

EFG.1

Entscheidungen der Finanzgerichte

Mit umfassender Online-Datenbank

HERAUSGEGEBEN UNTER MITWIRKUNG DER RICHTER AN DEN
FINANZGERICHTEN IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

AUS DEM INHALT

- Abzug von Aufwendungen für die Bewirtung und Unterhaltung von Mandanten und Geschäftsfreunden durch eine Rechtsanwaltssozietät | 22 |
- Erste Tätigkeitsstätte bei Entsendung ins Ausland | 36 |
- Kein Abzug von Anschaffungskosten bei Barabfindungen im Zuge eines Aktientauschs | 42 |
- Aufteilung des Arbeitslohns eines im grenzüberschreitenden Verkehr tätigen Berufskraftfahrers | 52 |
- Cateringaufwendungen am Filmset als gekürzt abziehbare Betriebsausgaben | 55 |

Inhaltsübersicht

Hinweis: Jede Entscheidung hat eine Anmerkung.

Entscheidungen, deren **Rechtskraft** bis zur Drucklegung bekanntgeworden ist.

Nr.	Finanzgericht	Datum/Az.		Seite
Abgabenordnung				
1	FG Hamburg	13. 9. 2018 4 K 121/17	Ein Steuerhinterzieher/Steuerhelfer haftet gem. § 71 AO auch für eigene Steuerschulden AO § 71; RAO § 111, § 112, § 92a	1
Abgabenordnung/Einkommensteuer				
2	FG Rhld.-Pfalz	12. 9. 2018 2 K 2164/16	Änderung bei Übertragung des Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf AO § 174 Abs. 2, § 173 Abs. 1 Nr. 1; EStG § 32 Abs. 6	5
Abgabenordnung/Körperschaftsteuer				
3	FG München	17. 9. 2018 7 K 1258/17	Erfüllung des Benennungsverlangens nach § 160 AO bei Nichtaufklärung der Mittelherkunft AO § 90 Abs. 2, § 160; FGO § 76 Abs. 1 Satz 4, § 96 Abs. 1 Satz 1 ...	7
4	FG München	17. 9. 2018 7 K 2805/17	Berichtigung eines Bescheids über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG AO § 129, § 172 Abs. 1 Nr. 2a, § 173 Abs. 1 Nr. 2, § 181 Abs. 1 Satz 1; KStG § 8 Abs. 1, § 27 Abs. 1 und 2; HGB § 272 Abs. 2 Nr. 4 ..	10
Einkommensteuer				
5	FG Köln	9. 8. 2018 11 K 2738/14	Steuerliche Behandlung der Auszahlung aus einem US-amerikanischen Altersvorsorgeplan EStG § 3 Nr. 63, § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1, § 22 Nr. 5; DBA-USA Art. 18A	13
6	FG Köln	27. 9. 2018 6 K 814/16	Übertragung einer Pensionszusage auf eine Versorgungseinrichtung als Arbeitslohn EStG § 3 Nr. 66, § 4e Abs. 3 Satz 3, § 6a, § 8 Abs. 1, § 11 Abs. 1 Satz 1, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2, § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4, § 40b Abs. 4; BGB § 415 Abs. 1 Satz 1; VAG § 236 Abs. 1 Nr. 3	19
7	FG Düsseldorf	31. 7. 2018 10 K 3355/16 F,U	Abzug von Aufwendungen für die Bewirtung und Unterhaltung von Mandanten und Geschäftsfreunden durch eine Rechtsanwaltssozietät EStG § 4 Abs. 4 und 5 Satz 1 Nr. 4 und 7, § 12 Nr. 1	22
8	FG Rhld.-Pfalz	8. 10. 2018 5 K 1034/16	Überentnahmen bei Einnahmenüberschussrechnern EStG § 4 Abs. 4a Satz 6 i. V. m. Satz 1 bis 5	25
9	FG Rhld.-Pfalz	13. 9. 2018 6 K 1856/15	Aufwendungen für Geländeverfüllung als HK für auf den gewonnenen Flächen errichtete Bauwerke EStG § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7 Abs. 1; ErbbauRG § 12 Abs. 1 Satz 1; BGB § 94 Abs. 1 Satz 1	29
10	FG Köln	29. 8. 2018 3 K 1205/18	Keine Versteuerung eines geldwerten Vorteils für die private Nutzung eines Feuerwehreinsatzfahrzeugs EStG § 8 Abs. 2, § 42d	32
11	Niedersächs. FG	19. 4. 2018 5 K 262/16	Erste Tätigkeitsstätte bei Entsendung ins Ausland EStG § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a und 5, Abs. 4, § 32b Abs. 1 Nr. 3	36
12	FG Münster	31. 10. 2018 7 K 1976/17 E	An ehrenamtliche Mitglieder einer Vertreterversammlung oder eines Verwaltungsrats (Selbstverwaltungsorgane i. S. des SGB IV) gezahlte Entschädigungen für Zeitaufwand (§ 41 Abs. 3 SGB IV) sind steuerpflichtig EStG § 18 Abs. 1 Nr. 3, § 3 Nr. 12 Satz 2	40
13	FG Münster	9. 10. 2018 2 K 3516/17 E	Kein Abzug von AK bei Barabfindungen im Zuge eines Aktientauschs EStG § 20 Abs. 4a Satz 1 und 2, Abs. 1 Nr. 1, Abs. 6 Satz 4, § 32d Abs. 4; GG Art. 3 Abs. 1	42
14	FG Baden-Württ. (Freiburg)	13. 3. 2018 11 K 3653/15	Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung von Angehörigen in einem Pflegeheim als ag. Bel. unter Berücksichtigung der zumutbaren Belastung EStG § 33, § 33a Abs. 1; BGB § 1606 Abs. 3 Satz 1; GG Art. 1, Art. 3, Art. 6, Art. 20	46

Nr.	Finanzgericht	Datum/Az.		Seite
15	FG Nürnberg	11. 7. 2018 5 K 1130/17	Ermäßigte Besteuerung von Kapitalabfindungen für eine vor 2005 abgeschlossene Riesterreente EStG § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 4, § 93 Abs. 3	50
Einkommensteuer/Doppelbesteuerungsabkommen				
16	FG Düsseldorf	13. 11. 2018 10 K 2203/16 E	Aufteilung des Arbeitslohns eines im grenzüberschreitenden Verkehr tätigen Berufskraftfahrers EStG § 19 Abs. 1 Nr. 1; DBA-Niederlande 1959 Art. 10, Art. 25; DBA-Niederlande 2015 Art. 14; OECD-MA Art. 15	52
Einkommensteuer/Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer				
17	FG Köln	6. 9. 2018 13 K 939/13	Cateringaufwendungen am Filmset als gekürzt abziehbare BA EStG § 4 Abs. 4, Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2, Abs. 7, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; KStG § 8 Abs. 1; GewStG § 7 Satz 1; HGB § 275 Abs. 2	55
Finanzgerichtsordnung				
18	FG Münster	31. 10. 2018 7 K 2396/16 AO	Fortsetzungsfeststellungsklage: Kein berechtigtes Feststellungsinteresse wegen eines beabsichtigten Amtshaftungsprozesses, wenn sich eine Arrestanordnung bereits vor Klageerhebung erledigt hat FGO § 100 Abs. 1 Satz 4	59
Finanzgerichtsordnung/Kostengesetze				
19	FG München	28. 11. 2018 7 V 2273/18	Zulässigkeit eines wiederholten Antrags auf AdV – Kostenentscheidung FGO § 69 Abs. 6, Abs. 3 Satz 1; GKG § 3	61
Gewerbsteuer				
20	Niedersächs. FG	19. 9. 2018 10 K 174/16	Keine erweiterte Grundbesitzkürzung, wenn Grundstücke verwaltet werden, die nicht ausschließlich zu Wohnzwecken genutzt werden GewStG § 9 Nr. 1 Satz 2	63
Grunderwerbsteuer				
21	FG München	24. 10. 2018 4 K 1101/15	Zurechnung eines fiktiven Grunderwerbs bei der Obergesellschaft GrEStG § 1 Abs. 2a, Abs. 3 Nr. 1	65
Umsatzsteuer				
22	Niedersächs. FG	28. 6. 2018 5 K 250/16	Steuerfreie und ermäßigt zu versteuernde Umsätze eines Vereins für Verkehrserziehung UStG § 4 Nr. 22 Buchst. a; MwStSystRL Art. 132 Abs. 1 Buchst. i	67

EFG online: einfach mehr wert!

Nutzen Sie den Mehrwert der EFG-Online-Version:

- Alle Ausgaben der EFG seit 1995 und der Quartalsbeilage „BeSt“ seit 2001
- Weitere Entscheidungen der Finanzgerichte (seit 1958)
- Rechtsprechungssammlung mit mehr als 650.000 Entscheidungen
- Wöchentlich erscheinender Steuer-Eildienst (StEd)
- Lexikon des Steuerrechts
- Wichtige Gesetze und Verwaltungsvorschriften
- Komfortable Recherchemöglichkeiten mit E-Mail-Benachrichtigungsdienst

Kostenloser Zugang zur EFG-Online-Version für Abonnenten

Bitte fordern Sie Ihren individuellen Online-Zugang (gültig bis zur Beendigung des Abonnements) bei unserem Kundenservice an:

Telefon: (0228) 724-0

E-Mail: stm@stollfuss.de

Nach Erhalt der Zugangsdaten

(Benutzername + Passwort) können Sie sich über **www.stotax-portal.de** anmelden und die Online-Version unserer Fachzeitschrift nutzen!

Mitteilungen zu in den EFG veröffentlichten Entscheidungen

- Zeichenerklärung: = **rechtskräftig** (infolge Nichteinlegung eines Rechtsmittels, Nichtanfechtung im veröffentlichten Streitpunkt, Zurücknahme des Rechtsmittels, Verwerfung des Rechtsmittels durch den BFH oder erfolgloser Nichtzulassungsbeschwerde)
- = Rechtsausführungen vom BFH **bestätigt**
oder
– für den Fall der Entscheidung nach § 126a FGO – **Rev. unbegründet**
- / = Rechtsausführungen vom BFH **abgelehnt**
- ∅ = Rechtsausführungen vom BFH **teilweise bestätigt**
oder
Entscheidung des BFH **aus anderen Gründen**
oder
anderweitige Erledigung (z. B. Zurücknahme der Klage, Hauptsacheerledigung in der Rev. usw.)

Bei in den „Mitteilungen“ zitierten amtlich veröffentlichten BFH-Entscheidungen sind die Fundstellen BFHE, BStBl oder teilweise HFR angegeben, soweit sie bis zum Redaktionsschluss bekanntgeworden sind. Amtlich nicht veröffentlichte BFH-Entscheidungen sind mit „n. v.“ gekennzeichnet.

Es wird empfohlen, auf Grund jeder in den „Mitteilungen“ veröffentlichten Nachricht die lfd. Nr. des betreffenden Urteils mit dem vorgeschriebenen Zeichen zu versehen und neben der Nr. einen Hinweis auf die Fundstelle in den „Mitteilungen“ zu machen, z. B. „M. 2019/Nr. 1 S. IV“ (Jahrgang/Heftnummer und Seite).

- Nr. 475/2016** (FG Rheinland-Pfalz): durch BFH v. 24. 7. 18 I R 65/16 (n. v.). Rev. als unzulässig verworfen.
- Nr. 53/2017** (Niedersächsisches FG): durch BFH v. 27. 9. 18 V R 48/16 (StEd 2018, 773).
- Nr. 283/2017** (FG des Saarlandes): ∅ durch BFH v. 12. 6. 18 VII R 2/17 (n. v.).
- Nr. 481/2017** (FG Düsseldorf): / durch BFH v. 27. 10. 18 X R 17/17 (n. v.).
- Nr. 534/2017** (FG München): durch BFH v. 12. 9. 18 I B 43/17 (n. v.). Nichtzulassungsbeschw. als unbegründet zurückgewiesen.
- Nr. 8/2018** (Thüringer FG): Die Rev. wird beim BFH jetzt unter dem neuen Az. XI R 42/17 geführt.
- Nr. 22/2018** (FG Düsseldorf): Die Rev. wird beim BFH jetzt unter dem neuen Az. XI R 54/17 geführt.
- Nr. 43/2018** (FG Münster): Die Rev. wird beim BFH jetzt unter dem neuen Az. III R 39/17 geführt.
- Nr. 66/2018** (FG Berlin-Brandenburg): Die Rev. wird beim BFH jetzt unter dem neuen Az. III R 38/17 geführt.
- Nr. 99/2018** (FG München): Die Rev. wird beim BFH jetzt unter dem neuen Az. VIII R 27/17 geführt.
- Nr. 123/2018** (FG Köln): Die Rev. wird beim BFH jetzt unter dem neuen Az. XI R 14/18 geführt.
- Nr. 140/2018** (FG Hamburg): Die Rev. wird beim BFH jetzt unter dem neuen Az. II R 35/18 geführt.
- Nr. 176/2018** (Hessisches FG): Die Rev. wird beim BFH jetzt unter dem neuen Az. VII R 20/18 geführt.
- Nr. 219/2018** (FG Nürnberg): durch BFH v. 23. 10. 18 VIII B 44/18 (n. v.). Nichtzulassungsbeschw. als unbegründet zurückgewiesen.
- Nr. 416/2018** (FG München): durch BFH v. 18. 9. 18 VII R 18/18 (n. v.).
- Nr. 497/2018** (FG Münster): .
- Nr. 498/2018** (FG Baden-Württemberg): Die Mitteilung in Heft 24/2018 ist gegenstandslos. Sie betraf den Fall eines anderen FG.
- Nr. 499/2018** (FG Münster): .
- Nr. 500/2018** (Hessisches FG): Die Mitteilung in Heft 24/2018 ist gegenstandslos. Sie betraf den Fall eines anderen FG.
- Nr. 501/2018** (FG Münster): .
- Nr. 503/2018** (FG Hamburg): Die Mitteilung in Heft 24/2018 ist gegenstandslos. Sie betraf den Fall eines anderen FG.
- Nr. 518/2018** (FG Nürnberg): .
- Nr. 523/2018** (Schleswig-Holst. FG): .
- Nr. 527/2018** (FG des Saarlandes): .

Entscheidungen der Finanzgerichte

Herausgegeben unter Mitwirkung der Richter an den Finanzgerichten
in der Bundesrepublik Deutschland

67. Jahrgang

BONN, den 10. Januar 2019

Nr. 1 / Seite 1

Bei Entscheidungen, von denen bis zur Drucklegung bekanntgeworden ist, dass sie rechtskräftig sind, ist die lfd. Entscheidungsnummer mit dem Zeichen □ versehen. Solche Entscheidungen werden in der Entscheidungsüberschrift, falls sie revisibel (§ 115 FGO) oder beschwerdefähig (§ 128 FGO) waren, mit dem Vermerk „rechtskräftig“, andernfalls mit dem Vermerk „rechtskräftig (nicht revisibel)“ bzw. „rechtskräftig (nicht beschwerdefähig)“ gekennzeichnet. – Entscheidungen, von denen bis zur Drucklegung bekanntgeworden ist, dass sie mit der Revision oder mit der Beschwerde angefochten sind oder dass Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt worden ist, erhalten den Vermerk „Rev. eingelegt“ bzw. „Beschw. eingelegt“ bzw. „Nichtzulassungsbeschw. eingelegt“. Zu diesen Entscheidungen wird zu gegebener Zeit auf Seite IV unter der Rubrik „Mitteilungen zu in den EFG veröffentlichten Entscheidungen“ berichtet, wie der BFH entschieden hat. – Entscheidungen, von denen bei Drucklegung noch nicht bekannt ist, ob sie rechtskräftig geworden sind oder ob ein Rechtsmittel eingelegt worden ist, werden mit dem Vermerk „vorläufig nicht rechtskräftig“ versehen. Die fehlende Angabe wird in diesen Fällen später unter den erwähnten „Mitteilungen“ nachgeholt.

Sämtliche Leitsätze zu den veröffentlichten Entscheidungen sind nicht amtlich, sofern sie nicht ausdrücklich durch *-Zeichen als amtlich gekennzeichnet sind. Die Entscheidungen werden redaktionell bearbeitet und ggf. gekürzt veröffentlicht. Der Originaltext der Entscheidungen wird in der Online-Datenbank veröffentlicht.

Abgabenordnung

1 Ein Steuerhinterzieher/Steuerhelfer haftet gem. § 71 AO auch für eigene Steuerschulden

FG Hamburg, Urteil vom 13. 9. 2018 4 K 121/17 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VII R 56/18).

Haftungsschuldner gem. § 71 AO kann auch der Steuerschuldner sein.

AO § 71; RAO § 111, § 112, § 92a.

1–22 *Der Kl. wurde durch Haftungsbescheid gem. § 71 AO auf TabSt für unverzollte und unbesteuerzte Zigaretten (Schmuggelzigaretten) in Anspruch genommen, die er nach Auswertung seiner Telekommunikation von einem Zwischenhändler erworben und sodann weiterverkauft oder selbst verbraucht hat. Der Senat gelangte zu der Überzeugung, dass der Kl. im Hinblick auf die Schmuggelzigaretten auch Steuerschuldner der TabSt gem. § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG geworden ist. Da er gleichwohl als Haftungsschuldner in Anspruch genommen wurde, hatte der Senat erstmals in einer Hauptsache zu klären, ob die Inanspruchnahme als Haftungsschuldner gem. § 71 AO ausgeschlossen ist, wenn der Haftungsschuldner zugleich Steuerschuldner ist. Nach Auswertung von Wortlaut, Gesetzgebungsgeschichte und Systematik von § 71 AO verneint der Senat diese Frage.*

Aus den Gründen:

23–50 ...

51 Der Umstand, dass der Kl. im Hinblick auf die genannten Zigaretten auch Steuerschuldner ist, steht seiner Inhaftungnahme nach § 71 AO nicht entgegen. § 71 AO enthält nämlich kein negatives Tatbestandsmerkmal, nach dem der in Haftung Genommene kein Steuerschuldner sein darf. Der Senat hat hierzu im Beschluss vom 18. 11. 2016 4 V 142/16 (EFG 2017, 182, 183; s. auch Beschluss vom 7. 6. 2017 4 V 251/16, juris, Rz. 30) ausgeführt:

BFH und h. M.: Haftung nur für fremde Schuld

„Zwar bedeutet nach der ständigen Rspr. des VII. Senats des BFH „haften“ i. S. der AO das Entstehen für eine fremde Schuld. Daher sei es ausgeschlossen, dass jemand

für eine eigene Schuld hafte (BFH-Urteile vom 12. 5. 1970 VII R 34/68, BFHE 99, 178, 180, BStBl II 1970, 606, zu § 111 RAO; vom 19. 10. 1976 VII R 63/73, BFHE 120, 329, 332, zu § 111 RAO; vom 15. 4. 1987 VII R 160/83, BFHE 149, 505, 506; vom 14. 12. 1988 VII R 107/86, BFH/NV 1989, 549, 550; BFH-Beschluss vom 11. 7. 2001 VII R 29/99, HFR 2002, 277; im Anschluss hieran BFH-Urteil vom 7. 3. 2006 X R 8/05, BFHE 212, 398, 404; a. A. noch BFH-Urteil vom 30. 11. 1951 II z 148/51 U, BFHE 56, 39, 42, BStBl III 1952, 16, zu § 111 AO). Zur Begründung der Exklusivität von Schuld und Haftung in der AO wird neben dem Postulat einer begrifflichen Unvereinbarkeit von Schuld und Haftung (BFH-Urteile vom 15. 4. 1987 VII R 160/83, BFHE 149, 505, BStBl II 1988, 167; vom 7. 3. 2006 X R 8/05, BFHE 212, 398, BStBl II 2007, 594) darauf abgestellt, dass in § 97 Abs. 2 RAO die Vorschriften für die Steuerpflichtigen, die nach § 97 Abs. 1 RAO nur die Steuerschuldner waren, nur sinngemäß auf die Haftenden für anwendbar erklärt wurden und nach § 149 RAO ein Haftungsbescheid grundsätzlich nicht mehr ergehen durfte, wenn die Steuerschuld verjährt war. Hierin komme nicht nur zum Ausdruck, dass primär der Steuerschuldner herangezogen werden solle und dass die Haftung nur eine Hilfsfunktion ausübe, sondern auch, dass nur derjenige haften könne, der nicht selbst Steuerschuldner sei (BFH-Urteil vom 19. 10. 1976 VII R 63/73, BFHE 120, 329, BStBl II 1977, 255).

52 Die überwiegende Literatur hat sich dieser Ansicht auch im Hinblick auf § 71 AO angeschlossen (Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 71 AO Rz. 4; Jatzke in Gosch, AO/FGO, § 71 AO Rz. 7; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 71 AO Rz. 7, vor § 69 AO Rz. 11; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 33 AO Rz. 5; Rüsken in Klein, AO, 13. Aufl., § 71 Rz. 1; Goutier, Die Haftung im Steuerrecht, 1978, 46; a. A. Mösbauer, Die Haftung für die Steuerschuld, 1990, 9, 96, m. w. N.). Für § 71 AO würde das Dogma der Exklusivität von Schuld und Haftung bedeuten, dass die Vorschrift um das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal (so ausdrücklich Rüsken in Klein, AO, 13. Aufl., § 71 Rz. 1) „und der Haftende kein Steuerschuldner ist“ ergänzt werden müsse.

FG Hamburg: Der Hinterzieher haftet auch für eigene Steuerschuld

53 Der Senat teilt diese Auffassung im Hinblick auf § 71 AO nicht. Die vom BFH erstmals zu § 111 Abs. 1 RAO entwickelte Begründung für die Exklusivität von Schuld und Haftung ist unter der Geltung der heutigen AO nicht auf § 71 AO übertragbar. § 71 AO ist folglich nicht um ein

ungeschriebenes negatives Tatbestandsmerkmal zu ergänzen. Weder begriffliche noch gesetzessystematische oder historische Argumente machen eine derartige Ergänzung des Wortlauts erforderlich. Die Genese von § 71 AO sowie ihrer Vorgängervorschriften sprechen vielmehr eindeutig dafür, dass der Gesetzgeber bewusst auf dieses zusätzliche Merkmal verzichtet hat. Im Einzelnen:

Begriffliche Argumente

Zunächst ist es begrifflich keineswegs zwingend, dass sich Schuld und Haftung gegenseitig ausschließen. Die Wörter „Schuld“ und „Haftung“ allein legen dies gerade nicht nahe. Begrifflich schließen sie sich nur dann aus, wenn Schuld und Haftung als exklusive Rechtsinstitute definiert werden. Ebenso gut lässt sich Haftung auch als Eigenhaftung definieren (so ausdrücklich Mösbauer, Die Haftung für die Steuerschuld, 1990, 9 und 96; Goutier, Die Haftung im Steuerrecht, 1978, 17). Die AO definiert den ihr zugrundeliegenden Haftungsbegriff nicht. § 191 Abs. 1 AO bestimmt lediglich den Begriff „Haftungsschuldner“ als diejenige Person, die „kraft Gesetzes für eine Steuer haftet“. Die Vorschrift verweist damit auf den Inhalt der Haftungstatbestände (§§ 69 bis 76 AO), ohne diese inhaltlich näher zu konkretisieren. Im Übrigen verwendet die AO die Begriffe Schuld und Haftung nicht konsistent. Neben der genannten Legaldefinition des Haftungsschuldners als Haftender i. S. der §§ 69 ff. AO spricht § 45 Abs. 2 Satz 1 AO von der „Haftung“ der Erben, meint aber deren bürgerlich-rechtliche Schuld. § 45 Abs. 2 Satz 2 AO wiederum verweist mit den Vorschriften über eine „steuerrechtliche Haftung der Erben“ wiederum auf die §§ 69 ff. AO.

Änderung der Systematik der AO

54 Darüber hinaus ist das vom BFH zur Begründung für sein Postulat angeführte Verhältnis zwischen Steuerschuld und Haftung, das in § 97 Abs. 1 und 2 RAO zum Ausdruck kam (BFH-Urteil vom 19. 10. 1976 VII R 63/73, BFHE 120, 329, BStBl II 1977, 255), mittlerweile dogmatisch umgestaltet worden. In § 33 Abs. 1 AO werden Steuerschuldner und Haftende gleichberechtigt und -verpflichtet als Steuerpflichtige benannt. Sie werden damit abgabenrechtlich gleichgestellt (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, vor § 69 AO Rz. 12; Olgemöller, Haftung für Zolleschulden, ZfZ 2006, 74, 77, m. w. N.) und konsequenterweise in § 44 Abs. 1 AO als Gesamtschuldner behandelt.

Durchbrechung von Akzessorietät und Subsidiarität

55 Selbst wenn mit dem BFH (Urteil vom 19. 10. 1976 VII R 63/73, BFHE 120, 329, BStBl II 1977, 255) die Akzessorietät und Subsidiarität der Haftung gegenüber der Steuerschuldnerschaft (§ 191 Abs. 5 Satz 1, § 219 Satz 1 AO) Anhaltspunkte für eine vom Gesetzgeber gewollte Exklusivität von Schuld und Haftung wären, könnten sie – anders als bei § 111 RAO, auf den sich das genannte Urteil des BFH bezog – für die hier in Rede stehende Haftung nach § 71 AO nicht fruchtbar gemacht werden. Die Haftung des Steuerhelfers ist nämlich weder akzessorisch (§ 191 Abs. 5 Satz 2 AO) noch subsidiär (§ 219 Satz 2 AO).

Vorgängervorschriften von § 71 AO

56 Weiter belegt die Entwicklung der Wortlaute der Vorgängervorschriften von § 71 AO, dass der AO für den hier in Rede stehenden Bereich der Steuerhaftung des deliktisch Handelnden nicht die ungeschriebene Vorstellung zugrunde lag, dass eine Person nicht auch für eine eigene Schuld haften könne. Im Einzelnen: Unmittelbarer Vorläufer von § 71 AO war der im Jahre 1929 in die RAO 1919 eingefügte § 92a AO (Art. VII Nr. 3 des Gesetzes zur Änderung des TabStG vom 22. 12. 1929, RGBl. I 1929, 234, 238), der unverändert als § 112 in die RAO 1931 (RGBl. I 1931, 161, 177) übernommen wurde. Die Vorschrift enthielt in ihrer ursprünglichen Fassung die Voraussetzung, dass der

Steuerhinterzieher oder Steuerhelfer nur haftet, „soweit er nicht Steuerschuldner ist“. Sie geht auf die Studie von Goetzler (Die Steuerhinterziehung als Rechtsgrundlage für die steuerliche Pflicht des Hinterziehers, VJSchrStuFR 1928, 197) zurück, der die Steuerdeliktsobligation nicht als Steuerschuld-, sondern als Haftungstatbestand begriff (insbesondere S. 241, 259). Zweck der Vorschrift war es, den Steuerhinterzieher, der nicht bereits Steuerschuldner ist, neben dem Steuerschuldner in Anspruch nehmen zu können (Reinhardt, DStZ 1936, 597). Die Vorschrift des § 112 RAO ging also nach ihrem klaren Wortlaut von einer Exklusivität von Schuld und Haftung aus. Konsequenterweise verlangte der RFH, dass für die Geltendmachung des Haftungsanspruchs aus § 112 RAO grundsätzlich die Feststellung erforderlich sei, dass der in Anspruch Genommene nicht Steuerschuldner sei (RFH-Urteil vom 25. 1. 1933 IV A 70/32, RFHE 32, 276).

57 In Reaktion auf dieses Urteil wurde § 112 RAO jedoch im Jahre 1934 dahingehend geändert, dass der in Anspruch Genommene haftet, „auch wenn er nicht Steuerschuldner ist“ (Abschn. II Nr. 10 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. 10. 1934, RGBl. I 1934, 925, 932). Der Gesetzgeber wollte die Finanzbehörden hierdurch von der Notwendigkeit entbinden, die Feststellung treffen zu müssen, dass der in Haftung Genommene nicht Steuerschuldner ist. Dieser Arbeitsaufwand sei fachlich nicht gerechtfertigt, weil es für den in Anspruch Genommenen unerheblich sei, ob er als Steuerschuldner oder Haftender verpflichtet werde (Reinhardt, DStZ 1936, 597, 598). Für die Inhaftungnahme einer Person war es nach dieser Gesetzesänderung damit unschädlich, dass sie auch Steuerschuldnerin war. Die hierin zum Ausdruck kommende Koexistenz von Schuld und Haftung bei der Heranziehung des Steuerhinterziehers entsprach der seit 1931 vertretenen Rspr. des RFH und des Reichsgerichts zu einer Vorgängervorschrift von § 92a bzw. § 112 RAO, dem § 135 Vereins-Zollgesetz (VZG, Text bei Bax, Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht aus steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht, 1991, 43). Nach § 135 Satz 2 VZG musste der Steuerhelfer die hinterzogenen Abgaben entrichten, und zwar unabhängig davon, ob er Steuerschuldner i. S. von § 13 VZG war (RFH-Urteil vom 2. 3. 1931 IV A 217/31, RFHE 30, 227, 229).

58 Aus der Änderung des Wortlauts von § 112 RAO im Jahre 1934 wurde in der Literatur zu Recht gefolgert, dass damit das Postulat des RFH, dass festgestellt werden müsse, dass der Haftende nicht Steuerschuldner sei, überholt sei (von Wallis in Hübschmann/Hepp/Spitaler, RAO/FGO, Rz. 1; so i. E. auch noch Tipke/Kruse, RAO, 1961, § 112; die Gesetzesänderung ignorierend dagegen Kühn, RAO, 2. Aufl., § 112 Rz. 2). Auch der BFH erwähnt die durch die Entscheidung des RFH ausgelöste Änderung des § 112 RAO, erläutert jedoch nicht, warum die eindeutig gegen eine Exklusivität von Schuld und Haftung sprechende Formulierung („auch wenn er nicht Steuerschuldner ist“) „nur dem Scheine“ nach auf der Vorstellung der Koexistenz von Schuld und Haftung beruhen solle (BFH-Urteil vom 19. 10. 1976 VII R 63/73, BFHE 120, 329, BStBl II 1977, 255).

Entstehungsgeschichte von § 71 AO 1977

59 Schließlich spricht auch die Entstehungsgeschichte der heutigen Fassung von § 71 AO gegen die Exklusivität von Schuld und Haftung bei dieser Norm. § 112 RAO i. d. F. von 1934 blieb bis zur Ablösung durch § 71 AO unverändert. In den gleichlautenden Entwürfen der AO 1974 wurde – unter Erweiterung auf die Teilnehmer an der Steuerstraftat – dessen Inhalt in § 71 AO übernommen (BT-Drs. VI/1982, 29; BT-Drs. 7/79, 30), wobei der Zusatz „auch wenn er nicht Steuerschuldner ist“ weggelassen wurde. In der Begründung der AO 1974 heißt es lediglich: „Die Vorschrift entspricht dem bisherigen § 112 AO“ (BT-Drs. VI/1982, 120). Die Auslassung des genannten Zusatzes wird in der Begründung nicht erwähnt. Dass der Entwurf von § 71 AO einerseits betont, dass die Vorschrift dem bisherigen § 112

RAO entspreche, die Auslassung des hier in Rede stehenden Einschubs dagegen nicht erwähnt, kann nur so verstanden werden, dass es sich hierbei um eine Änderung handeln sollte, die den materiellen Gehalt der Norm nicht verändert. Damit sollte das Verhältnis von Schuld und Haftung bei § 71 AO so beibehalten werden, wie es bereits in § 112 AO ausgestaltet war. Der Wortlaut von § 112 RAO i. d. F. von 1934, wonach der in Anspruch Genommene haftet, auch wenn er nicht Steuerschuldner ist, kann jedoch nur so verstanden werden, dass gerade keine Exklusivität von Schuld und Haftung besteht. Die Umformulierung des hier in Rede stehenden Einschubs war – wie dargelegt – gerade eine Reaktion auf die Forderung des RFH, dass festgestellt werden müsse, dass der Haftende nicht Steuerschuldner sei.

60 Hätte man das Exklusivitätsdogma in § 71 AO positivieren und damit zur ursprünglichen Fassung von § 112 RAO zurückkehren wollen, hätte dies in der Gesetzesbegründung zur AO 1974 Anklang finden müssen. Dass dies gerade nicht gewollt war, ergibt sich aus einem Vergleich mit der Gesetzesbegründung zu § 70 AO. Dort wurde nämlich – in Ergänzung der Vorgängervorschrift des § 111 Abs. 1 RAO – aufgenommen, dass nur diejenigen Vertretenen haften könnten, „soweit sie nicht Steuerschuldner sind“. Zur Begründung (BT-Drs. VI/1982, 119) wird ausdrücklich Bezug genommen auf die Entscheidung des BFH vom 12. 5. 1970 VII R 34/68 (BStBl II 1970, 606), in der er für § 111 RAO – in Abkehr von einer früheren Entscheidung aus dem Jahr 1951 (s. o.) – gestützt auf § 97 Abs. 2 AO die Exklusivitätsthese von Schuld und Haftung aufgestellt hatte. Hieraus wird deutlich, dass der Gesetzgeber auf die dargelegte Rspr. des BFH reagiert hat. Dies erfolgte allerdings in Bezug auf die Vorschrift, zu der sich auch die Entscheidungen verhalten, nämlich § 111 RAO bzw. § 70 AO, nicht jedoch zu § 71 AO. „Kuriös“ (so Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 71 AO Rz. 7) ist der Umstand, dass § 70 AO sich – anders als § 111 RAO – mit dem Verhältnis von Schuld und Haftung auseinandersetzt, während § 71 AO dies – anders als § 112 RAO – nicht tut, nur dann, wenn man von einem ungeschriebenen Exklusivitätsdogma von Schuld und Haftung ausgeht. Löst man sich jedoch von diesem Vorverständnis, stellt sich die Neufassung von §§ 70 f. AO als planvolle Reaktion des Gesetzgebers auf die Rspr. des BFH dar.

Weitere systematische Argumente

61 Auch wenn der Befund zutreffen mag, dass sich nach der „Systematik der AO“ (so Rüsken in Klein, AO, 13. Aufl., § 71 Rz. 1) oder „dem Steuerrecht“ (so Koch, AO 1977, 2. Aufl., § 71 Rz. 3; ähnlich Bax, Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht aus steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht, 1991, 28, m. w. N.; s. schon Arens, Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht, VJSchrStuFR 1927, 567, 574 und 647; Goetzeler, Die Steuerhinterziehung als Rechtsgrundlage für die steuerliche Pflicht des Hinterziehers, VJSchrStuFR 1928, 236) Schuld und Haftung ausschließen, man also nur für eine fremde Schuld haften kann, handelt es sich hierbei nicht um ein Dogma, sondern einen Grundsatz, der sich aus der Analyse des einfachen Rechts ergeben hat. Dies impliziert, dass Durchbrechungen möglich sind (siehe bereits Goetzeler, Die Steuerhinterziehung als Rechtsgrundlage für die steuerliche Pflicht des Hinterziehers, VJSchrStuFR 1928, 236). Die vorigen Ausführungen zeigen, dass im Falle von § 71 AO eine solche Ausnahme gemacht wurde. Sähe man dies anders, könnte der Zweck der Haftung – die Sicherung der Zahlung der Steuerschuld – nur noch schwer erreicht werden, wenn die Steuerbehörde – wie im vorliegenden Fall – bei Erlass des Bescheids nicht genau wissen kann, ob die Besitzerin der Zigaretten, die statt der unbekanntenen Schmuggler herangezogen werden soll, Steuerschuldnerin oder Haftende ist.

62 Die nach der hier vertretenen Lesart von § 71 AO gegenüber anderen Haftungsvorschriften vereinfachte In-

anspruchnahme des Haftenden fügt sich nahtlos ein in eine Reihe von Vorschriften, die die Inanspruchnahme des Steuerhinterziehers gegenüber anderen Steuerpflichtigen erleichtern. Neben den bereits erwähnten § 191 Abs. 5 Satz 2 und § 219 Satz 2 AO wird durch § 169 Abs. 1 Satz 2 AO die Festsetzungsfrist für die hinterzogene Steuer auf zehn Jahre ausgedehnt. Die Sperrwirkung für die Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden, die auf eine Ap zurückgehen, gilt nicht im Falle einer Steuerhinterziehung (§ 173 Abs. 2 AO). Außerdem ist mit § 235 AO eine Verzinsungspflicht für hinterzogene Steuern niedergelegt.

63 Schließlich findet sich auch an anderer Stelle im Steuerrecht eine Durchbrechung des Grundsatzes der Exklusivität von Schuld und Haftung. In § 7 Abs. 8 Satz 3 VersStG (BGBl. I 1996, 22) wird die Grenze zwischen Schuld und Haftung vollständig aufgehoben, indem der Haftende sowohl durch Steuer- als auch durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden kann. Die Frage, ob der Steuerschuldner auch als Haftender (durch Haftungsbescheid) in Anspruch genommen werden darf, kann vor diesem Hintergrund nicht kategorial beantwortet werden. Es ist vielmehr eine Frage der steuerpolitischen Wertung, wie weit die Zugriffsmöglichkeiten der FinVerw. reichen sollen und welcher begründungsmäßige Aufwand hierfür erforderlich ist. Die Antwort hierauf hat der Gesetzgeber über die Zeit unterschiedlich und nuanciert für verschiedene Haftungstatbestände gegeben.“

Auseinandersetzung mit BFH-Beschluss vom 24. 10. 2017 VII B 99/17

64 An dieser Auffassung hält der Senat auch unter Berücksichtigung der Ausführungen des BFH im Beschluss vom 24. 10. 2017 VII B 99/17 (BFH/NV 2018, 933) fest (s. bereits Bender, Die Haftung des Hinterziehers und Hehlers für eigene (Tabak-)Steuerschulden gem. § 71 AO, in Summersberger et al., FS für Hans-Michael Wolfgang, 2018, 513, 526; Bender, ZfZ 2018, 190, 196). In dem Beschluss vom 24. 10. 2017, in dem das Verhältnis von Schuld und Haftung bei § 71 AO ausdrücklich offengelassen wird, hat der BFH seine Argumentation aus der beschriebenen Entscheidung vom 19. 10. 1976 VII R 63/73 (BFHE 120, 329, BStBl II 1977, 255) erläutert. In jener Entscheidung – so der BFH im Jahre 2017 – habe er den Sinn und Zweck der 1934 vorgenommenen Änderung des § 112 RAO darin erblickt, „die FinVerw. von der vom RFH auferlegten Feststellungspflicht zu befreien“, also der Pflicht, bei der Inanspruchnahme einer Person als Haftenden feststellen zu müssen, dass sie nicht Steuerschuldner sei.

65 Für diese Deutung der Entscheidung vom 19. 10. 1976 sieht der Senat in der Entscheidung selbst keine Anknüpfungspunkte, weil sie – wie oben dargelegt – lediglich die Entstehungsgeschichte von § 112 RAO 1934 referiert. Auch eine genaue Betrachtung des Urteils des RFH vom 25. 1. 1933 und des Wortlauts von § 112 RAO 1934 stützen die These, dass § 112 RAO 1934 das Exklusivitätsdogma unangetastet lassen und lediglich eine Feststellungslastregelung treffen wollte, nicht. Der RFH hat nämlich ausdrücklich festgestellt: „Die Haftung nach § 112 AO. [i. d. F. von 1931] trifft den Hinterzieher oder Hehler nur, soweit er nicht Steuerschuldner ist.“ (RFH-Urteil vom 25.1.1933 IV A 70/32, RFHE 32, 276). Damit wird eine klare Aussage zum Tatbestand der Norm („soweit er nicht Steuerschuldner ist“) getroffen. Erst aus dieser (zutreffenden) Auslegung leitete er folgerichtig die Pflicht ab, festzustellen, dass ein in Anspruch Genommener nicht Steuerschuldner ist. Die 1934 herbeigeführte Änderung von § 112 RAO, nach der der Hehler/Hinterzieher haftet, „auch wenn er nicht Steuerschuldner ist“ (Hervorhebung hinzugefügt), verändert nach seinem klaren Wortlaut den Tatbestand der Haftungsvorschrift. Für eine bloße Modifikation der Feststellungslast gibt es dagegen keine Anhaltspunkte.

66 Plausibel wird die Argumentation des BFH nur dann, wenn man davon ausgeht, dass die Exklusivität von Schuld und Haftung wie sie ursprünglich in §§ 97 und 111 RAO festgelegt wurde, nicht mehr verändert werden konnte – eben weil es sich um ein Dogma handelt. Auf dieses Verständnis weist die Feststellung des BFH in seinem Urteil vom 19. 10. 1976 hin, dass die „bereits durch §§ 97 und 111 [RAO] geschaffene Rechtslage“ durch „die erst nachträglich in die Reichsabgabenordnung eingefügte Vorschrift des § 112“ nicht habe geändert werden sollen. Die durch zwei einfachgesetzliche Normen (§§ 97, 111 RAO) mit einem spezifischen Anwendungsbereich geschaffene Rechtslage kann jedoch eine Gesetzesänderung in einem anderen Bereich (Haftung des Hinterziehers gem. § 112 RAO) nicht sperren. Ein solches Verständnis der Unabänderlichkeit bestimmter „Grundwertungen der AO und der darauf beruhenden Exklusivität von Steuerschuld und Haftung“ (so BFH-Beschluss vom 24. 10. 2017 VII B 99/17, BFH/NV 2018, 933) wäre nicht mit dem Demokratieprinzip (Art. 20 Abs. 1 und 2 GG) und dem Grundsatz der parlamentarischen Diskontinuität vereinbar. Sie verlangen, dass spätere Gesetzgeber – innerhalb der von der Verfassung vorgegebenen Grenzen – Rechtsetzungsakte früherer Gesetzgeber revidieren können müssen (BVerfG-Beschluss vom 15. 12. 2015 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rz. 53).

67–69 Doch selbst wenn man – quod non – der Deutung des BFH folgen würde, und die 1934 vorgenommene Änderung von § 112 RAO als bloße Befreiung von der Feststellungslast interpretierte, würde dies nichts daran ändern, dass § 71 AO nach dessen Gesetzesbegründung (s. o.) inhaltlich § 112 RAO 1934 entsprechen sollte. Ausgehend von dieser Prämisse müsste man § 71 AO so verstehen, dass bei der Inhaftungnahme nicht festgestellt werden müsste, dass der in Anspruch genommene nicht Steuerschuldner ist. In ihrer praktischen Auswirkung würde kein Unterschied zur hier vertretenen Auffassung bestehen: Die Finanzbehörden könnten nämlich Personen nach § 71 AO in Haftung nehmen, ohne feststellen zu müssen, dass diese Personen nicht Steuerschuldner sind. ...

70 Die Revision ist wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und im Hinblick auf eine einheitliche Rechtsprechung zur Auslegung von § 71 AO zuzulassen (§ 128 Abs. 3, § 115 Abs. 2 FGO).

Anmerkung

I. Hintergrund und Problemstellung

Anlass für die Klärung der Reichweite von § 71 AO ist eine verbrauchsteuerrechtliche Problematik. Nach der Neufassung des TabStG 2010 sind Personen, die an dem illegalen Grenzübertritt der Zigaretten nicht beteiligt waren, nur dann Schuldner der TabSt, wenn nachgewiesen wird, dass die Ware aus einem anderen Mitgliedstaat ins Steuergebiet verbracht wurde (§ 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG). Wurden die Zigaretten dagegen direkt aus einem Drittstaat ins Bundesgebiet eingeführt, wird nur diejenige Steuerschuldnerin, die an diesem Vorgang beteiligt war. In den typischen Fällen, in denen Schmuggelzigaretten bei Personen im Binnenland sichergestellt werden, lässt sich der genaue Reiseweg der Zigaretten häufig nicht feststellen. In einem derart gelagerten Fall hat der Senat mit Urteil vom 15. 7. 2015 4 K 43/15 (ZfZ-Beilage 2016, 29) einen Steuerbescheid aufgehoben, weil nicht nachgewiesen werden konnte, dass die Zigaretten verbracht worden waren, der in Anspruch genommene mithin nicht Steuerschuldner war. In Reaktion hierauf erlassen mehrere Hauptzollämter in ähnlichen Fällen nunmehr Haftungsbescheide gem. § 71 AO, um die hinterzogene TabSt geltend zu machen. Einziges geschriebenes Tatbestandsmerkmal dieser Norm ist die Begehung einer Steuerhinterziehung oder einer Steuerhehle-

rei, die häufig bereits in einem Strafverfahren festgestellt wurde.

II. Praktische Auswirkungen der h. M.

Als ungeschriebenes negatives Tatbestandsmerkmal verlangt die h. M. bei § 71 AO jedoch, dass der Haftungsschuldner nicht zugleich Steuerschuldner ist. Auf dieser Grundlage stellt sich für die Steuerbehörden beim Haftungsbescheid dasselbe Problem wie beim Steuerbescheid, nur mit umgekehrten Vorzeichen: Für die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids müsste nachgewiesen werden, dass die Ware eingeführt worden ist, der Haftungsschuldner also nicht zugleich Schuldner der TabSt ist. Dies stellt die Steuerbehörden vor erhebliche Herausforderungen. Die Beweislage hinsichtlich des Reiseweges der Zigaretten ist nämlich häufig unklar. Es liegt im Auge des Betrachters, ob sich nicht doch aus der Zusammenschau von Telefonüberwachungsprotokollen, ausländischen Steuerzeichen, Observationsergebnissen und allgemeiner Lebenserfahrung der Reiseweg nachweisen lässt. Es besteht damit die Gefahr, dass ein Steuerbescheid Jahre nach Einleitung des Besteuerungsverfahrens aufgehoben wird, weil das Gericht zu einer anderen Einschätzung im Hinblick auf den Reiseweg kommt als die Behörde. Damit ist dem Adressaten jedoch nicht geholfen, weil sodann derselbe Steueranspruch durch Haftungsbescheid geltend gemacht werden kann.

III. Die Entscheidung des FG

Das FG Hamburg findet keine ausreichende Begründung dafür, in § 71 AO ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal mit dem Inhalt hinein zu lesen, dass der Steuerhinterzieher nicht Schuldner der hinterzogenen Steuer sein darf. Im Ansatzpunkt war dem Senat aufgefallen, dass der BFH sich zu dieser Frage noch nie in Bezug auf § 71 AO geäußert hatte. Die – soweit ersichtlich – einzige ausführliche Begründung für diese Rechtsauffassung im Urteil vom 19. 10. 1976 VII R 63/73 (BFHE 120, 329, 332) bezog sich auf die RAO und war zu § 111 RAO – der Vorgängervorschrift von § 70 AO – ergangen. Die h. M. hat diese Auffassung auch unter Geltung der AO 1977 unkritisch übernommen und auf § 71 AO ausgedehnt. Aufgrund der Änderung der Systematik der AO 1977, der Besonderheiten der Gesetzgebungsgeschichte des § 71 AO und der steuerlichen Sonderregeln für Steuerhinterzieher kommt das FG Hamburg zu dem Ergebnis, dass in § 71 AO kein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal hineinzulesen ist, der Hinterzieher also auch für eigene Steuerschulden durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden kann.

Bei seiner Analyse hat der Senat nicht übersehen, dass die Gesetzesänderung von § 112 RAO – der Vorgängernorm von § 71 AO –, auf die er seine Rechtsauffassung maßgeblich stützt, in die Zeit des Nationalsozialismus fällt. In dem auf den Staatssekretär im Reichsfinanzministerium Fritz Reinhardt – einem überzeugten Nationalsozialisten (zu dessen Werdegang s. Reimer Voß, Steuern im Dritten Reich, 1995, 51) – zurückgehenden Gesetz von 1934, mit dem § 112 RAO geändert wurde, wurde gleichzeitig festgeschrieben, dass die Steuergesetze nach „nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen“ seien (RGBl. I 1934, 925). Die hier in Rede stehende Gesetzesänderung ist jedoch frei von nationalsozialistischer Ideologie. In ihr wird lediglich ohne Anschauung einer Person geregelt, unter welchen Voraussetzungen der deliktisch Handelnde haften soll. Diese Frage stellt sich auch für einen grundrechtsgebundenen demokratischen Rechtsstaat, der zur Erfüllung der Staatsaufgaben auf finanzielle Mittel angewiesen ist (zu den Auswirkungen des Schwarzhandels in der frühen Bundesrepublik s. Borbe, Der Haftungsanspruch aus § 112 AO, ZfZ 1950, 379).

Das Urteil folgt einer Reihe von AdV-Beschlüssen (FG Hamburg, Beschlüsse vom 18. 11. 2016 4 V 142/16, EFG 2017, 182; vom 7. 6. 2017 4 V 251/16, juris; vom 8. 6. 2018 4 V 280/17, EFG 2018, 1605, mit Anm. Lutter), in denen der Senat seine Auffassung entwickelt hat. In seiner letzten Beschwerdeentscheidung vom 24. 10. 2017 VII B 99/17 (BFH/NV 2018, 933) hat es der BFH ausdrücklich nicht für geboten gehalten, über das Verhältnis von Schuld und Haftung bei § 71 AO abschließend zu entscheiden (insoweit missverständlich Lutter, EFG 2018, 1607, IV.; unzutreffend insoweit Brusckke, BB 2018, 2780, 2781, Fn. 11, nach dem der BFH die Rechtsansicht des FG Hamburg verworfen habe). Das anhängige Revisionsverfahren gibt dem BFH nunmehr Gelegenheit, sich inhaltlich hiermit zu befassen zu äußern.

IV. Konsequenzen

§ 71 AO ist auf sämtliche Steuerarten anwendbar (s. jüngst den Beitrag von Brusckke, BB 2018, 2780). Die vom FG Hamburg vertretene Rechtsauffassung erleichtert die Arbeit der Steuerbehörden, ohne dass die Rechtsschutzmöglichkeiten der Betroffenen eingeschränkt werden. Für den Adressaten der Steuerforderung ist es nämlich im Regelfall gleichgültig, ob er als Steuer- oder Haftungsschuldner in Anspruch genommen wird.

Richter am FG Dr. Tobias Bender

Abgabenordnung Einkommensteuer

2 Änderung bei Übertragung des Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12. 9. 2018 2 K 2164/16 – Nichtzulassungsbeschw. eingelegt (Az. des BFH: III B 131/18).

Wird im Rahmen des Antrags auf Übertragung des Kinderfreibetrags auch der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf übertragen, kommt eine Änderung weder nach § 174 Abs. 2 AO noch nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht.

AO § 174 Abs. 2, § 173 Abs. 1 Nr. 1; EStG § 32 Abs. 6.

1–11 *Mit der Behauptung, der andere Elternteil sei seiner Unterhaltspflicht nicht zu mindestens 75 % nachgekommen bzw. mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig, beantragte der Kl. in den Steuererklärungen für 2011 bis 2014 in der Anlage Kind jeweils die Übertragung des Kinderfreibetrags für seine beiden Töchter. In den ESt-Bescheiden 2011 bis 2014 gewährte das FA dem Kl. für jede der beiden Töchter antragsgemäß den vollen Kinderfreibetrag und außerdem jeweils den – nicht beantragten – vollen Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf.*

Nachdem das FA Kenntnis von dem Umstand, dass die Kindesmutter ihrer Unterhaltspflicht nachgekommen ist, erlangt hatte, erließ es – gestützt auf § 174 AO – geänderte ESt-Bescheide und gewährte dem Kl. darin für jede Tochter nur noch den einfachen Kinderfreibetrag und den einfachen Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf.

Aus den Gründen:

12 Die Klage ist bezüglich des Kinderfreibetrags unbegründet und bezüglich des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarfs begründet.

Die Rückgängigmachung der Übertragung des Kinderfreibetrags ...

13 1. Es kann dahingestellt bleiben, ob die Voraussetzungen der Änderungsvorschrift § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt sind. Jedenfalls ist der Bekl. nach § 174 Abs. 2 AO befugt gewesen, die gewährte Übertragung des Kinderfreibetrags für die beiden Töchter S sowie B für den Streitzeitraum 2011 bis 2014 in den streitgegenständlichen Änderungsbescheiden vom 21. 12. 2015 rückgängig zu machen.

... kann auf § 174 Abs. 2 Satz 1 AO gestützt werden, ...

14 a) Gemäß § 174 Abs. 2 Satz 1 AO ist ein fehlerhafter Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, wenn ein bestimmter Sachverhalt in unvereinbarer Weise in mehreren Steuerbescheiden zugunsten eines Steuerpflichtigen berücksichtigt worden ist, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen. Dies gilt allerdings nur, wenn die Berücksichtigung des Sachverhalts auf einen Antrag oder eine Erklärung des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist (§ 174 Abs. 2 Satz 2 AO).

... wenn der Steuerpflichtige die fehlerhafte Berücksichtigung verursacht hat, ...

15 Daher ist die Änderung bzw. Aufhebung eines Steuerbescheides nach § 174 Abs. 2 AO nur möglich, wenn der Steuerpflichtige selbst (allein oder überwiegend) die fehlerhafte Berücksichtigung verursacht hat und aus diesem Grund nicht auf die Bestandskraft des ihm im Ergebnis begünstigenden Steuerbescheides vertrauen kann (vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 24. 6. 2004 XI B 63/02, BFH/NV 2005, 1; BFH-Urteile vom 3. 3. 2011 III R 45/08, BFHE 233, 6, BStBl II 2011, 673; vom 11. 12. 2013 XI R 42/11, BFHE 244, 302, BStBl II 2014, 840). Die Ursächlichkeit ist zu verneinen, wenn der Sachverhalt richtig erklärt worden ist, die Finanzbehörde daraus aber zu Unrecht den rechtlichen Schluss gezogen hat, der Sachverhalt sei in dem fehlerhaften Bescheid zu berücksichtigen (BFH-Urteile vom 21. 10. 1980 VIII R 186/78, BFHE 132, 182, BStBl II 1981, 388; vom 3. 3. 2011 III R 45/08, BFHE 233, 6, BStBl II 2011, 673; BFH-Beschluss vom 24. 6. 2004 XI B 63/02, BFH/NV 2005, 1), denn Rechtsfehler sind der Finanzbehörde und nicht dem Steuerpflichtigen anzulasten.

... wobei im Einzelfall die Verursachungsbeiträge zu bestimmen sind

16 Beruht die Fehlerhaftigkeit des Steuerbescheides sowohl auf Erklärungen des Steuerpflichtigen als auch auf unzulänglicher Sachverhaltsermittlung durch die Finanzbehörde, kommt es darauf an, welches Gewicht den jeweiligen Beiträgen zur Fehlerhaftigkeit beizumessen ist (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 22. 9. 1983 IV R 227/80, BFHE 139, 347, BStBl II 1984, 510; vom 6. 9. 1995 XI R 37/95, BFHE 179, 196, BStBl II 1996, 148; BFH-Beschluss vom 26. 6. 2004 XI B 63/02, BFH/NV 2005, 1). Dabei kann sich ein Steuerpflichtiger, der eine unrichtige Steuererklärung abgegeben hat, regelmäßig nicht auf Ermittlungsfehler des FA berufen (BFH-Beschluss vom 24. 6. 2004 XI B 63/02, BFH/NV 2005, 1).

Diese Anforderungen sind im Streitfall erfüllt, ...

17 b) An diesen Grundsätzen gemessen liegen die Voraussetzungen des § 174 Abs. 2 AO bezüglich der antragsgemäß gewährten Übertragung des Kinderfreibetrags vor.

... da der auf die Kindesmutter entfallende Kinderfreibetrag mehrfach berücksichtigt wurde, ...

18 aa) Der „bestimmte Sachverhalt“ i. S. des § 174 Abs. 2 Satz 1 AO ist hier in der Gewährung des hälftigen auf die Kindesmutter entfallenden Kinderfreibetrags für die beiden Töchter S und B zu sehen. Dieser ist in mehreren Steuerbescheiden berücksichtigt worden, nämlich zum einen in den ESt-Bescheiden 2011 bis 2014 der Kindesmutter und zum anderen in den ESt-Bescheiden 2011 bis 2014 des Kl.

... obwohl dies der Regelung des § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG widerspricht, ...

19–25 bb) Der hälftige auf die Kindesmutter entfallende Kinderfreibetrag für die beiden Töchter S und B hat nach dem in § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG verankerten Halbteilungsgrundsatz aber nur einmal berücksichtigt werden dürfen. Danach steht der Kinderfreibetrag von 2 184 € für das sächliche Existenzminimum sowie der Freibetrag von 1 320 € für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes grundsätzlich beiden Elternteilen in gleicher Höhe zu. Daher verdoppeln sich beide Freibeträge, wenn die Ehegatten nach §§ 26, 26b EStG zusammen zur ESt veranlagt werden und das Kind zu beiden Eltern in einem Kindschaftsverhältnis steht (§ 32 Abs. 6 Satz 2 EStG). Eine Ausnahme hiervon gilt nur in den Fällen der gesetzlich geregelten Übertragung des Kinderfreibetrags. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Übertragung des Kinderfreibetrags sind im Streitfall jedoch nicht erfüllt. ...

... und der Kl. die fehlerhafte Berücksichtigung verursacht hat, ...

26 cc) Der Kl. hat die fehlerhafte Berücksichtigung des Kinderfreibetrags im Streitzeitraum 2011 bis 2014 auch verursacht.

27 Die Gewährung des doppelten Kinderfreibetrags geht darauf zurück, dass er in seinen Steuererklärungen 2001 bis 2014 in der Anlage Kind für beide Töchter stets den Antrag auf den „vollen Kinderfreibetrag“ gestellt hat. Dabei hat er die im Vordruck gegebene Begründung „... weil der andere Elternteil seiner Unterhaltspflicht nicht zu mindestens 75 % nachkommt oder mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist ...“ durch Eintragung der Ziff. 1 (= Ja) vollumfänglich übernommen. Demgemäß ist die Doppelgewährung des Kinderfreibetrags i. H. v. 4 368 € (= 2 x 2 184 €) auf eine – unrichtige – Erklärung des Kl. zum Sachverhalt zurückzuführen und somit ursächlich (Niedersächsisches FG, Urteil vom 23. 5. 1997 XII 103/97, EFG 1997, 1313).

... was nicht durch eine unzulängliche Sachverhaltsermittlung des FA kompensiert wird

28 dd) Entgegen der Auffassung des Kl. ist die von ihm gesetzte Ursächlichkeit nicht durch eine unzulängliche Sachverhaltsermittlung des Bekl. kompensiert worden.

29 Das FA verletzt seine Ermittlungspflicht (§ 88 AO) nur, wenn es ersichtlichen Unklarheiten oder Zweifelsfragen, die sich bei einer Prüfung der Steuererklärung sowie der eingereichten Unterlagen ohne weiteres aufdrängen mussten, nicht nachgeht. Es kommt im Wesentlichen auf die Angaben des Steuerpflichtigen und insbesondere darauf an, ob mit diesen die steuerlich relevanten Sachverhalte richtig, vollständig und deutlich dem FA zur Prüfung unterbreitet wurden. Dabei kann das FA regelmäßig von der Richtigkeit und Vollständigkeit einer Steuererklärung ausgehen (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 3. 5. 1991 V R 36/90, BFH/NV 1992, 221; vom 16. 6. 2004 X R 56/01, BFH/NV 2004, 1502).

30 Im Streitfall ist bereits fraglich, ob sich dem Bekl. eine weitere Sachverhaltsermittlung hat aufdrängen müssen. Die Erklärung des Kl. zu den Unterhaltsleistungen der Kindesmutter sind nämlich unzweideutig und in sich schlüssig

gewesen, so dass der Bekl. nach Lage der Akten von einem richtig und vollständig unterbreiteten Sachverhalt hat ausgehen können und von daher auch nicht gehalten gewesen ist, den erklärten Sachverhalt z. B. durch weitere Nachfragen bei der Kindesmutter und Anforderung von Unterlagen weiter aufzuklären. Selbst wenn man bei dieser Sachlage dennoch von einer Obliegenheit des Bekl. zur Sachaufklärung ausgehen müsste, würde es sich hierbei im Vergleich zum Pflichtenverstoß des Kl. bloß um eine Pflichtverletzung von geringem Gewicht handeln. Während der Kl. einen von ihm ungeprüften Sachverhalt sehenden Auges, also wissenschaftlich und willentlich, und damit vorsätzlich als gegeben hingestellt hat, ohne auf die fehlende Prüfung bzw. zuverlässige Kenntnis des in der Steuererklärung unterbreiteten Sachverhalts hingewiesen zu haben, kann dem Bekl. allenfalls vorgeworfen werden, aus Unachtsamkeit bzw. aus Gutgläubigkeit unter Verletzung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt und damit fahrlässig die Voraussetzungen der Übertragung für den Kinderfreibetrag nicht geprüft zu haben. Insoweit überwiegt der Verursachungsbeitrag des Kl. für die fehlerhafte Berücksichtigung des doppelten Kinderfreibetrags gemessen am Grad des Verschuldens deutlich, weshalb sich der Kl. auf einen (unterstellten) Ermittlungsfehler des Bekl. bei der Sachaufklärung nicht erfolgreich berufen kann.

Hingegen steht der Korrektur des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf ...

31 2. Allerdings wird der Kl. durch die in den streitgegenständlichen Änderungsbescheiden vorgenommene Korrektur des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf in seinen Rechten verletzt, denn es liegen weder die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 174 Abs. 2 AO noch nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vor.

... die Vorschrift des § 174 Abs. 2 Satz 2 AO entgegen, ...

32 a) Eine Änderungsbefugnis des Bekl. scheidet vorliegend an § 174 Abs. 2 Satz 2 AO.

... wonach der fehlerhafte Bescheid auf einen Antrag oder eine Erklärung des Steuerpflichtigen zurückzuführen sein muss, ...

33 aa) Nach dieser Vorschrift kommt eine Änderung nur in Betracht, wenn der fehlerhafte Bescheid auf einen Antrag oder eine Erklärung des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist. Daran mangelt es hier.

... woran es im Streitfall fehlt

34 bb) In seinen Steuererklärungen der im Streit befindlichen VZ 2011 bis 2014 hat der Kl. die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf nicht beantragt; sein Antrag ist lediglich auf die Übertragung des Kinderfreibetrags der Kindesmutter gerichtet gewesen. Der Antrag des Kl. auf Übertragung des Kinderfreibetrags der Kindesmutter ist zwar ursächlich dafür gewesen, dass ihm auch der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf übertragen worden ist. Jedoch kann diese Ursächlichkeit dem Kl. nicht zugerechnet werden. Denn hierbei handelt es sich um einen Rechtsfehler des Bekl. Er hat nämlich zum einen die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf in unzulässiger Weise mit der Übertragung des Kinderfreibetrags verknüpft und dabei nicht beachtet, dass die Übertragung dieses Freibetrags gerade nicht davon abhängt, dass der andere Elternteil seine Unterhaltspflicht verletzt hat (BFH-Urteil vom 18. 5. 2006 III R 71/04, BFHE 214, 120, BStBl II 2006, 352). Darüber hinaus hat er zudem nicht beachtet, dass die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf nach § 32 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 2 EStG i. d. F. des Streitjahres 2011 bzw. nach § 32 Abs. 6 Satz 8 EStG i. d. F. der Streitjahre 2012 bis

2014 nur bei minderjährigen Kindern gilt. Ihr 18. Lebensjahr haben die Tochter S im Jahr 2009 und die Tochter B im Jahr 2010 erreicht. Beide Töchter sind also in den Streitjahren bereits volljährig gewesen, so dass die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf in den Streitjahren 2011 bis 2014 – unabhängig vom Antrag des Kl. auf Übertragung des Kinderfreibetrags – nicht vorgelegen haben. Dieser Rechtsanwendungsfehler geht mit dem Bekl. heim, denn Rechtsanwendungsfehler sind nicht dem Steuerpflichtigen, sondern allein der Finanzbehörde anzulasten (Tipke/Kruse, AO/FGO, § 174 AO Rz. 26).

Auch § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO kommt nicht zur Anwendung, ...

35–37 b) § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO kommt ebenfalls nicht zur Anwendung. ...

... da dem FA ein Rechtsanwendungsfehler unterlaufen ist

38–41 Da dem Bekl. vorliegend bei der Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf in den Streitjahren 2011 bis 2014 aus den vorgenannten Gründen ein Rechtsanwendungsfehler unterlaufen ist, scheidet eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO aus. ...

Anmerkung

I. Problemstellung

Grundsätzlich stehen jedem Elternteil nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG bei der Veranlagung zur ESt für jedes zu berücksichtigende Kind ein Freibetrag von 2 394 € für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) sowie ein Freibetrag von 1 320 € für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes zu. Bei Ehegatten, die zusammen zur ESt veranlagt werden, verdoppeln sich diese Beträge, wenn das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht. Abweichend davon wird bei einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung nicht vorliegen, auf Antrag eines Elternteils der dem anderen Elternteil zustehende Kinderfreibetrag auf ihn übertragen, wenn er, nicht jedoch der andere Elternteil, seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kj. im Wesentlichen nachkommt oder der andere Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist (§ 32 Abs. 6 Satz 6 EStG). Beantragt nun ein Elternteil die Übertragung des Kinderfreibetrags, obwohl die Voraussetzungen hierfür nicht vorliegen, stellt sich die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein zunächst ergangener Bescheid geändert werden kann.

II. Besonderheiten des Streitfalls

Im Streitfall beantragte der Vater lediglich die Übertragung des Kinderfreibetrags, nicht aber die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf. Dennoch wurden ihm zunächst beide Freibeträge vollumfänglich gewährt. Nachdem das FA Kenntnis von dem Umstand erlangte, dass die Mutter ihrer Unterhaltsverpflichtung nachgekommen ist, änderte es die ESt-Bescheide für die Streitjahre und brachte lediglich die (einfachen) Beträge des § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG in Abzug.

III. Die Entscheidung des FG

Das FG wies die Klage bezüglich des Kinderfreibetrags ab und gab ihr bezüglich des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarfs statt. Die Rückgängigmachung der Übertragung des Kinder-

freibetrags konnte – ohne dass es auf die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ankam – jedenfalls auf § 174 Abs. 2 Satz 1 AO gestützt werden. Der Kl. hat die fehlerhafte Berücksichtigung des Kinderfreibetrags im Streitzeitraum dadurch verursacht, dass er in seinen Steuererklärungen in der Anlage Kind für beide Töchter stets den Antrag auf den „vollen Kinderfreibetrag“ gestellt hat und die im Vordruck gegebene Begründung – entgegen den tatsächlichen Gegebenheiten – („... weil der andere Elternteil seiner Unterhaltspflicht nicht zu mindestens 75 % nachkommt oder mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist ...“) durch Eintragung der Ziff. 1 (= Ja) vollumfänglich übernommen hat. Dieser Verursachungsbeitrag des Kl. für die fehlerhafte Berücksichtigung des doppelten Kinderfreibetrags überwog einen möglichen Ermittlungsfehler des FA.

Hingegen stand der Korrektur des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf die Vorschrift des § 174 Abs. 2 Satz 2 AO entgegen. Der Antrag des Kl. war lediglich auf die Übertragung des Kinderfreibetrags gerichtet. Zwar war dieser Antrag ursächlich dafür, dass auch der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf übertragen wurde. Jedoch konnte diese Ursächlichkeit dem Kl. nicht zugerechnet werden. Denn hierbei handelte es sich um einen Rechtsfehler des FA. Es hat die Übertragung des Freibetrags in unzulässiger Weise mit der Übertragung des Kinderfreibetrags verknüpft und dabei nicht beachtet, dass die Übertragung dieses Freibetrags gerade nicht davon abhängt, dass der andere Elternteil seine Unterhaltspflicht verletzt hat.

IV. Konsequenzen und Hinweise für die Praxis

Zwar laufen die beiden Freibeträge des § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG in der Praxis oftmals parallel. Jedoch ergeben sich in Detailfragen erhebliche Unterschiede. Insbesondere ist die Übertragung bei nicht zusammen veranlagten Eltern beim Kinderfreibetrag unter der Voraussetzung möglich, dass der andere Elternteil seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kj. nicht im Wesentlichen nachkommt oder der andere Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist (§ 32 Abs. 6 Satz 6 EStG), wohingegen die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf für den Elternteil, in dessen Wohnung das Kind nicht gemeldet ist, auf Antrag des anderen Elternteils möglich ist (§ 32 Abs. 6 Satz 8 EStG). Zudem ist zu beachten, dass § 32 Abs. 6 Satz 8 EStG eine Übertragung des Freibetrags nur für minderjährige Kinder ermöglicht. Bei volljährigen Kindern stehen beiden Elternteilen – unabhängig von der Wohnsituation – jeweils die Freibeträge zu.

Richter am LG Dipl.-Kfm. Dr. Ruben Martini, LL.B.

Abgabenordnung Körperschaftsteuer

3 Erfüllung des Benennungsverlangens nach § 160 AO bei Nichtaufklärung der Mittelherkunft

FG München, Urteil vom 17. 9. 2018 7 K 1258/17 – Nichtzulassungsbeschw. eingelegt (Az. des BFH: XI B 104/18).

Finanziert eine GmbH den Erwerb einer inländischen Immobilie mit einem Darlehen einer ausländischen Domizilgesellschaft und behandelt sie die vereinbarten endfälligen Zinsen als BA, so ist die Versagung des Betriebsaus-

gabenabzugs nach § 160 AO rechtmäßig, wenn auf die Aufforderung, den hinter der Domizilgesellschaft stehenden Empfänger zu benennen, zwar ein Inländer als Treugeber der Domizilgesellschaft benannt wird, es aber nach den Umständen nicht auszuschließen ist, dass das Geld nicht von ihm, sondern von einer Person aus dem Umkreis der GmbH stammte.

AO § 90 Abs. 2, § 160; FGO § 76 Abs. 1 Satz 4, § 96 Abs. 1 Satz 1.

1–12 *Klin. ist eine GmbH mit einem Stammkapital von 50 000 €. Mit Notarvertrag vom 28. 7. 2005 erwarb die Klin. ein Mietwohngrundstück in M zum Preis von 1,5 Mio. €. Hierfür nahm sie ein Darlehen bei der M-Ltd. mit dem Sitz in Limassol, Zypern i. H. v. 900 000 € auf, das sie in ihrer Bilanz passivierte. Nach einer Bp. gelangte das FA zur Auffassung, dass die Darlehenszinsen, die die Klin. an die M-Ltd. geleistet und in der Gewinnermittlung als BA abgezogen hatte, nach § 160 AO nicht abziehbar seien, da Ermittlungen ergeben hätten, dass es sich bei der M-Ltd. um eine wirtschaftlich inaktive Firma handle. Dies ergebe sich u. a. daraus, dass sie kein eigenes Personal beschäftige, ihr Ansprechpartner eine Angestellte des ausländischen Steuerbüros X sei, die als Geschäftsführerin weiterer Domizilgesellschaften bekannt sei. Dem Benennungsverlangen (§ 160 i. V. m. § 90 Abs. 2 AO), die tatsächlichen Empfänger der Zahlungen bzw. die Darlehensgeber zu benennen, sei die Klin. nicht nachgekommen. Das FA erließ Änderungsbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 und erhöhte u. a. das zu versteuernde Einkommen um die Darlehenszinsen i. H. v. jährlich 36 000 €. Im Einspruchsverfahren legte die Klin. ein Schreiben der H-Ltd. in Zypern vor, nach der sie als Aktionärin der M-Ltd. bestätige, dass Y, wohnhaft in Abu Dhabi, der letztendlich begünstigte Eigentümer der M-Ltd. sei. Außerdem legte sie eine Bestätigung der zypriotischen Finanzbehörde über die Aufnahme und Registrierung der M-Ltd. unter einer bestimmten Steuernummer vor mit der Bestätigung, dass diese Firma mit ihrem Einkommen in Zypern der Besteuerung unterliege.*

Nach Zurückweisung des Einspruchs als unbegründet erhob die Klin. Klage. Das Gericht forderte die Klin. gem. § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i. V. m. § 90 Abs. 2, § 160 AO auf, die hinter der M-Ltd. stehenden Personen zu benennen, an die die geleisteten Zinszahlungen letztlich gelangt seien. Die Klin. teilte mit, dass die Zinsen endfällig seien, so dass keine Zinszahlungen erfolgt seien, so dass sie die Verbindlichkeiten erhöht hätten. Außerdem legte sie die eidesstattliche Versicherung eines Inländers (A), vor, in der dieser bestätigte, dass er der M-Ltd. den Darlehensbetrag von 900 000 € als Treugeber zur Verfügung gestellt habe. Nach Auffassung der Klin. sei damit der tatsächlich Begünstigte bekannt, so dass sie dem Benennungsverlangen nachgekommen sei.

Aus den Gründen:

13 Die Klage ist unbegründet. Das FA hat den Abzug der streitigen Zinsaufwendungen zu Recht versagt.

Gewinnmindernd bilanzierte Zinsverbindlichkeiten fallen unter den Begriff der Schulden und BA i. S. des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO

14 1. Der Abzug der als BA gebuchten Zinsaufwendungen ist nicht bereits deshalb zu versagen, weil die Zinsen nicht jährlich ausbezahlt wurden. Gemäß dem vorgelegten Darlehensvertrag Ziff. 4 sind die i. H. v. 4 % des Darlehensbetrags vereinbarten Zinsen erst am Ende des Darlehensverhältnisses, spätestens am 31. 12. 2020 zur Zahlung fällig. Demgemäß wurden in den Bilanzen die jährlichen rechnerischen Zinsen passiviert und dem Darlehensbetrag hinzugerechnet. Diese stellen zwar im Jahresabschluss BA dar, eine steuerliche Berücksichtigung scheidet jedoch an

der nicht ausreichenden Empfängerbenennung nach § 160 Abs. 1 AO.

15 a) Gemäß § 160 Abs. 1 Satz 1 AO sind u. a. Schulden und BA steuerlich regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem Verlangen des FAs nicht nachkommt, den Empfänger dieser Ausgaben genau zu benennen. Die Vorschrift gilt nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO auch im gerichtlichen Verfahren. Das FG kann daher nach seinem Ermessen den Kl. auffordern, den tatsächlichen Gläubiger bzw. Zahlungsempfänger von BA und dergleichen zu benennen und für den Fall, dass dieser der Aufforderung nicht nachkommt, entscheiden, ob und ggf. in welcher Höhe BA nicht zu berücksichtigen sind (vgl. BFH-Urteil vom 25. 1. 2006 I R 39/05, BFH/NV 2006, 1618, m. w. N.). Gewinnmindernd bilanzierte Zinsverbindlichkeiten aus Darlehensschulden fallen unzweifelhaft unter den Begriff der Schulden und BA. Empfänger i. S. des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO ist, wem der in der BA enthaltene wirtschaftliche Wert vom Steuerpflichtigen übertragen wurde, bei dem er sich demzufolge steuerlich auswirkt. Benannt ist ein Empfänger, wenn er (nach Namen und Adresse) ohne Schwierigkeiten und eigene Ermittlungen der Finanzbehörde bestimmt und ermittelt werden kann (ständige Rspr., z. B. BFH-Urteil vom 1. 4. 2003 I R 28/02, BFHE 202, 196, BStBl II 2007, 855, unter II. 2. der Gründe).

Lediglich zwischengeschaltete Person ist nicht Empfänger i. S. des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO

16 Ist eine natürliche oder juristische Person, die die Zahlungen des Steuerpflichtigen entgegennahm, lediglich zwischengeschaltet, weil sie entweder mangels eigener wirtschaftlicher Betätigung die vertraglich bedungenen Leistungen gar nicht erbringen konnte oder weil sie aus anderen Gründen die ihr erteilten Aufträge und die empfangenen Gelder an Dritte weiterleitete, so ist sie nicht Empfänger i. S. des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO, so dass die hinter ihr stehenden Personen, an die die Gelder letztlich gelangt sind, zu benennen sind (BFH-Urteile vom 10. 11. 1998 I R 108/97, BFHE 187, 211, BStBl II 1999, 121; vom 25. 1. 2006 I R 39/05, BFH/NV 2006, 1618; BFH-Beschluss vom 24. 4. 2009 IV B 104/07, BFH/NV 2009, 1398). Allerdings steht ein solches Benennungsverlangen in besonderem Maß unter dem Gesichtspunkt der Zumutbarkeit (BFH-Urteil vom 9. 4. 1987 IV R 142/85, BFH/NV 1987, 689). Entscheidend ist, ob es dem Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der von ihm geleisteten Zahlungen zumutbar war, sich der Identität seines jeweiligen Geschäftspartners zu versichern, um so in der Lage zu sein, ihn als Empfänger der Zahlungen zu bezeichnen (BFH-Urteil vom 17. 12. 1980 I R 148/76, BFHE 132, 211, BStBl II 1981, 333; BFH-Beschluss vom 13. 7. 2011 X B 187/10, BFH/NV 2011, 1899). Die Vorschriften verlangen von dem Steuerpflichtigen nichts Unzumutbares. Er kann nur Umstände offenlegen, die in seinem Kenntnisbereich liegen oder von denen er sich in zumutbarer Weise Kenntnis beschaffen kann. Danach brauchen nicht offengelegt zu werden das Verhältnis der Gesellschaft (Person) zu dem Dritten, soweit es über das Beteiligungsverhältnis hinausgeht, und die Verhältnisse des Dritten zu weiteren Personen. Dies gilt jedenfalls, solange es keine Hinweise auf ein Treuhandverhältnis gibt (BFH-Urteile vom 1. 6. 1994 X R 73/91, BFH/NV 1995, 2; vom 1. 4. 2003 I R 28/02, BFHE 202, 196, BStBl II 2007, 855). Ist eine natürliche oder juristische Person, die die Zahlungen unmittelbar entgegennahm, lediglich zwischengeschaltet, weil sie entweder mangels eigener wirtschaftlicher Betätigung die ausbedungenen Leistungen nicht erbringen konnte oder weil sie aus anderen Gründen die ihr erteilten Aufträge und die empfangenen Gelder an Dritte weiterleitete, so ist sie nicht Empfänger i. S. des § 160 Abs. 1 Satz 1 AO. In diesem Fall sind die hinter ihr stehenden Personen, an die die Gelder letztlich gelangt sind, zu benennen. Als hinter einer Domizilgesellschaft stehende Personen, an die die Gelder letztlich gelangten, kommen

die Anteilseigner (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 1. 6. 1994 XR 73/91, BFH/NV 1995, 2; vom 5. 11. 1992 IR 8/91, BFH/NV 1994, 357), aber auch die Auftragnehmer der ausländischen Domizilgesellschaft in Betracht (vgl. BFH-Beschluss vom 25. 8. 1986 IV B 76/86, BFHE 149, 381, BStBl II 1987, 481; BFH-Urteil vom 30. 8. 1995 IR 126/94, BFH/NV 1996, 267). Der Zweck des § 160 AO besteht darin, einen Ausgleich für die vermutete Nichtversteuerung beim Empfänger zu schaffen, indem der Steuerpflichtige wie ein Haftender für fremde Steuern in Anspruch genommen wird. Nur soweit Steuerausfälle nicht zu erwarten sind, können Ausgaben trotz fehlender Empfängerbezeichnung zum Abzug zugelassen werden (BFH-Urteil vom 24. 6. 1997 VIII R 9/96, BFHE 183, 358, BStBl II 1998, 51, m. w. N.).

Voraussetzungen für das Benennungsverlangen lagen vor

17 b) Im Streitfall wurde die Klin. mit gerichtlicher Anordnung vom 2. 5. 2018 aufgefordert, die Empfänger der hier streitigen Zahlungen zu benennen. Ein entsprechendes Benennungsverlangen hatte bereits das FA gestellt. Die Voraussetzungen für das Benennungsverlangen lagen vor, da aufgrund der Ermittlungen der Bp die Vermutung nahe lag, dass es sich bei der M-Ltd. um eine sog. Domizilgesellschaft handelt. Dafür sprechen das Ergebnis der Ermittlungen des BZSt gem. Auskunft vom 7. 6. 2010, das festgestellt hat, dass es sich um eine wirtschaftlich inaktive Firma handelt, da sie kein eigenes Personal beschäftigt, ihr Ansprechpartner eine Angestellte des Steuerbüros X ist, die als Geschäftsführerin weiterer Domizilgesellschaften bekannt sei, die Anteile an der M-Ltd. durch Gesellschaften treuhänderisch gehalten würden, die mit dem Steuerbüro X in Verbindung stünden und ihr Geschäftszweck nicht im Zusammenhang mit Finanzierungsgeschäften stehe, sondern dieser im Handel mit ... angegeben sei.

Nach Überzeugung des Gerichts war benannter Gläubiger nicht der tatsächliche Leistungsempfänger

18 Während die Klin. im Einspruchsverfahren auf das Benennungsverlangen des FAs unter Vorlage einer Bescheinigung der Gesellschafterin der M-Ltd., der H-Ltd., angegeben hatte, dass Y, wohnhaft in Abu Dhabi, Begünstigter der M-Ltd. sei, teilte die Klin. auf das gerichtliche Benennungsverlangen mit, dass die M-Ltd. lediglich Treuhänderin des im Inland ansässigen Zeugen A gewesen sei und dieser der M-Ltd. den Darlehensbetrag von 900 000 € als Treugeber zur Verfügung gestellt habe.

19 Die Einvernahme von A als Zeugen in der m. V. hat die Behauptung, dieser sei der eigentliche Gläubiger der Verbindlichkeit bzw. Empfänger der geltend gemachten Zinsen, nicht ausreichend belegen können. Das Gericht hält die Aussage des Zeugen A, er habe der M-Ltd. einen Geldbetrag von 900 000 € zur Verfügung gestellt, wobei zu diesem Zeitpunkt noch nicht festgestanden habe, für welchen Zweck dieser eingesetzt würde, nicht für glaubhaft. Der Zeuge ist eine geschäftlich erfahrene Person und war nach eigener Aussage Inhaber verschiedener, zwischenzeitlich aufgelöster Firmen.

Denn die Hingabe eines ungesicherten Darlehens an die ausländische Gesellschaft ist nicht glaubhaft

Es ist unter diesem Aspekt nicht glaubhaft, dass der Zeuge einer Kapitalgesellschaft in Zypern, an der er weder unmittelbar noch mittelbar beteiligt war, ohne eine konkrete vertragliche Vereinbarung einen Geldbetrag in dieser Höhe ohne Sicherheiten zur Verfügung stellte mit der Maßgabe, Investitionsobjekte in der EU zu finden. Das „Trust Agreement“ vom 12. 7. 2005 sei erst zu einem Zeitpunkt abgeschlossen worden, als die Investition in die Immobilie der Klin. auf einen entsprechenden Hinweis des Zeugen an den Vertreter der M-Ltd. festgestanden habe, jedoch seien auch dann keine Sicherheiten zugunsten des Zeugen vereinbart worden.

Vielmehr sprechen die Umstände dafür, dass das Geld von einer Person aus dem Umkreis der Klin. stammte

Die Aussage des Zeugen, ihm habe es als Sicherheit genügt, dass sich das Objekt, in das die M-Ltd. mit dem von ihm zur Verfügung gestellten Geld investiert habe, in Deutschland gelegen habe, spricht dafür, dass es sich bei dem Geld – soweit der M-Ltd. überhaupt ein entsprechender Geldbetrag zugeflossen sein sollte – nicht um eigenes Geld des Zeugen gehandelt hat, denn der behauptete Ablauf erscheint vollkommen lebensfremd und ist im geschäftlichen Verkehr nicht üblich. Dafür spricht auch, dass der Zeuge sich geweigert hat, Angaben dazu zu machen, woher der Geldbetrag von 900 000 €, den er angeblich der M-Ltd. zur Verfügung gestellt hat, stammte und auf welche Weise dieser in den Geschäftsverkehr gelangt sei. Damit liegt es z. B. im Bereich des Möglichen, dass das Geld von einer Person aus dem Umkreis der Klin. bzw. von einer für die Klin. handelnden Person stammte, welches direkt oder über den Zeugen A der M-Ltd. mit der Maßgabe zur Verfügung gestellt wurde, dass es an die Klin. als verzinsliches Darlehen weitergereicht wird. Somit hat die Klin. den eigentlichen Geldgeber der M-Ltd., die aus den bereits genannten Gründen als ausländische Domizilgesellschaft anzusehen ist, welche das für die Darlehensvergabe notwendige Kapital gar nicht hatte und lediglich die Funktion hatte, von Dritten empfangene Gelder weiterzuleiten, nicht benannt.

Versagung des Betriebsausgabenabzugs als Rechtsfolge

20–21 c) Rechtsfolge der nicht ausreichenden Empfängerbenennung ist, dass der Betriebsausgabenabzug regelmäßig zu versagen ist. Da im Streitfall durch den Betriebsausgabenabzug der geltend gemachten Schuldzinsen Steuerausfälle nicht ausgeschlossen werden können und es nicht feststeht, dass der Empfänger im Inland keiner Besteuerung unterliegt (vgl. Forchhammer in Leopold/Madler/Rader, AO, § 160 Rz. 27), übt der Senat sein Ermessen dahingehend aus, dass der Abzug in voller Höhe versagt wird ...

Anmerkung

I. Problemstellung

Nach ständiger Rspr. ist bei Zahlungen eines Steuerpflichtigen an eine ausländische Domizilgesellschaft für Leistungen, die diese z. B. mangels eigenen fach- oder branchenkundigen Personals selbst nicht erbringen kann, das an den Steuerpflichtigen gerichtete Verlangen nach § 160 Abs. 1 AO, denjenigen zu bezeichnen, an den die Domizilgesellschaft das Geld weitergeleitet hat, rechtmäßig (vgl. BFH-Urteil vom 10. 11. 1998 IR 108/97, BFHE 187, 211, BStBl II 1999, 121). Im Streitfall hatte die Klin. mit der Benennung des Inländers als angeblichen Treuhänder der Domizilgesellschaft dem Benennungsverlangen nach § 160 Abs. 1 AO formal zwar Genüge getan. Das Gericht hatte jedoch insbesondere wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme, in dem die von der Klin. benannte Person als Zeuge vernommen wurde, erhebliche Zweifel, ob die Klin. tatsächlich den eigentlichen Geldgeber benannt hat. Denn der Zeuge hatte sich geweigert, Angaben dazu zu machen, woher der Geldbetrag von 900 000 € stammte, den er der Domizilgesellschaft angeblich treuhänderisch zur Verfügung stellte und wie dieser Betrag in den Geschäftsverkehr nach Zypern gelangt ist.

II. Die Entscheidung des FG

Nach Auffassung des Gerichts hat die Klin. mit der Benennung des Inländers den Gläubiger oder Empfänger i. S. von § 160 Abs. 1 AO nicht ausreichend bezeichnet, da nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme nicht auszuschließen war, dass die 900 000 € der Domizilgesellschaft

nicht von der benannten Person zur Verfügung gestellt wurden, sondern von einer Person aus dem Umkreis der Klin. selbst, z. B. von ihrem Gesellschafter. Da bei auf diese Weise zustande gekommenen Darlehensverhältnissen die Gefahr von Steuerausfällen besteht wegen der nicht fernliegenden Möglichkeit eines Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) oder von vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), hat das Gericht sein ihm nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i. V. m. § 160 Abs. 1 AO eingeräumtes Ermessen dahingehend ausgeübt, den Betriebsausgabenabzug zu versagen.

III. Hinweis für die Praxis

Der Steuerpflichtige kann sich, nachdem er auf die Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 160 Abs. 1 AO eine Person bezeichnet hat, die bestätigt, dass sie der wirtschaftliche Empfänger der als BA behandelten Zahlungen sei, nicht auf die formale Position zurückziehen, damit den Anforderungen des § 160 Abs. 1 AO Genüge getan zu haben. Vielmehr kann das FA bzw. das Gericht weitere Ermittlungen anstellen, um aufzuklären, ob diese Angaben zutreffen bzw. glaubhaft sind.

Vorsitzender Richter am FG Dr. Joseph Forchhammer

4 Berichtigung eines Bescheids über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG

FG München, Urteil vom 17. 9. 2018 7 K 2805/17 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: XI R 36/18).

Die Voraussetzungen einer Berichtigung nach § 129 AO eines Bescheids über die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG liegen nicht vor, wenn die Unrichtigkeit der Feststellungen durch die Erläuterungen in der eingereichten Bilanz als solche zwar erkennbar war, der Sachverhalt jedoch noch aufklärungsbedürftig war, da die konkrete Höhe der erbrachten Einzahlungen in die Kapitalrücklage unklar war.

AO § 129, § 172 Abs. 1 Nr. 2a, § 173 Abs. 1 Nr. 2, § 181 Abs. 1 Satz 1; KStG § 8 Abs. 1, § 27 Abs. 1 und 2; HGB § 272 Abs. 2 Nr. 4.

1–11 Die Klin. ist eine GmbH mit einem Stammkapital von 25 000 €, das zu gleichen Teilen von den Gesellschaftern PR und LR gehalten wurde. Mit notariellem Vertrag vom 31. 8. 2012 schlossen PR und LR mit der Klin. einen Einbringungsvertrag, in dem sie sich verpflichteten, zur Stärkung des Kapitals der Klin. voll werthaltige Darlehensforderungen gegenüber der R-Grundstücksverwaltungs-GbR i. H. v. 245 000 € sowie 100 000 € (PR) und 250 000 € (LR) unentgeltlich in die Klin. einzubringen und darüber hinaus mit Wirkung zum 15. 9. 2012 Geldbeträge i. H. v. 95 000 CHF und 150 000 € (PR) sowie 500 000 € und 1 200 000 CHF (LR). Die Einlagen sollten als Eigenkapital in Form von Kapitalrücklagen gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB der Klin. zugeführt werden. Die KSt-Erklärung für 2012 und die Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31. 12. 2012 wurden dem FA elektronisch übermittelt. Der Jahresabschluss zum 31. 12. 2012 wurde dem FA in Papierform übersandt. Im Jahresabschluss ist unter den Passiva eine Kapitalrücklage i. H. v. 2 315 017,50 € ausgewiesen, die nachstehend wie folgt erläutert ist: „Mit Einbringungsvertrag vom 31. 8. 2012 haben die Gesellschafter PR und LR ihre Darlehensforderungen an die R-Grundstücksverwaltungs-GbR i. H. v. 245 000 € und 100 000 € sowie 250 000 € per 15. 9. 2012 in die Kapitalrücklage nach

§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB eingebracht. Darüber hinaus wurde die Einbringung von Geldbeträgen von CHF 95 000 (PR) und CHF 1 200 000 (LR) beschlossen. Die Geldbeträge wurden per 25. 9. 2012 auf ein Girokonto der G-Bank eingezahlt.“ Im Umlaufvermögen ist unter den sonstigen Vermögensgegenständen zum 31. 12. 2012 „Darlehensforderungen R-Grundstücksverwaltungs-GbR“ i. H. v. 595 000 € (Vorjahr 0 €) ausgewiesen, unter Guthaben bei Kreditinstituten ein solches bei der G-Bank, Kto. ..., zum 31. 12. 2012 i. H. v. 1 072 420,00 € (Vorjahr 0 €) sowie Guthaben bei der VR Bank E zum 31. 12. 2012 i. H. v. 500 000 € und 150 084,67 € (Vorjahr jeweils 0 €). In der Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31. 12. 2012 war ein Bestand zum Schluss des vorangegangenen Wj. von 0 € und ein Endbestand zum Schluss des Wj. i. H. v. 0 € angegeben und unter „Festzustellende Beträge“ ein steuerliches Einlagekonto (Endbestand) i. H. v. 0 €. Im Rahmen der Veranlagung ist das FA den Angaben der Klin. gefolgt. Dementsprechend ist im Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 27 Abs. 2 KStG zum 31. 12. 2012 ein steuerliches Einlagekonto und ein Endbestand zum Schluss des Wirtschaftsjahres i. H. v. 0 € festgestellt worden. Nach Bestandskraft des Feststellungsbescheids beantragte die Klin., diesen nach § 129 AO zu ändern und die festzustellenden Beträge gemäß dem Einbringungsvertrag vom 31. 8. 2012 vorzunehmen. Diesen Antrag lehnte das FA ab. Der dagegen eingelegte Einspruch, mit dem hilfsweise eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO beantragt wurde, blieb ohne Erfolg. Dagegen richtet sich die Klage. Das FA habe eine Berichtigung nach § 129 AO zu Unrecht abgelehnt, die Klin. verweist auf die Erläuterungen in der Bilanz zur ausgewiesenen Kapitalrücklage sowie zu den Aktivposten „Darlehensforderungen R-Grundstücksverwaltungs-GbR“ und „G-Bank“ unter „Guthaben bei Kreditinstituten“. Das FA macht geltend, ein eigenes mechanisches Versehen des Sachbearbeiters habe nicht vorgelegen. Dieser habe vielmehr die Angaben der Klin. zum steuerlichen Einlagekonto fehlerfrei übernommen. Die fehlerhafte Eingabe des steuerlichen Einlagekontos mit 0 € sei nicht offenbar gewesen. Weder habe sich die Unrichtigkeit unmittelbar aus der Feststellungserklärung, noch ohne Weiteres aus den eingereichten Unterlagen ergeben. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus den im Jahresabschluss enthaltenen Erläuterungen zum Bilanzposten Kapitalrücklage, denn es lägen insgesamt fünf verschiedene Einbringungsverfahren und zwei verschiedene Wirtschaftsgüter, die eingebracht worden seien, vor. Zudem seien die eingebrachten Geldbeträge in Schweizer Franken genannt worden und müssten erst zum Umrechnungskurs im Einbringungszeitpunkt in Euro umgerechnet werden, damit man die Höhe der Kapitalrücklage zweifelsfrei hätte nachvollziehen können. Darüber hinaus würde sich für die Darlehen auch noch die Frage der Werthaltigkeit stellen, denn Einlagen seien mit dem Teilwert zu bewerten, so dass der Nominalwert nicht zwingend maßgebend sei.

Aus den Gründen:

12 Die Klage ist unbegründet. Das FA hat die Korrektur des streitgegenständlichen Feststellungsbescheids zu Recht abgelehnt.

Voraussetzung einer Berichtigung nach § 129 AO

13 1. Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines VA unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Steuerpflichtigen ist zu berichtigen (§ 129 Satz 2 AO). Ein solches Interesse besteht insbesondere dann, wenn der offenbar unrichtige Bescheid bindend für andere Feststellungen ist oder wenn sich die Unrichtigkeit auf die Höhe der Steuerfestsetzung auswirkt (vgl. Seer in Tipke/Kruse,

AO/FGO, § 129 AO Rz. 31; von Wedelstätt in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 129 AO Rz. 48, m. w. N.). Davon ist im Streitfall auszugehen, da Auskehrungen einer Kapitalgesellschaft nicht zu steuerbaren Einkünfte beim Anteilseigner führen, wenn sie aus dem steuerlichen Einlagekonto erfolgen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

Offenbarer Fehler muss in der Sphäre der den VA erlassenden Finanzbehörde entstanden sein

14 2. Im Streitfall liegen die Voraussetzungen für eine Berichtigung wegen einer offenbaren Unrichtigkeit gem. § 129 Satz 1 AO jedoch nicht vor. Offenbare Unrichtigkeiten i. S. des § 129 AO sind mechanische Versehen wie z. B. Eingabe- oder Übertragungsfehler. Dagegen schließen Fehler bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechtsnorm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts eine offenbare Unrichtigkeit aus (BFH-Urteil vom 26. 10. 2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257). Wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht oder wenn eine mehr als nur theoretische Möglichkeit eines Rechtsirrtums besteht, so liegt kein bloßes mechanisches Versehen und damit auch keine offenbare Unrichtigkeit vor (BFH-Urteil vom 1. 7. 2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004). Die Berichtigungsmöglichkeit gem. § 129 AO setzt voraus, dass der offenbare Fehler in der Sphäre der den VA erlassenden Finanzbehörde entstanden ist (BFH-Urteile vom 16. 9. 2015 IX R 37/14, BFHE 250, 332, BStBl II 2015, 1040; vom 26. 10. 2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257).

15 Da die Unrichtigkeit nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist die Vorschrift auch dann anwendbar, wenn das FA offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (sog. Übernahmefehler; ständige BFH-Rspr., vgl. z. B. Urteile vom 14. 6. 2007 IX R 2/07, BFH/NV 2007, 2056; vom 27. 8. 2013 VIII R 9/11, BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439, Rz. 15, m. w. N.; vom 26. 10. 2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257).

Fehler muss nach Akteninhalt klar und eindeutig als offenbare Unrichtigkeit erkennbar sein

16 Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls und dabei insbesondere nach der Aktenlage beurteilt werden (BFH-Urteile vom 11. 7. 2007 XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810; vom 26. 10. 2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257). Eine Unrichtigkeit ist dann offenbar, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und eindeutig als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist (ständige höchstrichterliche Rspr., BFH-Urteile vom 4. 6. 2008 X R 47/07, BFH/NV 2008, 1801, Rz. 13; vom 6. 11. 2012 VIII R 15/10, BFHE 239, 296, BStBl II 2013, 307, Rz. 15; vom 27. 8. 2013 VIII R 9/11, BFHE 242, 302, BStBl II 2014, 439, Rz. 14).

17 Da hierbei eine objektivierte Sicht zugrunde gelegt wird, ist bei dem (fiktiven) unvoreingenommenen Dritten zunächst der Akteninhalt – Steuererklärung, deren Anlagen sowie die Unterlagen für das betreffende Veranlagungsjahr – als bekannt vorauszusetzen; dies findet seine Begründung darin, dass eine Anknüpfung an aktenkundige Umstände bei objektiver Betrachtungsweise regelmäßig besonders naheliegt (BFH-Urteile vom 1. 7. 2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004, Rz. 24; vom 26. 10. 2016 X R 1/14, BFH/NV 2017, 257). Ob der zuständige Bearbeiter des FA diesen Akteninhalt zur Kenntnis genommen hat, ist demgegenüber nicht relevant.

Feststellungsbescheid war zwar unrichtig ...

18 3. Im Streitfall ist der streitgegenständliche Feststellungsbescheid unzutreffend. Die Unrichtigkeit ergibt sich aus der Nichterfassung des Betrags i. H. v. 2 315 017,50 € im gesondert festzustellenden steuerlichen Einlagekonto nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31. 12. 2012. Dieser Betrag ist durch Einbringung (Abtretung) von drei Darlehensforderungen der Gesellschafter PR und LR im Gesamtbetrag von 595 000 € an die R-Grundstücksverwaltungs-GbR zum 15. 9. 2012 sowie durch Einbringung von Geldbeträgen i. H. v. 95 000 CHF und 150 000 € (PR) sowie 1 200 000 CHF und 500 000 € (LR) in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB zugeflossen und wäre im steuerlichen Einlagekonto nach § 27 Abs. 1 KStG zu erfassen gewesen. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf keiner weiteren Erörterung (Bauschatz in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 27 Rz. 35, m. w. N.).

19 Die Unrichtigkeit ist im Streitfall nach Überzeugung des Senats jedoch nicht durch ein mechanisches Versehen entstanden und damit nicht i. S. von § 129 AO offenbar. Das wäre nur der Fall, wenn ein Fehler auf der Hand liegt, also durchschaubar, eindeutig oder augenfällig ist. Dabei ist es nicht erforderlich, dass die Unrichtigkeit aus dem Bescheid selbst erkennbar ist. Maßgebend ist vielmehr, ob der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich als Unrichtigkeit erkannt werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 1. 7. 2010 IV R 56/07, BFH/NV 2010, 2004; vom 29. 1. 2003 I R 20/02, BFH/NV 2003, 1139, m. w. N.). Diese (Tat-)Frage muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls und dabei insbesondere nach der Aktenlage beurteilt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 14. 9. 2010 IV B 121/09, BFH/NV 2011, 440).

... und Unrichtigkeit der Feststellung war durch Bilanz-erläuterungen erkennbar, ...

20 a) Unter Heranziehung des von der Klin. in Papierform eingereichten Jahresabschlusses zum 31. 12. 2012, der dem Bearbeiter des FA bei Durchführung der Veranlagung unstreitig vorlag, und der darin enthaltenen Erläuterungen zu den Bilanzposten Kapitalrücklage sowie der sonstigen Vermögensgegenstände und Guthaben bei Kreditinstituten im Umlaufvermögen war die Unrichtigkeit der Feststellung zwar erkennbar. Denn aus den Erläuterungen zur Kapitalrücklage geht hervor, dass der Klin. die Erhöhung der Kapitalrücklage gegenüber dem Vorjahr i. H. v. 2 315 017,50 € zumindest teilweise zugeflossen ist, nämlich jedenfalls in Form einer Darlehensforderung gegen einen Dritten i. H. v. 595 000 € und in Form von Geldbeträgen in Schweizer Franken i. H. v. insgesamt 1 295 000 CHF. Entgegen der Auffassung des FA war es somit erkennbar, dass das steuerliche Einlagekonto nicht mit 0 € festzustellen sei. Damit kann es ausgeschlossen werden, dass ein unvoreingenommener Dritter unter diesen Umständen davon ausgegangen wäre, dass der entsprechende Eintrag in der Feststellungserklärung zutreffend sei. Soweit das FA hier eine andere Auffassung vertritt mit dem Argument, für die eingebrachten Darlehen würde sich die Frage der Werthaltigkeit stellen, kann der Senat dem angesichts des Umstands, dass der entsprechende Aktivposten „Darlehensforderungen R-Grundstücksverwaltungs-GbR“ mit einem Wert von 596 166,75 € angesetzt worden ist (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG), nicht folgen. Auch der Umstand, dass in der Erläuterung die eingebrachten Geldbeträge in Schweizer Franken genannt sind, ändert nichts daran, dass ein Zufluss der in der Bilanz ausgewiesenen Kapitalrücklage erkennbar war. Allerdings war die genaue Höhe der Einzahlung in die Kapitalrücklage nicht erkennbar (s. nachfolgend).

... aber Fehler beruht möglicherweise auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung

21 b) Nach Auffassung des Senats genügt allein die Erkennbarkeit der Unrichtigkeit des Feststellungsbe-

scheids als solche ohne Erkennbarkeit des zutreffenden Werts nicht für eine Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO. Sie ist im Streitfall deshalb zu verneinen, weil nicht ausgeschlossen werden kann, dass der Fehler auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht. Anders als etwa in den vom FG Münster mit Urteil vom 13. 10. 2017 13 K 3113/16 F (EFG 2018, 11) und FG Köln mit Urteil vom 6. 3. 2012 13 K 1250/10 (EFG 2014, 417) entschiedenen Fällen lässt sich im Streitfall die Höhe der Einzahlung in die Kapitalrücklage und damit der Umfang der Unrichtigkeit der Feststellung aus den Erläuterungen zur Bilanz oder aus sonstigen dem FA vorliegenden Unterlagen nicht ohne weitere Ermittlungen nachvollziehen. Abgesehen davon, dass – wie das FA zu Recht einwendet – sich die Höhe der Einzahlung in die Kapitalrücklage wegen der z. T. in Schweizer Franken eingezahlten Geldbeträge erst nach Umrechnung zum entsprechenden Tageskurs ergibt, welche weiterer Ermittlungen bedarf, fehlen in den Erläuterungen zur Kapitalrücklage die Geldbeträge i. H. v. 150 000 € und 500 000 €, die gem. dem Einbringungsvertrag zusätzlich zu den Beträgen in Schweizer Franken einzubringen waren. Damit war aus der Erläuterung die konkrete Höhe der erbrachten Einzahlungen unklar, da insoweit eine Lücke von 650 000 € vorhanden war. Aus dem Bilanzposten Guthaben bei Kreditinstituten im Umlaufvermögen ist zwar erkennbar, dass auf den Konten bei der VR-Bank E Guthaben i. H. v. 500 000 € und 150 084,67 € bestanden, die in der Vorjahresbilanz nicht vorhanden waren. Diese können jedoch nicht ohne weitere Ermittlungen den in die Kapitalrücklage einbezahlten Beträgen zugeordnet werden, da Erläuterungen hierzu fehlen. Der Bearbeiter des FA wäre aufgrund seiner Amtsermittlungspflicht insoweit verpflichtet gewesen, den Sachverhalt weiter aufzuklären und die genaue Höhe der Einzahlung in die Kapitalrücklage und damit den Stand des steuerlichen Einlagekontos zu ermitteln. In solchen Fällen hat das FA zwar möglicherweise seine Amtsermittlungspflicht verletzt; diese Pflichtverletzung ist aber nicht mit einer offenbaren Unrichtigkeit gleichzusetzen; sie schließt vielmehr eine offenbare Unrichtigkeit aus (BFH-Urteil vom 27. 5. 2009 X R 47/08, BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946).

Daher auch keine teilweise Korrektur nach § 129 AO

22 c) Entgegen der vom Klägervertreter in der m. V. hilfsweise geäußerten Rechtsauffassung ist es auch nicht möglich, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31. 12. 2012 teilweise nach § 129 AO zu korrigieren, nämlich soweit sich aus den Erläuterungen zum Bilanzposten „Kapitalrücklage“ ein der Höhe nach bezifferter Zufluss in die Kapitalrücklage ergibt. Denn die Überprüfung der Werthaltigkeit der eingebrachten Darlehensforderung durch einen Vergleich mit dem entsprechenden Aktivposten „Darlehensforderung R-Grundstücksverwaltungs-GbR“ bedarf entsprechende rechtliche Überlegungen zur Bewertung von Einlagen nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG, so dass die Möglichkeit eines Rechtsirrtums oder einer mangelnden Sachverhaltsaufklärung nicht völlig ausgeschlossen ist.

Voraussetzungen einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO liegen nicht vor

23 4. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31. 12. 2012 ist auch nicht nach § 181 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. §§ 172 ff. AO zu ändern. Insbesondere liegen die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht vor. Nach dieser Vorschrift sind Steuerbescheide zugunsten des Steuerpflichtigen aufzuheben oder zu ändern, soweit nachträglich Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die zu einer niedrigeren Steuer führen, und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekanntwerden.

Steuerlichen Berater trifft ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden

24 Dem FA sind im vorliegenden Fall zwar nachträglich, nämlich nach Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31. 12. 2012 mit Bescheid vom 3. 6. 2014, Tatsachen bekanntgeworden, die zu einer niedrigeren Steuer führen würden, da ihm erstmals durch das Schreiben der Klin. vom 3. 6. 2015 der zutreffende Stand des steuerlichen Einlagekontos bekannt geworden ist. Wie dargelegt, war die korrekte Höhe des steuerlichen Einlagekontos auch unter Hinzuziehung des Jahresabschlusses zum 31. 1. 2012 nicht unzweideutig, da die Höhe der tatsächlich erfolgten Einzahlungen nur teilweise bzw. ungenau und nicht umfassend dargelegt wurde. Dem steuerlichen Berater der Klin. trifft jedoch ein grobes Verschulden hinsichtlich des nachträglichen Bekanntwerdens, welches sich die Klin. als eigenes Verschulden zurechnen lassen muss (BFH-Urteil vom 16. 5. 2013 III R 12/12, BFHE 241, 226, BStBl II 2016, 512). Der mit der Ausarbeitung der Steuererklärung betraute steuerliche Berater muss sich um eine sachgemäße und gewissenhafte Erfüllung der Erklärungspflicht seines Mandanten bemühen. Dabei sind an ihn erhöhte Anforderungen hinsichtlich der von ihm zu erwartenden Sorgfalt zu stellen. Insbesondere muss von ihm die Kenntnis und sachgemäße Anwendung der einschlägigen steuerrechtlichen Bestimmungen erwartet werden. Ihn trifft ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen oder Beweismitteln, wenn er die ihm zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt. Dabei kann es offenbleiben, ob bereits die unterlassene Eintragung des steuerlichen Einlagekontos in der Feststellungserklärung als grob fahrlässiger Fehler anzusehen ist, oder ob dies noch dem Bereich der einfachen Fahrlässigkeit zuzurechnen ist, denn grob fahrlässig handelt auch, wer es versäumt, den steuermindernden Sachverhalt dem FA noch im Rahmen eines Einspruchs zu unterbreiten, wenn sich vor Fristablauf die Geltendmachung dieser Tatsachen hätte aufdrängen müssen (BFH-Urteil vom 9. 5. 2017 VIII R 40/15, BFHE 258, 335, BStBl II 2017, 1049). Auch die nicht hinreichende Prüfung des Steuerbescheids kann ein grobes Verschulden sein, insbesondere gilt dies für Steuerberater (Forchhammer in Leopold/Madle/Rader, AO, § 173 Rz. 56). Im Streitfall oblag dem steuerlichen Berater jedenfalls auch eine konkrete Pflicht zur Überprüfung des Bescheids vom 3. 6. 2015 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gem. §§ 27, 28 KStG zum 31. 12. 2012. Dem Berater musste sich die Unrichtigkeit der Höhe des steuerlichen Einlagekontos zum 31. 12. 2012 aufdrängen, welches mit einem Betrag von „0“ angegeben war, obwohl der zutreffende Stand 2 315 017,50 € betrug. Die Darstellung der Zu- und Abgänge in das steuerliche Einlagekonto ist der eigentliche Sinn des entsprechenden Feststellungsverfahrens nach § 27 Abs. 2 KStG. Dass der steuerliche Berater nicht bemerkt hat, dass die bislang einzige Einzahlung in die Kapitalrücklage in nicht unerheblicher Höhe nicht berücksichtigt worden ist, kann nur damit erklärt werden, dass eine Nachprüfung des Bescheids überhaupt nicht vorgenommen worden war. Damit wurde die zumutbare Sorgfalt in einem ungewöhnlichen Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt.

25–26 5. ... Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

Anmerkung

I. Problemstellung

Das Problem der Korrekturmöglichkeit von bestandskräftigen Bescheiden über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG, bei denen vom Steuerpflichtigen der Bestand zum Schluss des vorangegangenen VZ (meist i. H. v. 0 €) fortgeschrieben wurde und dies vom FA übernommen wurde, hat

die Rspr. der FG in den letzten Jahren in auffällig hoher Anzahl beschäftigt. Änderungen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO scheitern grundsätzlich am groben Verschulden des Steuerpflichtigen, da das steuerliche Einlagekonto in der Steuererklärung falsch angegeben und der Feststellungsbescheid nicht überprüft wurde. Bei der Frage der Berichtigung nach § 129 AO verneinen die FG eine offensichtliche Unrichtigkeit jedenfalls dann, wenn sich aus der eingereichten Steuererklärung die tatsächliche Höhe des steuerlichen Einlagekontos nicht unzweifelhaft ergab, z. B. weil keine Bilanz mit eingereicht wurde oder weil sich aus der Bilanz zwar die Einstellung einer Kapitalrücklage ergab, nicht aber, ob die Gesellschafter die Einlagen tatsächlich geleistet haben (z. B. FG München, Urteil vom 14. 12. 2015 7 K 2772/14, juris). Nur in den Fällen, in denen sich die tatsächliche Höhe des steuerlichen Einlagekontos aus den eingereichten Unterlagen unzweifelhaft ergab, haben einzelne FG eine Berichtigung nach § 129 AO zugelassen (vgl. FG Münster, Urteil vom 13. 10. 2017 13 K 3113/16 F, EFG 2018, 11).

II. Besonderheit des Streitfalls

Die Besonderheit des der Entscheidung zugrundeliegenden Falles besteht darin, dass auch hier mit der Steuererklärung eine Bilanz eingereicht wurde, aus der sich die Einstellung einer Kapitalrücklage im Streitjahr ergab. Auch konnte aufgrund der Erläuterungen zu den Bilanzposten Kapitalrücklage und der sonstigen Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens kein Zweifel daran bestehen, dass Einlagen in die Kapitalrücklage auch tatsächlich geleistet worden sind. Es war damit offenbar, dass der in der Feststellungserklärung zum steuerlichen Einlagekonto angegebene Endbestand von 0 € nicht richtig sein konnte. Allerdings war die genaue Höhe der geleisteten Einzahlung aus den Erläuterungen nicht ohne weitere Ermittlungen feststellbar denn in den Erläuterungen zur Kapitalrücklage fehlten Angaben zu den in Euro einzubringenden Geldbeträgen, bei den in Schweizer Franken erbrachten Einlagen fehlten Angaben zum Umrechnungskurs. Bei den Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens waren zwar Zugänge verzeichnet. Eine genaue Zuordnung dieser Zugänge zu den Einzahlungen in die Kapitalrücklage war jedoch nicht in vollem Umfang möglich. Es stellte sich daher die Frage, ob eine Korrektur des Feststellungsbescheids auf Grundlage von § 129 AO jedenfalls in Höhe eines Teilbetrags möglich ist.

III. Die Entscheidung des FG

Das FG hat eine Korrekturmöglichkeit nach § 129 AO insgesamt verneint. Die Korrekturmöglichkeit in Höhe eines Teilbetrags sei deshalb nicht möglich, weil der Bearbeiter des FA keine weiteren Ermittlungen des Sachverhalts vorgenommen hat, obwohl dies nach Lage des Falles geboten gewesen wäre. Bei Verletzung der Sachaufklärungspflicht des FA ist eine Berichtigung nach § 129 AO jedoch insgesamt ausgeschlossen.

IV. Hinweis für die Praxis

Das FG hat die Revision zum BFH zugelassen, um die Frage der Berichtigung nach § 129 AO in den hier beschriebenen Fällen höchstrichterlich klären zu lassen. Die derzeitige Situation ist unbefriedigend, da der Klageerfolg – folgt man der Linie der FG-Rspr., wie in Tz. I. dargelegt – von den Zufälligkeiten des Umfangs der Bilanzerläuterungen abhängt, ohne dass sich die Fälle ansonsten substantiell unterscheiden würden. Denn in allen Fällen, in denen sich aus den eingereichten Unterlagen Hinweise auf eine mögliche Erhöhung des Einlagekontos ergeben, wird man ein gewisses Defizit an Sachaufklärung durch das FA nicht leugnen können.

Vorsitzender Richter am FG Dr. Joseph Forchhammer

Einkommensteuer

5 Steuerliche Behandlung der Auszahlung aus einem US-amerikanischen Altersvorsorgeplan

FG Köln, Urteil vom 9. 8. 2018 11 K 2738/14 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: X R 29/18).

Waren Beitragszahlungen zu einem US-amerikanischen Pensionsplan für eine nicht in Deutschland steuerpflichtige Person nach US-Recht steuerfrei, führen spätere Auszahlungen an die inzwischen unbeschränkt steuerpflichtig gewordene Person nur zu einer Besteuerung des Differenzbetrags zwischen dem ausgezahlten Betrag und der Summe der hierfür entrichteten Beträge.

ESTG § 3 Nr. 63, § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1, § 22 Nr. 5; DBA-USA Art. 18A.

1–46 *Der im Jahr 1971 geborene Kl., der mit seiner Ehefrau – der Klin. – zusammen zur Est veranlagt wird, war von Mitte 2005 bis Mitte 2011 im Auftrag seines deutschen Arbeitgebers in den USA tätig. Während dieses Zeitraums unterhielten die Kl. einen Wohnsitz allein in den USA. Der US-amerikanische Arbeitgeber ermöglichte dem Kl., an einem US-amerikanischen Altersvorsorgeplan, dem sog. 401(k)-Pension-Plan teilzunehmen, bei dem sowohl der Arbeitgeber als auch der Arbeitnehmer Beiträge an eine US-amerikanische Altersvorsorgeeinrichtung zu leisten hatten. Zum einen finanzierte der Kl. die Beitragszahlungen im Wege der Entgeltumwandlung, zum anderen leistete der Arbeitgeber für den Kl. Beiträge. Die Beiträge wurden während der Ansparphase in den USA nicht als Arbeitslohn versteuert. Der Kl. erhielt zwei Auszahlungen aus dem Altersvorsorgeplan, zum einen 2009 (im Rahmen der Besprechungsentscheidung nicht von Bedeutung) und zum anderen 2011. Zu dem letztgenannten Zeitpunkt waren die Kl. inzwischen wieder in Deutschland ansässig geworden.*

In ihrer Est-Erklärung 2011 vertraten die Kl. die Auffassung, die dem Kl. zugeflossenen Auszahlungen im Jahr 2011 aus dem US-amerikanischen 401(k)-Pension-Plan seien als „andere Leistungen“ i. S. des § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. c EstG nur mit dem Unterschiedsbetrag zwischen der Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge zu versteuern, da die in der Ansparphase geleisteten Beiträge nicht nach den in § 22 Nr. 5 Satz 2 EstG genannten Bestimmungen gefördert worden seien. Hiervon ausgehend errechneten sie einen negativen Ertrag, den der Kl. in der Anlage R bei seinen sonstigen Einkünften geltend machte.

Dem folgte der Bekl. mit dem Est-Bescheid 2011 nicht. Da die Einzahlungen in den 401(k)-Pension-Plan nach dem 1. 1. 2008 erbracht worden seien, seien die Einzahlungen als i. S. des § 3 Nr. 63 EstG begünstigt zu behandeln. Die Versteuerung der Auszahlungsbeträge richte sich daher nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EstG mit der Folge, dass der Abzug vorheriger Einzahlungen gem. § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. c EstG nicht möglich sei.

Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos.

Aus den Gründen:

Die Klage ist begründet, ...

47 Die Klage ist begründet.

... denn der Bekl. hat die Auszahlung aus dem US-amerikanischen Pensionsplan unzutreffend vollumfänglich der Besteuerung unterworfen

48 I. Der angefochtene ESt-Bescheid vom 9.8.2013 in Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 21.8.2014 ist rechtswidrig und verletzt die Kl. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Bekl. hat die dem Kl. im Streitjahr zugeflossene Auszahlung aus dem US-amerikanischen 401(k)-Pension-Plan zu Unrecht gem. § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG als sonstige Einkünfte vollumfänglich in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen. Entgegen der Auffassung des Bekl. unterliegt die streitbefangene Auszahlung nach Maßgabe des § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 EStG lediglich in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen der Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge der inländischen Besteuerung.

Zu den sonstigen Einkünften aus Altersvorsorgeplänen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, ...

49 1. Nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG gehören zu den sonstigen Einkünften auch Leistungen aus Altersvorsorgeplänen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen. Dabei erstreckt sich der Begriff „Leistungen“ auch auf (Teil-)Kapitalauszahlungen und umfasst wirtschaftlich die im Auszahlungsbetrag verkörpertem früheren Beitragsleistungen, Zulagen und erwirtschafteten Erträge (BFH-Urteil vom 26. 11. 2014 VIII R 38/10, BFHE 249, 22, BStBl II 2016, 657, m. w. N.). Ihrem insoweit offenen Wortlaut zufolge enthält die Regelung keine Beschränkungen auf Auszahlungen aus inländischen Plänen und Einrichtungen der o. g. Art; allerdings muss die ausländische Pensionskasse oder sonstige Einrichtung nach ihrer Struktur und den von ihr im Versorgungsfall zu erbringenden Leistungen aufgrund einer rechtsvergleichenden Qualifizierung mit der Absicherung über eine inländische Einrichtung vergleichbar sein (BFH-Urteil vom 26. 11. 2014 VIII R 38/10, BFHE 249, 22, BStBl II 2016, 657; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 37. Aufl., § 22 Rz. 170, jeweils m. w. N.).

... die nur einer Differenzbesteuerung unterworfen werden, ...

50 Soweit die Leistungen nicht auf Beiträgen, auf die § 3 Nr. 63, § 10a oder Abschn. XI EStG, nicht auf Zulagen i. S. des Abschn. XI EStG, nicht auf Zahlungen i. S. des § 92a Abs. 2 Satz 4 Nr. 1 und des § 92a Abs. 3 Satz 9 Nr. 2 EStG, nicht auf steuerfreien Leistungen nach § 3 Nr. 66 EStG und nicht auf Ansprüchen beruhen, die durch steuerfreie Zuwendungen nach § 3 Nr. 56 EStG oder die durch die nach § 3 Nr. 55b Satz 1 EStG steuerfreie Leistung aus einem im Versorgungsausgleich begründeten Anrecht erworben wurden, ist bei Leistungen aus Versicherungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, die nicht in Form einer Rente (§ 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a EStG), sondern als (Teil-)Kapitalauszahlung gewährt werden, in entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dieser Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge (Erträge) zu besteuern (§ 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b EStG). Im Ergebnis dasselbe – Besteuerung nur der Differenz zwischen Leistung und Summe der Beiträge – gilt für die in § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. c EStG als „andere Leistungen“ bezeichneten sonstigen Fälle wie etwa (Teil-)Auszahlungen aus Altersvorsorgeverträgen (ohne Versicherungsvertrag) in der Form eines zertifizierten Bank- oder Fondssparplans. Wird die Leistung nach Vollendung des 60. Lebensjahres des Steuerpflichtigen und nach Ablauf von zwölf Jahren nach dem Vertragsabschluss ausgezahlt, ist die Hälfte des Unterschiedsbetrags anzusetzen (§ 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b und c i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG). Der Umfang der (nachgelagerten) Besteuerung der Leistungen in der Auszahlungsphase richtet sich somit

danach, ob, inwieweit und in welcher Weise die Beiträge in der Ansparphase steuerfrei gestellt bzw. steuerlich gefördert worden sind (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 37. Aufl., § 22 Rz. 170, m. w. N.).

... gehören die Kapitalauszahlungen aus dem US-amerikanischen Pensionsplan

51 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die dem Kl. im Streitjahr aus dem 401(k)-Pension-Plan zugeflossene (Teil-) Kapitalauszahlung nach Maßgabe des § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b oder c EStG lediglich in Höhe der Differenz zwischen dem Auszahlungsbetrag und der Summe der hierauf – im Wege der Entgeltumwandlung sowie zusätzlicher Arbeitgeberanzahlungen – geleisteten Beiträge im Rahmen seiner sonstigen Einkünfte zu erfassen.

Unstreitig stellt die Auszahlung eine Leistung dar

52 a) Bei der am 29. 12. 2011 vereinnahmten (Teil-)Auszahlung aus dem 401(k)-Pension-Plan handelt es sich unstreitig um eine „Leistung“ im Sinne der vorgenannten Bestimmung. Dass der 401(k)-Pension-Plan als Instrument der betrieblichen Altersvorsorge nicht in Deutschland, sondern in den USA aufgelegt worden ist, steht der Anwendung des § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b EStG nicht entgegen. Denn die – unstreitig – bestehende strukturelle Vergleichbarkeit des US-amerikanischen 401(k)-Pension-Plans mit den ähnliche Ziele setzungen verfolgenden Plänen im Sinne des BetrAVG ergibt sich bereits aus Nr. 16 Buchst. a Doppelbuchst. aa und Buchst. b Doppelbuchst. aa des Protokolls zu Art. 18A Abs. 4 DBA-USA. Darin erkennen Deutschland und die USA wechselseitig die unter Nr. 16 Buchst. a Doppelbuchst. aa und bb des Protokolls zu Art. 18A Abs. 4 DBA-USA im Einzelnen aufgeführten Altersvorsorgepläne als mit ihren eigenen Plänen vergleichbare Maßnahmen der betrieblichen Altersvorsorge an. Hierzu gehören auch die sog. 401(k)-Pläne als Unterfall des unter Nr. 16 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Protokolls zu Art. 18A Abs. 4 DBA-USA ausdrücklich genannten 401(a) International Revenue Code (IRC), der sich dadurch auszeichnet, dass Gehaltsbestandteile für Einzahlungen in den Plan genutzt werden (vgl. z. B. Eimermann in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 18A DBA-USA Rz. 30).

Leistung beruht nicht auf geförderten oder steuerfreien Beiträgen

53 b) Diese „Leistung“ i. S. des § 22 Nr. 5 EStG beruht entgegen der Auffassung des Bekl. weder auf Beiträgen, die nach einer der in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG abschließend aufgezählten Vorschriften des (nationalen) ESt-Rechts gefördert oder steuerfrei gestellt worden sind, noch auf den in dieser Vorschrift explizit genannten Zulagen oder Ansprüchen, die durch bestimmte – ebenfalls im Einzelnen bezeichnete – steuerfreie Zuwendungen begründet worden sind. Insbesondere ist die in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG u. a. aufgeführte (sachliche) Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 63 EStG im Streitfall weder unmittelbar noch – wie der Bekl. es formuliert – „im Wege einer Rechtsfiktion“ auf die während der Ansparphase geleisteten Beiträge in den 401(k)-Plan „angewandt“ worden.

Zwar sind die Beiträge nicht nach US-amerikanischem Recht besteuert worden, ...

54 aa) Zwar sind die während der Ansparphase – teilweise durch Entgeltumwandlung und teilweise durch unmittelbare Einzahlungen des Arbeitgebers von dem Kl. bzw. für den Kl. erbrachten – Beiträge in den 401(k)-Pension-Plan unstreitig nicht nach US-amerikanischem Recht besteuert worden. Die USA haben insoweit von dem ihnen bilateral zugewiesenen Besteuerungsrecht ungeachtet der hier nicht entscheidungserheblichen Frage, ob dieser Zuweisung als Rechtsgrundlage Art. 15, Art. 18 oder Art. 21 DBA-USA zugrunde liegt, keinen Gebrauch gemacht.

... hierdurch liegt aber keine Förderung oder Befreiung i. S. des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG vor

55 bb) Die dadurch im Ergebnis unstreitig bewirkte Steuerfreistellung/Nichterfassung der Beiträge in bzw. für den Pensionsplan des Kl. ist aber entgegen der Auffassung des Bekl. keine steuerliche Förderung oder Befreiung i. S. des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG. Insbesondere ist auf diese Beiträge in der Ansparphase weder die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 63 EStG noch eine andere der in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG enumerativ aufgeführten Begünstigungsvorschriften „angewandt“ worden.

Während der Ansparphase bestand keine Steuerpflicht im Inland

56 (1) Eine „Anwendung“ der in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG genannten Befreiungstatbestände scheidet im Streitfall schon deswegen aus, weil der Kl. in dem für die Anwendung dieser Normen maßgeblichen Zeitraum, d. h. während der Ansparphase, im Geltungsbereich des EStG (Inland) weder unbeschränkt (§ 1 Abs. 1 bis 3 EStG) noch beschränkt (§ 1 Abs. 4 EStG) einkommensteuerpflichtig war. Wegen des Charakters der ESt als Personensteuer steht vor der Prüfung der sachlichen Steuerpflicht und damit auch unabhängig von der Frage, ob etwaige sachliche Befreiungsvorschriften eingreifen, die Feststellung der persönlichen Steuerpflicht, d. h. der Klärung der Frage, ob eine Person (mit allen oder ggf. auch nur mit einem Teil ihrer Einkünfte) der deutschen ESt unterliegt (zum Vorrang der subjektiven Steuerpflicht vgl. z. B. Heinicke in Schmidt, EStG, 37. Aufl., § 1 Rz. 1). Diese Frage ist vorliegend eindeutig zu verneinen, da die Kl. während der Ansparphase, hier namentlich in den Jahren 2006 bis 2011, im Inland (Deutschland) weder einen Wohnsitz i. S. des § 8 AO noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hatten (§ 1 Abs. 1 EStG) und auch die Voraussetzungen für eine erweiterte unbeschränkte oder eine beschränkte Steuerpflicht des Kl. nach § 1 Abs. 2 bis 4 EStG unstreitig nicht erfüllt sind.

Eine Steuerpflicht während der Auszahlungsphase genügt nicht

57 (2) Soweit der Vertreter des Bekl. in der m. V. vom 4. 7. 2018 die Auffassung geäußert hat, für die Anwendbarkeit der in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG normierten (sachlichen) Steuerbefreiungen, hier des § 3 Nr. 63 EStG, reiche es aus, dass der Kl. in dem für den Steuerzugriff durch den deutschen Fiskus maßgeblichen Zeitpunkt der Auszahlung und mithin im Streitjahr im Inland (subjektiv) einkommensteuerpflichtig war, vermag der erkennende Senat dieser Ansicht nicht zu folgen.

Maßgebend ist die Begünstigung oder Befreiung in der Ansparphase

58 Die Vorschrift des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG macht die Beschränkung des Steuerzugriffs in der Auszahlungsphase erkennbar davon abhängig, dass die in dieser Phase vereinnahmten Leistungen auf Beiträgen beruhen, die in der Ansparphase nicht nach § 3 Nr. 63 EStG oder einer anderen dort genannten Bestimmung steuerbefreit oder -begünstigt gewesen sind. Zeitlicher Anknüpfungspunkt für die Anwendung der in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG aufgeführten sachlichen Befreiungs- und Fördertatbestände können daher – der Systemlogik des Gesetzes folgend – nur die Verhältnisse im Zeitpunkt der Beitragsleistung (Ansparphase) sein; denn nur während dieses Zeitraums wird der Sachverhalt verwirklicht, an dessen Vorliegen das Gesetz die in ihm beschriebene Rechtsfolge (hier die sachliche Steuerbefreiung der Beitragszahlungen) knüpft (§ 38 AO).

59 Eine andere Beurteilung lässt sich auch nicht aus der vom Vertreter des Bekl. herangezogenen Vorschrift des § 2 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 LStDV herleiten. Danach gehören Bezüge, die ganz oder teilweise auf früheren Beitragsleistungen des Bezugsberechtigten oder seines Rechtsvorgän-

gers beruhen, nicht zum Arbeitslohn, es sei denn, dass die Beitragsleistungen WK gewesen sind. Gegenstand der in § 2 LStDV getroffenen Regelung ist die Bestimmung und Definition des Arbeitslohns und seine (Negativ-)Abgrenzung von anderen Leistungszuflüssen. Die Vorschrift dient ihrer Zielsetzung nach der Qualifizierung und Zuordnung von Einnahmen zu der jeweils einschlägigen Einkunftsart. Für die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Falls ergibt sich aus § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG lediglich die zwischen den Beteiligten insoweit ohnehin unstreitige Rechtsfolge, dass die Auszahlung aus dem 401(k)-Pension-Plan keinen den Einkünften des Kl. aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) unterfallenden Arbeitslohn, sondern einen in § 22 EStG geregelten Fall der sonstigen Einkünfte darstellt. Für die Beantwortung der hier allein entscheidenden Frage nach dem zeitlichen Anknüpfungzeitpunkt für die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG (und damit zugleich für das Vorliegen der subjektiven ESt-Pflicht), lässt der Umstand, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV für die Qualifizierung der Bezüge auf die ihnen zugrunde liegenden „früheren“ Beitragsleistungen abstellt, jedenfalls keinerlei zielführende Rückschlüsse zu.

60 Ist der Kl. indes aus den vorab genannten Gründen bereits kein Steuersubjekt i. S. des deutschen EStG, können – systemlogisch – die in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG in Bezug genommenen sachlichen Befreiungs- und Förderungstatbestände, die ausnahmslos ihrerseits Regelungen des nationalen Steuerrechts sind, im Streitfall keine (unmittelbare) Anwendung finden.

Gegenteiliges ergibt sich nicht aus dem Abkommensrecht

61 c) Die abweichende Auffassung des Bekl. lässt sich entgegen seiner Argumentation auch nicht aus Art. 18A DBA-USA vom 29. 8. 1989 i. V. m. dem Protokoll zu dessen Änderung vom 1. 6. 2006 herleiten. Aus diesen Bestimmungen ergibt sich weder unmittelbar, dass auf die Beiträge in den 401(k)-Plan die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 63 EStG „angewandt“ worden ist, noch erwächst aus den genannten DBA-Regelungen die Befugnis oder gar das Erfordernis, die Tatbestandsmerkmale der inländischen Norm (hier des § 22 Nr. 5 Satz 2 i. V. m. § 3 Nr. 63 EStG) durch einen im Ausland oder nach ausländischem Recht verwirklichten Sachverhalt zu „substituieren“.

Art. 18A Abs. 2 DBA-USA verlangt ein Auseinanderfallen von Tätigkeitsstaat und Staat des Vorsorgeplans

62 aa) Art. 18A Abs. 1 DBA-USA setzt tatbestandlich voraus, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person Teilnehmer oder Begünstigter eines im anderen Vertragsstaat errichteten Vorsorgeplans ist, und bestimmt für diesen Fall, dass die Besteuerung der Teilnehmer an dem Altersvorsorgeplan erst und nur beim Zufluss erfolgen soll (Regelung über die Zurechnung der Beiträge und des Besteuerungszeitpunkts). Art. 18A Abs. 2 und 3 DBA-USA regeln für den Tätigkeitsstaat die steuerliche Behandlung sowohl der Beiträge zu den – im anderen Staat bestehenden – Altersvorsorgeplänen als auch die Behandlung der anwachsenden Ansprüche. Abs. 2 der Vorschrift erfordert dabei, dass der betreffende Arbeitnehmer an einem in einem Vertragsstaat errichteten Altersvorsorgeplan teilnimmt (oder Begünstigter hiervon ist) und in dem anderen Vertragsstaat eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit ausübt; darüber hinaus muss er in einem der Vertragsstaaten ansässig sein (Eimermann in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 18A DBA-USA Rz. 15). Der Tätigkeitsstaat und der Vertragsstaat, in dem der Vorsorgeplan aufgelegt worden ist, dürfen danach nicht identisch sein. Außerdem beschränkt Art. 18A DBA-USA in Abs. 3 den Geltungsbereich seines Abs. 2 in subjektiver Hinsicht auf solche Beiträge, die von der betreffenden natürlichen Person oder für sie oder von ihrem oder für ihren Arbeitgeber vor Aufnahme einer unselbständigen oder selbständi-

gen Arbeit im anderen Staat gezahlt worden sind. Dabei genügt es nicht, dass der Altersvorsorgeplan zu dem genannten Zeitpunkt besteht, es müssen vielmehr vor Beginn der Tätigkeit tatsächlich schon Beitragsleistungen in diesen Altersvorsorgeplan erbracht worden sein (Eimermann in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 18A DBA-USA Rz. 27).

Im vorliegenden Fall sind beide Staaten identisch

63 bb) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Der Kl. hat während der Zeit seiner Ansässigkeit in den USA dort eine unselbständige Tätigkeit ausgeübt und hat zugleich an einem dort aufgelegten Altersvorsorgeplan teilgenommen. Der Staat, in dem er seiner unselbständigen Tätigkeit nachgegangen ist (USA), und der Staat, in dem der Vorsorgeplan errichtet wurde (USA), fallen somit zusammen. Dieser Sachverhalt wird vom Regelungsbereich des Art. 18A DBA-USA erkennbar nicht erfasst. Hinzu kommt, dass die Beitragsentrichtungen in den 401(k)-Plan durch bzw. für den Kl. erst mit bzw. nach Aufnahme seiner Tätigkeit in den USA und nicht bereits vor diesem nach Art. 18A Abs. 3 DBA-USA maßgeblichen Zeitpunkt begannen.

Zu einer vollumfänglichen nachgelagerten Besteuerung ...

64 cc) Die vom Bekl. angenommene Rechtsfolge (einer vollumfänglichen Besteuerung der Auszahlung) ergibt sich schließlich auch weder unmittelbar aus den von ihm zitierten Bestimmungen des Änderungsprotokolls zum DBA-USA vom 1. 6. 2006 noch enthalten diese Vorschriften einen über ihren Geltungsbereich hinausgehenden – auch Sachverhalte der vorliegenden Art einschließenden – allgemeinen Rechtsgedanken.

... führt weder das Änderungsprotokoll des DBA-USA vom 1. 6. 2006 ...

65 (1) Dies ergibt sich rein rechtssystematisch bereits aus der vorab dargelegten Erkenntnis, dass Art. 18A DBA-USA die vorliegend streitbefangene Konstellation nicht erfasst. Ist indes die Vorschrift als solche, deren Regelungen Gegenstand des Änderungsprotokolls vom 1. 6. 2006 sind, in Fällen der vorliegenden Art nicht einschlägig, kann für das hierzu ergangene Änderungsprotokoll nichts anderes gelten. Darüber hinaus lässt auch der eindeutige Wortlaut der vom Bekl. herangezogenen Nr. 16 Buchst. b des Protokolls zu Art. 18A Abs. 4 DBA-USA keinen Zweifel daran erkennen, dass die durch das Protokoll bewirkten Änderungen (nur) „für Zwecke des Artikels 18A Absatz 3 Buchst. b und Absatz 5 Buchst. d“ gelten. Zum einen sind diese Vorschriften jedoch aus den vorab genannten Gründen im Streitfall nicht anwendbar. Zum anderen ist es weder zulässig noch geboten, die Vorschriften des Änderungsprotokolls über ihren klar und eindeutig abgesteckten Regelungsbereich hinaus auf andere – nicht ausdrücklich aufgeführte – Sachverhalte zu übertragen.

... noch ein Erfordernis der „Substitution“ bzw. „Einordnung“

66 (2) Insbesondere vermögen den Senat die Ausführungen des Bekl. zum Erfordernis der „Substitution“ bzw. „Einordnung“ nicht zu überzeugen.

Der Gedanke der FinVerw. führt zu einer unzulässigen Rechtsfortbildung

67 (a) Der Bekl. prüft und bejaht in diesem Zusammenhang die von ihm aufgeworfene Frage, ob „die ausländische Rechtstatsache“, dass die während der Ansparphase in den USA geleisteten Beiträge in den 401(k)-Pension-Plan nach US-amerikanischem Recht steuerfrei gestellt worden sind, mit der „inländischen Rechtstatsache“ – der nach nationalem Recht in § 3 Nr. 63 EStG geregelten Steuerbe-

freierung – funktional vergleichbar ist. Gegenübergestellt und miteinander verglichen wird danach im Kern nicht lediglich der tatsächlich (im Ausland) verwirklichte Tatbestand mit einem (im inländischen Recht – EStG) geregelten fiktiven Sachverhalt; vielmehr bezieht der Bekl. über die reine Tatbestands- bzw. Sachverhaltsebene hinaus auch Rechtsfolgen – nämlich die Steuerfreiheit der Beitragszahlungen in der Ansparphase – in seine vergleichende Betrachtung ein. Ob eine derart weitreichende „Substitution“ überhaupt methodisch und rechtssystematisch zulässig ist, kann vorliegend dahinstehen. Jedenfalls im hier zu entscheidenden Fall käme die vom Bekl. befürwortete „Substitution“ bzw. „Einordnung“ in ihrer Wirkung einer unzulässigen Rechtsfortbildung gleich.

68 (b) Eine Auslegung, die über den möglichen Wortsinn des Gesetzes hinausgeht, wird als Rechtsfortbildung bezeichnet (Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., 342). Rechtsfortbildung bedeutet die Ausfüllung von Gesetzeslücken. Diese liegen vor, wenn ein Gesetz keine Regelung für einen bestimmten Sachverhalt enthält, der jedoch nach dem Gedanken des Gesetzes hätte geregelt werden müssen (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 24. 1. 1974 IV R 76/70, BFHE 111, 329, BStBl II 1974, 295). Keine Gesetzeslücke ist demgegenüber anzunehmen, wenn der Gesetzgeber diesen Sachverhalt bewusst nicht in die gesetzliche Regelung einbeziehen wollte bzw. einbezogen hat (BFH-Urteil vom 30. 11. 2004 VIII R 61/04, BFH/NV 2005, 695). In solchen Fällen ist eine Lückenschließung im Wege der Rechtsfortbildung nicht möglich, weil das Gericht sich andernfalls an die Stelle des Gesetzgebers setzen würde (BFH-Urteile vom 26. 6. 1986 IV R 151/84, BFHE 147, 152, BStBl II 1986, 741; vom 16. 12. 1987 IR 350/83, BFHE 152, 401, BStBl II 1988, 600; Gersch in Klein, AO, 13. Aufl., § 4 Rz. 36). Für den Bereich des Steuerrechts gilt allgemein, dass eine Rechtsfortbildung nur insoweit zulässig ist, als hierdurch keine neuen Steuertatbestände geschaffen werden (vgl. statt aller Gersch in Klein, AO, 13. Aufl., § 4 Rz. 36 a. E., m. w. N.).

Nach dem Gedanken des Gesetzes musste der Streitfall nicht geregelt werden, ...

69 Der Gesetzgeber hat die hier zu beurteilende Sachverhaltskonstellation eines von seinem Arbeitgeber vorübergehend ins Ausland entsandten Arbeitnehmers, der (bzw. für den) während der Dauer seiner Entsendung – nach ausländischem (hier US-amerikanischem) Recht steuerfreie – Beiträge in einen dort aufgelegten Altersvorsorgeplan geleistet worden sind und der im Zeitpunkt der Auszahlung (wieder) der inländischen Einkommensbesteuerung unterliegt, weder im nationalen Recht, namentlich in § 22 Nr. 5 EStG, geregelt noch ist dieser Fall – wie bereits dargelegt – in den Vorschriften des DBA-USA erfasst. Dieser Befund berechtigt oder verpflichtet den erkennenden Senat indes nicht ohne weiteres dazu, die als Folge der Nichtregelung eingetretene doppelte Begünstigung des Kl., die darin besteht, dass weder die von ihm bzw. für ihn geleisteten Beiträge während der Ansparphase in den USA als Arbeitslohn versteuert worden sind noch die darauf beruhende Auszahlung im Streitjahr vollumfänglich als sonstige Einnahme erfasst wird, durch eigenmächtige Schließung dieser „Besteuerungslücke“ zu beseitigen. Denn die hierfür erforderliche Voraussetzung, dass der streitbefangene Sachverhalt „nach dem Gedanken des Gesetzes“ hätte geregelt werden müssen, ist vorliegend nicht erfüllt.

... de lege lata nimmt das Gesetz Durchbrechungen des Prinzips der Einmalbesteuerung hin

70 Zwar mag es aus globaler Sicht durchaus wünschenswert und systemkonsequent sein, das Prinzip der nachgelagerten Besteuerung der Alterseinkünfte nicht nur national, sondern darüber hinaus auch länderübergreifend mit dem Ziel umzusetzen, dass ein genau einmaliger Steuerzugriff und damit im Ergebnis die intertemporale Korrespondenz

gewährleistet ist (vgl. zum Prinzip der Einmalbesteuerung bei Inlandssachverhalten BFH-Urteil vom 20.9.2016 XR 23/15, BFHE 255, 209, BStBl II 2017, 347; zu Störungen und Durchbrechungen des intertemporalen Korrespondenzprinzips in Fällen internationaler Mitarbeiterentsendungen vgl. sehr ausführlich Brähler/Lösel, *StuW* 2008, 73; Scheffler/Kölbl, *IStR* 2007, 113; Decker/Looser, *IStR* 2009, 652; Portner, *BB* 2014, 1175, jeweils m. w. N.). Insoweit teilt der Senat ferner die Einschätzung des Bekl., dass die Staaten angesichts der fortschreitenden Globalisierung nicht nur europaweit durch die Regelungen des Unionsrechts, sondern auch weltweit durch Abschluss bilateraler Vereinbarungen (DBA) verstärkt darauf hinwirken, die unterschiedlichen nationalen Steuersysteme weitestgehend zu harmonisieren, um Doppelbesteuerungseffekte wie auch Besteuerungslücken möglichst zu vermeiden. Nach allgemeiner Erkenntnis sind diese Bemühungen jedoch im geltenden Recht bisher nicht oder nur unvollkommen umgesetzt (vgl. z. B. Brähler/Lösel, *StuW* 2008, 73; Decker/Looser, *IStR* 2009, 652, 653 und 656; Scheffler/Kölbl, *IStR* 2007, 113, 118). So beklagen etwa Brähler/Lösel (*StuW* 2008, 73), dass die geltende nationale Regelung in § 22 Nr. 5 EStG „im Einzelfall zu Verstößen gegen das grundlegende Prinzip der Einmalbesteuerung des Lebenseinkommens führen“ könne, „wenn die nationalen Regelungen eine Besteuerung in der Leistungsphase vorsehen, die Beiträge aber bereits im Ausland besteuert wurden oder eine Freistellung in der Leistungsphase geregelt ist, obwohl die Beiträge im Ausland bereits steuerfrei waren“ (*StuW* 2008, 73, 75). Die durch die Regelungstechnik des § 22 Nr. 5 EStG bewirkte „doppelte steuerliche Freistellung“ auf Arbeitnehmerebene sei – so Brähler/Lösel weiter – „aus steuer-systematischer Sicht abzulehnen“, weil sie „bei einer Entscheidung für oder gegen eine Auslandsentsendung nicht neutral“ wirke und diese Inkonsistenzen darüber hinaus auch Verzerrungen innerhalb der Durchführungswege in der betrieblichen Altersversorgung nach sich zögen (*StuW* 2008, 73, 80). Ausgehend von ihrer kritischen Analyse der gegenwärtigen Rechtslage gelangen Brähler/Lösel zwar zusammenfassend zu dem Resümee, dass „der deutsche Staat eine intertemporale international-kohärente Besteuerung anstreben sollte“ (*StuW* 2008, 73, 80), stellen aber gleichzeitig unmissverständlich fest, dass „in Deutschland ... bislang ein steuerlicher Anknüpfungspunkt für die aus diesen nach DBA im Heimatstaat und im Zielstaat gleichzeitig freigestellten Beiträgen resultierenden Versorgungsleistungen ... fehlt“ (*StuW* 2008, 73, 81).

71 Allein das (in Teilen des Schrifttums verbreitete) Bestreben, die lege ferenda einen im vorbeschriebenen Sinne global systemkonsistenten Rechtszustand herbeizuführen, berechtigt den Senat jedoch nicht, etwaigen – allein der Legislative vorbehaltenen – Gesetzesänderungen durch Rechtsfortbildung im Einzelfall vorzugreifen. Denn für die – eine Rechtsfortbildung allein legitimierende – Annahme, dass der streitgegenständliche Sachverhalt „nach dem Gedanken des Gesetzes“ (hier des § 22 Nr. 5 EStG) hätte mitgeregelt werden müssen, finden sich weder im Wortlaut des Gesetzes noch in seiner Entstehungsgeschichte oder Begründung entsprechende Anhaltspunkte.

Der Wortlaut des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG bezieht sich allein auf inländische Befreiungs- und Fördertatbestände

72 Die sprachliche Fassung des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG, namentlich die Aufzählung einzelner konkret in Bezug genomener Vorschriften des nationalen Rechts, deutet vielmehr darauf hin, dass nach der Vorstellung des deutschen Gesetzgebers nur die Verwirklichung bestimmter (inländischer) Befreiungs- und Fördertatbestände während der Ansparphase eine vollumfängliche nachgelagerte Besteuerung des Auszahlungsbetrags zur Folge haben sollte. Hätte der „Plan“ des nationalen Gesetzgebers nämlich darin bestanden, dem Prinzip der nachgelagerten Besteuerung auch grenzüberschreitend Geltung zu verschaffen,

hätte es nahe gelegen, entweder unter Verzicht auf eine detaillierte Auflistung einzelner Befreiungs- und Fördertatbestände allgemein darauf abzustellen, dass – wo und in welcher Form auch immer – die Beiträge in der Ansparphase steuerbegünstigt geblieben sind, oder den Gesetzeswortlaut des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG um eine – vergleichbare ausländische Befreiungsvorschriften einschließende – Öffnungsklausel zu erweitern.

Der deutsche Gesetzgeber musste den Fall auch nicht regeln, ...

73 Aus fiskalischer Sicht bestand für den nationalen Gesetzgeber auch keine Veranlassung, den Umstand, dass Beiträge in einen ausländischen Altersvorsorgeplan im Ausland und/oder nach ausländischem Recht steuerfrei gestellt worden sind, bei der Ausgestaltung der (nachgelagerten) Besteuerung der auf diesen Beiträgen beruhenden Auszahlungen im Inland – steuererhöhend – zu berücksichtigen.

... weil durch das alleinige Besteuerungsrecht der USA in der Ansparphase das deutsche Steueraufkommen nicht gemindert wird

74 Da das Besteuerungsrecht während der Ansparphase ohnehin nicht Deutschland, sondern den USA zugewiesen ist, hat deren Zugriffsverzicht keinerlei Minderung des inländischen Steueraufkommens zur Folge. Für den deutschen Fiskus besteht daher – bei rein nationaler Betrachtung – kein Bedürfnis, einen etwaigen Steuerausfall (zulasten der USA) in der Beitragsphase durch spätere Nachholung des inländischen Steuerzugriffs in der Auszahlungsphase zu kompensieren. Vor dem Hintergrund der Erkenntnis, dass das Nebeneinander von nachgelagerter Besteuerung und Zuweisung des ausschließlichen Besteuerungsrechts für Versorgungszahlungen zum Wohnsitzstaat im Ergebnis zu einer Verschiebung des Steueraufkommens führt (vgl. Scheffler/Köbl, *IStR* 2007, 113, 119, m. w. N.), kann daher nicht ohne weiteres angenommen werden, dass es im nationalen Recht einen „Gedanken des Gesetzes“ (hier: in § 22 Nr. 5 EStG) oder einen „Plan“ des Gesetzgebers gibt, der auch etwaige Folgewirkungen der Besteuerung in anderen Staaten einschließt.

Die Materialien zum Alterseinkünftegesetz rechtfertigen keine Rechtsfortbildung

75 Eine im Wege der Rechtsfortbildung, durch Analogieschluss oder – wie der Bekl. meint – durch „Substitution“ zu überbrückende Gesetzeslücke ergibt sich auch nicht aus den Gesetzesmaterialien zum Alterseinkünftegesetz (vgl. Gesetzentwurf und Begründung vom 9.12.2003, BT-Drs. 15/2150; Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 26.2.2004 und Bericht des Finanzausschusses vom 29.4.2004, BT-Drs. 15/3004). Aus den zitierten Unterlagen geht vielmehr hervor, dass die Besteuerung von Alterseinkünften bei ausländischem Wohnsitz des Leistungsempfängers im Zuge der Beratungen im Bundestag und Bundesrat grundsätzlich thematisiert wurde, die damit einhergehenden Probleme also von den Beteiligten gesehen worden sind. So haben die Beratungsteilnehmer durchaus erkannt, dass „der Systemwechsel der Alterseinkünftebesteuerung dazu führen kann, dass im Falle des Wegfalls der unbeschränkten Steuerpflicht Altersbezüge nicht mehr nachgelagert besteuert werden können“ (Stellungnahme des Bundesrats, Anlage 2 zu BT-Drs. 15/2563, 9, unter Tz. 8). Beispielhaft genannt hat der Bundesrat in diesem Zusammenhang den Fall, dass ein Rentner seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt und das DBA dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht zuweist. Problematisiert wird auch die sich daraus ergebende Folge, dass in diesen Fällen die Altersvorsorgeaufwendungen die steuerliche Bemessungsgrundlage gemindert und zu einem niedrigeren Steueraufkommen in Deutschland geführt haben, die Steuern aus den später zufließenden Altersbezügen jedoch dem – aus-

ländischen – Wohnsitzstaat zustehen. Zusammenfassend stellt der Bundesrat fest, dass in der Ruhestandsphase deshalb eine „systembedingte Besteuerungslücke“ entstehe, weil das Besteuerungsrecht in Deutschland mangels Ansässigkeit verloren gehe. Ausgehend von dieser Erkenntnis hat der Bundesrat die Bundesregierung daher gebeten, „im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, welche wirkungsvollen Möglichkeiten bestehen, bei Wegzug eines Rentners ins Ausland die inländische Besteuerung von Altersbezügen zu sichern oder die erlangten Steuervorteile zurückzufordern, insbesondere wenn das DBA dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für Altersbezüge zuweist“ (Bericht des Finanzausschusses vom 29. 4. 2004, BT-Drs. 15/3004, 6).

76 Aus dem vorab dargelegten Umstand, dass in den Gesetzesmaterialien explizit bestimmte Auslandskonstellationen, nämlich solche, die typischerweise zu einer Minderung des inländischen Steueraufkommens führen, angesprochen sind, kann indes nicht geschlossen werden, dass die – nicht genannte – streitgegenständliche Konstellation vom Gesetzgeber nicht gesehen und andernfalls in der vom Bekl. befürworteten Art und Weise steuerlich geregelt worden wäre (vgl. zur Argumentation aus den Gesetzesmaterialien auch FG Köln, Urteil vom 29. 3. 2012 6 K 1101/08, EFG 2012, 1675). Eine derartige Schlussfolgerung berücksichtigt nicht hinreichend die in den jeweiligen Sachverhaltsvarianten unterschiedlichen Interessenlagen. Während nämlich die in den Gesetzesmaterialien beispielhaft aufgeführte Konstellation des nach der Erwerbsphase ins Ausland ziehenden Rentners den deutschen Fiskus benachteiligt, weil sein (!) Verzicht auf den Steuerzugriff in der Ansparphase später in der Leistungsphase nicht – auch nicht teilweise – kompensiert wird, wird das nationale Steueraufkommen in Fällen der hier vorliegenden Art nicht in gleicher Weise geschmälert. „Geschädigt“ ist im streitgegenständlichen Sachverhalt vielmehr in erster Linie der US-amerikanische Fiskus, der trotz Freistellung der Beiträge während der Ansparphase in der Leistungsphase – wegen des nunmehr auf Deutschland übergegangenen Besteuerungsrechts – nicht auf die Auszahlung zugreifen kann und damit im Ergebnis „leer ausgeht“.

Besteuert werden darf im vorliegenden Fall allein der Unterschiedsbetrag zwischen der Auszahlung und der Beitragsleistung

77–81 ... 3. Da der Bekl. die streitige (Teil-)Kapitalauszahlung aus dem 401(k)-Pension-Plan nach alledem zu Unrecht gem. § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG in vollem Umfang nachgelagert besteuert hat, ist die angefochtene Steuerfestsetzung dergestalt zu ändern, dass lediglich der Unterschiedsbetrag zwischen der Leistung, d. h. dem ausgezahlten Betrag und der Summe der darauf entrichteten Beiträge i. H. v. – unstrittig – ... € der Besteuerung unterworfen wird. Ob innerhalb der hierfür maßgeblichen Rechtsgrundlage des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG die darin unter Buchst. b bezeichnete – und nunmehr im Klageantrag genannte – Alternative einschlägig ist oder – wie von den Kl. zunächst vorgetragen – Buchst. c auf Auszahlungen aus einem 401(k)-Plan anzuwenden ist, kann vorliegend auf sich beruhen, da sich die im Tenor ausgesprochene Rechtsfolge sowohl aus § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG als auch aus § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. c EStG ergibt.

Anmerkung

I. Problemstellung

Die Besprechungsentscheidung befasst sich mit einer nach Auffassung der FinVerw. bestehenden Besteuerungslücke. Gemäß § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG sind steuerpflichtige sonstige Einkünfte auch die Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen. Auszahlungen namentlich

aus Altersvorsorgeplänen unterliegen in vollem Umfang der Besteuerung, wenn die Beitragszahlungen in der Ansparphase aufgrund bestimmter Tatbestände steuerfrei gestellt waren. Anderenfalls ist (in den Fällen des § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b und c EStG) nur die Differenz zwischen dem Auszahlungsbetrag und den Beitragszahlungen der Besteuerung unterworfen (vgl. im Einzelnen § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG). Durch diese Differenzierung soll das Prinzip der Einmalbesteuerung sichergestellt werden.

Entscheidend für die Besteuerung des vollständigen Auszahlungsbetrages ist nach dem Wortlaut des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG eine Steuerbefreiung aufgrund bestimmter Tatbestände des EStG. Nicht ausreichend ist, dass die Beitragszahlungen aus anderen Gründen nicht der inländischen Besteuerung unterworfen werden konnten. So knüpft § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG insbesondere nicht an Steuerbefreiungen nach ausländischen Steuergesetzen an.

Hierdurch ergab sich auch im Fall der Besprechungsentscheidung aus Sicht der FinVerw. das Problem, dass die Kl. in den Genuss eines doppelten steuerlichen Vorteils gelangten. Einerseits waren die Beitragsleistungen der bis 2011 in den USA ansässigen Kl. nach US-amerikanischem Recht steuerfrei gestellt, andererseits wollten die – inzwischen nach Deutschland zurückgekehrten – Kl. hier nur die Differenz zwischen dem Auszahlungsbetrag und den Beitragsleistungen versteuern. Der Bekl. sah darin einen Verstoß gegen das Prinzip der Einmalbesteuerung.

II. Die Entscheidung des FG

Das FG Köln hat sich gleichwohl der Rechtsauffassung der Kl. angeschlossen. Für die gegenteilige Ansicht des Bekl. sah es weder eine Rechtsgrundlage im nationalen Recht noch im Abkommensrecht. Die Kl. seien allein in der Auszahlungsphase unbeschränkt steuerpflichtig gewesen, was für § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG nicht ausreichend sei. Eine Rechtsgrundlage für eine vollständige Besteuerung des Auszahlungsbetrages ergebe sich auch nicht unter Heranziehung des DBA-USA. Die Auffassung der FinVerw. laufe – so das FG Köln – auf eine unzulässige Rechtsfortbildung hinaus. Es könne nicht festgestellt werden, dass nach dem Willen des Gesetzgebers der Streitfall in der von der FinVerw. angenommenen Weise habe geregelt werden sollen, wenn dieser ihn gesehen hätte. De lege lata nehme das EStG Durchbrechungen des Prinzips der Einmalbesteuerung hin. Ferner werde durch die Steuerfreiheit der Beiträge in der Ansparphase im vorliegenden Fall deutsches Besteuerungssubstrat nicht gemindert.

III. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Der Besprechungsentscheidung ist zuzustimmen; die Auszahlung aus dem US-amerikanischen Pensionsplan war nur in der Höhe der Differenz der Auszahlungen zu den Beitragsleistungen der ESt zu unterwerfen. Das Gesetz lässt in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG erkennen, dass die Steuerbefreiung in der Anzahlungsphase auch tatsächlich zum Zuge gekommen sein muss. Entscheidend ist dem Wortlaut nach insbesondere, dass auf die Beiträge „§ 3 Nummer 63, 63a, § 10a, Abschnitt XI oder Abschnitt XII angewendet wurden“. Der Umfang der Besteuerung in der Auszahlungsphase bemisst sich nach dem Umfang der tatsächlichen Steuerbefreiung in der Ansparphase nach den im Tatbestand genannten Bestimmungen (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 37. Aufl., § 22 Rz. 172). Auf Beiträge von Personen, die – wie in der Besprechungsentscheidung – während der Ansparphase weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtig waren und bei denen die Steuerbefreiungen daher nicht einschlägig sein konnten, sind die Steuerbefreiungen

nicht angewendet worden, so dass es nicht zu einer vollständigen nachgelagerten Besteuerung der Auszahlungsbeträge kommen kann. Seinem Wortlaut nach legitimiert § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG keine **fiktive** Betrachtung dergestalt, dass Beiträge ausreichend sind, die unter die dort genannten Tatbestände, etwa § 3 Nr. 63 EStG, gefallen wären, wenn die konkrete Person während der Ansparphase in Deutschland steuerpflichtig gewesen wäre. Ebenso wenig öffnet sich das Gesetz ausländischen Rechtsordnungen und einer dort vorgesehenen vergleichbaren Steuerbefreiung. Das mag man unter dem Gesichtspunkt nachvollziehen, dass der Gesetzgeber eine vollständige nachgelagerte Besteuerung nur dort für gerechtfertigt hält, wo er selbst zuvor auf die Beitragszahlungen hätte zugreifen können, seinen Besteuerungsanspruch aber durch die in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG enumerativ genannten Tatbestände selbst zurückgenommen hat.

Zuzustimmen ist auch dem zweiten Schritt des FG Köln in der Besprechungsentscheidung, dass sich eine vollständige nachgelagerte Besteuerung nicht unter Hinzuziehung des DBA-USA ergeben kann. Auch unter seinem Einfluss ist weder eine fiktive Betrachtung der Befreiungstatbestände vorzunehmen noch ist eine Steuerbefreiung nach US-amerikanischem Recht ausreichend. Nach der Rspr. des BFH legen die DBA lediglich fest, in welchem Umfang die nach innerstaatlichem Recht bestehende Steuerpflicht entfallen soll. Begriffe nach nationalem Recht beeinflusst das Abkommensrecht demgegenüber grundsätzlich nicht. Das Nebeneinander bilateraler Abkommen und nationalen Steuerrechts bedingt es, dass die beiden Rechtsbereiche und darin verwandte Rechtsbegriffe autonom auszulegen sind (BFH-Urteil vom 20. 7. 2016 I R 50/15, BFHE 254, 365, BStBl II 2017, 230; Oellerich in Gosch, § 2 AO Rz. 48.1). Der Gesetzgeber mag nicht gehindert sein, dieses Nebeneinander aufzuheben; dies muss sich jedoch im Auslegungswege dem Gesetz entnehmen lassen (vgl. BFH-Urteil vom 20. 7. 2016 I R 50/15, BFHE 254, 365, BStBl II 2017, 230). Vorliegend ist das nicht geschehen. Im Gegenteil nimmt das Gesetz in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG nur auf eine Vielzahl anderer Vorschriften des EStG Bezug.

Darüber hinaus befasst sich Art. 18A DBA-USA nur insoweit mit der Streitgegenständlichen Situation, als dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht (allein) für die Auszahlungen aus dem Altersvorsorgeplan eingeräumt wird (Art. 18A Abs. 1 DBA-USA). Dass Deutschland dieses Recht im vorliegenden Fall zusteht, war aber zu Recht nicht streitig. Hinzu kommt, dass Art. 18A Abs. 1 DBA-USA das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats bei Auszahlungen aus dem Altersvorsorgeplan nicht weiter reglementiert, mit anderen Worten weder eine Aussage zu einer vollständigen noch einer nur teilweisen Besteuerung trifft. Soweit Art. 18A DBA-USA überhaupt eine Aussage zu den Beitragszahlungen trifft, geht es um Fallgestaltungen, in denen der Staat des Altersvorsorgeplans und der Tätigkeitsstaat auseinanderfallen (s. Art. 18A Abs. 2 Buchst. a DBA-USA). Zutreffend hat das FG Köln ausgeführt, dass dies nicht die hier vorliegende Sachverhaltskonstellation ist. Denn die Kl. hielten sich während der Ansparphase noch in den USA auf, die zugleich der Vertragsstaat waren, in dem sie in den Altersvorsorgeplan einzahlten. Sie befanden sich mit anderen Worten noch nicht in einer unter das DBA-USA fallenden transnationalen Sachverhaltskonstellation. Darüber hinaus enthält Art. 18A DBA-USA auch keine Aussage zu dem Prinzip der Einmalbesteuerung, das die FinVerw. auch in transnationalen Sachverhalten etablieren will.

Dies alles kann nicht im Wege der Rechtsfortbildung überspielt werden. De lege lata hat der Gesetzgeber das Prinzip der Einmalbesteuerung in § 22 Nr. 5 EStG rein national gewährleistet. Mit dem Grundgedanken, aus dem heraus die vollständige nachgelagerte Besteuerung

durch § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG eingeschränkt wird, ist der vorliegende Fall auch nicht vergleichbar. Nimmt Deutschland seinen dem Grunde nach bestehenden Steueranspruch durch eine Befreiung zunächst einmal in der Ansparphase zurück, soll es jedenfalls das Recht erlangen, seinen Steuerzugriff im Wege der nachgelagerten Besteuerung nachzuholen. Im Streitfall konnte Deutschland in der Ansparphase sein Besteuerungsrecht aber nicht zurücknehmen. Die Kl. waren zu diesem Zeitpunkt weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtig.

Richter am FG Dr. Ingo Oellerich

6 Übertragung einer Pensionszusage auf eine Versorgungseinrichtung als Arbeitslohn

FG Köln, Urteil vom 27. 9. 2018 6 K 814/16 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 45/18).

1. Leistungen, die der Arbeitgeber für die Zukunftssicherung eines Arbeitnehmers an eine Versorgungseinrichtung erbringt, sind im Verhältnis zum Arbeitnehmer Arbeitslohn, wenn sich der Vorgang wirtschaftlich betrachtet so darstellt, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mittel zur Verfügung gestellt und dieser sie zum Erwerb der Zukunftssicherung verwendet hat. Davon ist auszugehen, wenn dem Arbeitnehmer gegen die Versorgungseinrichtung ein unentziehbarer Rechtsanspruch auf die Leistung zusteht. Ist das nicht der Fall, sind erst die später von der Versorgungseinrichtung ausgezahlten Bezüge Arbeitslohn.

2. Eine verfassungswidrige Übermaßbesteuerung liegt i. d. R. nicht vor, wenn der Steuerpflichtige den Rechtsfolgen durch sein Verhalten hätte ausweichen können.

EStG § 3 Nr. 66, § 4e Abs. 3 Satz 3, § 6a, § 8 Abs. 1, § 11 Abs. 1 Satz 1, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2, § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4, § 40b Abs. 4; BGB § 415 Abs. 1 Satz 1; VAG § 236 Abs. 1 Nr. 3.

1–11 *Der zusammen mit seiner Ehefrau veranlagte Kl. war Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH, welche ihm im Jahr 1993 eine Pensionszusage erteilt hatte. Im April 2010 wurde die A-GmbH an die B-GmbH veräußert. Gleichzeitig wurde die Tätigkeit des Kl. als Geschäftsführer beendet. Anlässlich dieser Veräußerung und der damit verbundenen Beendigung der Geschäftsführerstellung des damals 54-jährigen Kl. wurde die dem Kl. gegenüber eingegangene Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds i. S. von § 236 VAG, die C-Pensionsfonds-AG, übertragen. Als Gegenleistung trat die A-GmbH ihre Ansprüche aus einer zur Deckung der Pensionszusage des Kl. abgeschlossenen Rückdeckungsversicherung i. H. v. 257 644 € an den Pensionsfonds ab. Sie löste in ihrer Bilanz Buchführung die für die Pensionsverpflichtung gebildete Rückstellung i. H. v. 233 680 € auf. Demgemäß ergab sich bei ihr ein Aufwand i. H. v. 23 964 € (= 257 644 € abzgl. 233 680 €).*

Nachdem der Bekl. von dem Sachverhalt Kenntnis erlangt hatte, änderte er den ESt-Bescheid 2010 der Kl. und rechnete dem steuerpflichtigen Arbeitslohn des Kl. die 223 680 € aus der Auflösung der Rückstellung zu.

Aus den Gründen:

12 Die Klage ist unbegründet.

13 Der angefochtene ESt-Bescheid 2010 ist rechtmäßig und verletzt die Kl. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Bekl. hat zutreffend im Zeitpunkt der Übertra-

gung der dem Kl. von der A-GmbH erteilten Versorgungszusage auf die C-Pensionsfonds-AG steuerpflichtigen Arbeitslohn des Kl. i. S. des § 19 EStG angenommen.

Arbeitslohn durch Vereinbarung über Ausscheiden zugeflossen

14 Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören Gehälter, Löhne sowie andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Einnahmen der vorgenannten Art sind nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG innerhalb des KJ. bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (vgl. auch § 8 Abs. 1 EStG).

15 Sagt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses eine Leistung zu, begründet der Anspruch auf diese Leistung noch keinen gegenwärtigen Zufluss von Arbeitslohn. Die bloße Einräumung von Ansprüchen durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer führt bei diesem regelmäßig noch nicht zum Zufluss von Einnahmen. Erst der Eintritt des Leistungserfolgs durch die Erfüllung der Ansprüche bewirkt den Zufluss beim Arbeitnehmer. Zugeflossen ist eine Einnahme nämlich erst dann, wenn der Arbeitgeber die geschuldete Leistung tatsächlich erbringt und der Empfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter erlangt hat. Demgemäß löst die Zusage eines Arbeitgebers, eine Altersversorgung aus eigenen, erst im Zeitpunkt der Zahlung bereitzustellenden Mitteln zu erbringen, grundsätzlich noch keinen Zufluss von Arbeitslohn aus (BFH-Urteile vom 19. 5. 1993 I R 34/92, BFHE 171, 286, BStBl II 1993, 804; vom 27. 5. 1993 VI R 19/92, BFHE 172, 46, BStBl II 1994, 246).

16 Die Arbeitslohnqualität von Zukunftssicherungsleistungen, bei denen die Leistung des Arbeitgebers an einen Dritten – z. B. an einen Versicherer – erfolgt, hängt davon ab, ob sich der Vorgang wirtschaftlich betrachtet so darstellt, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mittel zur Verfügung gestellt und der Arbeitnehmer sie zum Erwerb der Zukunftssicherung verwendet hat. Davon ist auszugehen, wenn dem Arbeitnehmer gegen die Versorgungseinrichtung, an die der Arbeitgeber Beiträge geleistet hat, ein unentziehbarer Rechtsanspruch auf die Leistung zusteht. Leistet der Arbeitgeber dagegen Zuwendungen an eine Einrichtung, die dem Arbeitnehmer keinen Rechtsanspruch einräumt, sind erst die laufenden von der Versorgungseinrichtung an den Arbeitnehmer ausgezahlten Bezüge als Arbeitslohn zu qualifizieren (ständige Rspr. des BFH, vgl. Urteile vom 16. 4. 1999 VI R 66/97, BFHE 188, 338, BStBl II 2000, 408; vom 27. 5. 1993 VI R 19/92, BFHE 172, 46, BStBl II 1994, 246; vom 15. 7. 1977 VI R 109/74, BFHE 123, 37, BStBl II 1977, 761).

17 Nach diesen Grundsätzen stellt die von der A-GmbH dem Kl. erteilte Direktzusage – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – mangels Zufluss noch keinen Arbeitslohn des Kl. dar.

18 Arbeitslohn ist aber durch die Übertragung der Zusage auf die C-Pensionsfonds-AG entstanden. Der Kl. hat zwar – worauf er zu Recht hinweist – sowohl vor der Übertragung der Direktzusage als auch nach der Übertragung lediglich eine Anwartschaft auf eine Altersversorgung. Gleichwohl ist aber Arbeitslohn gegeben. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtung stellt sich der Vorgang so dar, als hätte die A-GmbH dem Kl. Mittel zur Verfügung gestellt, die der Kl. dann aufgewandt hat, um von einem fremden Dritten, nämlich der C-Pensionsfonds-AG, eine Pensionszusage zu erhalten, mit welcher er unabhängig von der wirtschaftlichen Entwicklung der A-GmbH ist. Arbeitslohn ist insbesondere deshalb anzunehmen, weil der Kl. gegen den Pensionsfonds wie sich sowohl aus den vertraglichen Regelungen in Anlage 2 des von der A-GmbH mit der C-Pensionsfonds-AG abgeschlossenen Versorgungs-

vertrags ... als auch aus der gesetzlichen Regelung in § 236 Abs. 1 Nr. 3 VAG ergibt, einen eigenen Anspruch auf die Leistungen hat. Die A-GmbH hat dem Kl. nicht nur Versorgungsleistungen versprochen, sondern ihr Versprechen bereits erfüllt, nämlich indem durch die Übertragung der Ansprüche auf den Pensionsfonds dem Kl. ein eigener unentziehbarer Anspruch auf die Versorgungsleistungen gegen den Pensionsfonds entstanden ist.

Keine entgegenstehende Rspr. des BFH

19 Eine andere Beurteilung ergibt sich entgegen der Ansicht der Kläger auch nicht aus den Entscheidungen des BFH vom 18. 8. 2016 in den Sachen VI R 18/13 (BFHE 255, 58, BStBl II 2017, 730) und VI R 46/13 (BFH/NV 2017, 16). Die vom BFH entschiedenen Fälle unterscheiden sich in einem wesentlichen Punkt vom vorliegenden Sachverhalt. Der BFH hatte nämlich in beiden Fällen über die Übertragung einer Pensionszusage von dem in der Rechtsform einer GmbH geführten Arbeitgeber auf eine andere GmbH und nicht wie im vorliegenden Fall auf einen Pensionsfonds zu befinden. Eine solche Schuldübernahme nach § 415 Abs. 1 BGB führt nach Ansicht des BFH lediglich zu einem Schuldnerwechsel und bewirkt gerade noch keinen Zufluss beim jeweiligen Pensionsberechtigten. Der BFH sah in den von ihm entschiedenen Fällen noch keine wirtschaftliche Erfüllung der Ansprüche der Arbeitnehmer auf die künftigen Pensionszahlungen, denn über den zur Übertragung der Pensionsverpflichtung verwendeten Betrag hätten die Arbeitnehmer nicht verfügen können. Die Sache stelle sich wirtschaftlich gerade nicht so dar, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Betrag zur Verfügung gestellt und dieser ihn zum Erwerb einer Zukunftssicherung verwendet habe. An seiner früheren, hier einschlägigen Rspr. insbesondere im Urteil vom 16. 4. 1999 VI R 66/97 (BFHE 188, 338, BStBl II 2000, 408), nach welcher von einem Zufluss von Arbeitslohn aber dann auszugehen ist, wenn der Arbeitgeber mit seinen Leistungen dem Arbeitnehmer – wie im Streitfall – einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch gegen eine Versorgungseinrichtung verschafft, hält er aber ausdrücklich weiterhin fest (BFH-Urteile vom 18. 8. 2016 VI R 18/13, BFHE 255, 58, BStBl II 2017, 730, Rz. 22; VI R 46/13, BFH/NV 2017, 16, Rz. 17).

Keine Besteuerung bei der GmbH

20 Schließlich führt auch die Vorschrift des § 40b Abs. 4 EStG zu keiner anderen Beurteilung. Der Gesetzgeber hat in § 40b Abs. 4 EStG eine Pflichtsteuerschuld des Arbeitgebers für Sonderzahlungen an einen Pensionsfonds i. S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG eingeführt. Da jedoch Sonderzahlungen i. S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Norm nur vorliegen, wenn diese neben laufenden Zahlungen an einen Pensionsfonds geleistet werden, liegen die Voraussetzungen für eine Pflichtsteuerschuld des Arbeitgebers im Streitfall offensichtlich nicht vor.

Arbeitslohn ist steuerpflichtig

21 Der Arbeitslohn ist auch steuerpflichtig. Die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG sind nicht gegeben. Nach dieser Vorschrift sind Leistungen eines Arbeitgebers an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften durch den Pensionsfonds steuerfrei, wenn ein Antrag nach § 4e Abs. 3 EStG gestellt worden ist. Nach § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG kann der Arbeitgeber auf Antrag die insgesamt erforderlichen Leistungen an einen Pensionsfonds zur teilweisen oder vollständigen Übernahme einer bestehenden Versorgungsverpflichtung oder Versorgungsanwartschaft durch den Pensionsfonds erst in den dem Wj. der Übertragung folgenden zehn Jahren gleichmäßig verteilt als BA abziehen. Ist eine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG gewinnerhöhend aufzulösen, ist § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG mit der Maßgabe anzuwenden,

dass die Leistungen an den Pensionsfonds im Wj. der Übertragung in Höhe der aufgelösten Rückstellung als BA abgezogen werden können; der die aufgelöste Rückstellung übersteigende Betrag ist in den dem Wj. der Übertragung folgenden zehn Wj. gleichmäßig verteilt als BA abzuziehen (§ 4e Abs. 3 Satz 3 EStG). Das heißt, der Arbeitslohn ist in Fällen, in denen wie im Streitfall eine Pensionsrückstellung gebildet wurde, beim Arbeitnehmer steuerfrei, wenn der Arbeitgeber beantragt, im Jahr der Übertragung der Versorgungsverpflichtung BA nur in Höhe der gebildeten Rückstellung abzuziehen und den sich durch die Übertragung ergebenden Mehraufwand gleichmäßig auf die nächsten zehn Jahre zu verteilen.

22 Im Streitfall ist der Arbeitslohn des Kl. steuerpflichtig, denn die A-GmbH hat den Antrag nach § 4e EStG gerade nicht gestellt. Sie hat den die bei ihr nach § 6a EStG für die Versorgungszusage des Kl. gebildete Rückstellung übersteigenden Aufwand i. H. v. 23 964 € in voller Höhe im Jahr der Übertragung der Versorgungsansprüche auf den Pensionsfonds als Aufwand geltend gemacht und nicht die auf Antrag mögliche Verteilung des Aufwands auf zehn Jahre gewählt. Die Ausführungen der Kl., im Streitfall hätte es keines Antrags nach § 4e Abs. 3 EStG bedurft, weil es keinen die Rückstellung übersteigenden Aufwand gegeben hätte, gehen ins Leere. Denn mittlerweile ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass ein solcher Aufwand entstanden ist.

Höhe des Arbeitslohns nicht zu beanstanden

23 Die Höhe des vom Beklagten angesetzten steuerpflichtigen Arbeitslohns ist nicht zu beanstanden. Der Ansatz ist jedenfalls nicht überhöht. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob der Bekl. möglicherweise einen höheren Betrag, nämlich den vom Arbeitgeber für die Übernahme der Pensionsverpflichtung durch Abtretung der Rückdeckungsversicherung geleisteten Betrag i. H. v. 257 644 € als steuerpflichtigen Arbeitslohn des Kl. hätte ansetzen müssen. Da der Bekl. den Betrag auf die Höhe der beim Arbeitgeber gebildeten Rückstellung von 233 680 € begrenzt hat, verbleibt es bei diesem Ansatz, denn eine Verböserung kommt im finanzgerichtlichen Verfahren aufgrund des Verbots der reformatio in peius nicht in Betracht.

Besteuerung nicht unverhältnismäßig

24 Entgegen der Ansicht der Kl. ist der steuerpflichtige Arbeitslohn auch nicht aufgrund des Übermaßverbots auf den Betrag i. H. v. 23 964 € zu begrenzen, welchen die A-GmbH nach § 4e Abs. 3 EStG hätte verteilen können. Ein Verstoß gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Übermaßverbot und damit eine Verfassungswidrigkeit liegt vor, wenn die Folgen einer schematisierenden Belastung extrem über das der Schematisierung zu Grunde liegende normale Maß hinausgehen. Ein Steuerpflichtiger darf nicht zu einer unverhältnismäßigen Steuer oder zu einer Steuerleistung, die erdrosselnde Wirkung entfaltet, herangezogen werden (BFH-Urteil vom 9. 11. 2017 III R 10/16, BFHE 260, 9, BStBl II 2018, 255, m. w. N.). Im Streitfall wird zwar beim Kl. die Steuerbefreiung für einen Betrag von 233 680 € vollständig versagt, obwohl bei seinem Arbeitgeber nur ein vergleichsweise geringer Aufwand von 23 964 € unverteilt bleibt. Gleichwohl ist ein Verstoß gegen das Übermaßverbot nicht anzunehmen, denn der Kl. hätte die Besteuerung abwenden können. Für die Beurteilung der Verfassungswidrigkeit einer Norm ist u. a. von Bedeutung, ob der Steuerpflichtige den in der Norm angeordneten belastenden Rechtsfolgen durch sein Verhalten ausweichen kann (BFH-Urteil vom 9. 11. 2017 III R 10/16, BFHE 260, 9, BStBl II 2018, 255; BFH-Beschluss vom 31. 7. 2014 III B 13/14, BFH/NV 2014, 1901). Im Streitfall bestand diese Möglichkeit, denn der Kl. hätte seine Zustimmung zur Übertragung der Versorgungszusage an die Bedingung knüpfen können, dass die A-GmbH den Antrag gem. § 4e Abs. 3 EStG stellt. Nach der allgemeinen zivilrechtlichen

Regelung in § 415 BGB war nämlich für den Schuldnerwechsel eine Zustimmung des Kl. erforderlich und diese wurde vom Kl., wie sich aus Punkt 2.2 des zwischen der A-GmbH und der C-Pensionsfonds-AG abgeschlossenen Versorgungsvertrags (vgl. ESt-Akte) ergibt, auch erteilt. Dass der Kl. eine entsprechende Bedingung nicht gestellt hat, muss er nun gegen sich gelten lassen.

Tarifermäßigung ergibt keine niedrigere Steuer

25 Möglicherweise ist für den demnach steuerpflichtigen Arbeitslohn des Kl. eine Tarifermäßigung gem. § 34 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 EStG zu gewähren. Bei der Zahlung der A-GmbH an den Pensionsfonds könnte es sich um eine Vergütung handeln, die für eine mehrjährige Tätigkeit des Kl., nämlich für dessen Geschäftsführungstätigkeit seit 1993 gezahlt wird (vgl. zur Tarifermäßigung von Zahlungen zwecks Abfindung einer Versorgungsanwartschaft BFH-Urteile vom 12. 4. 2007 VI R 6/02, BFHE 217, 547, BStBl II 2007, 581; vom 19. 9. 1975 VI R 61/73, BStBl II 1976, 65). Da sich ausweislich der Prüfberechnung des Bekl. ... bei Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG im Streitfall aber keine niedrigere Steuerfestsetzung zugunsten der Kl. ergibt, bedarf diese Frage keiner weiteren Erörterung und die Klage war abzuweisen.

26–27 Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen ...

Anmerkung

I. Sachverhalt

Der Kl. war Geschäftsführer (und Gesellschafter) einer GmbH, die ihm eine Pensionszusage erteilt hatte. Die GmbH hatte für den zukünftigen Aufwand eine Rückstellung gebildet, zur Deckung der Pensionszusage eine Versicherung abgeschlossen und dafür Beiträge eingezahlt. 17 Jahre später – im Streitjahr (2010) – sollten die Anteile an der GmbH – auch die des Kl. – veräußert und seine Tätigkeit als Geschäftsführer beendet werden. Weder das eine noch das andere hätte Auswirkungen auf die Pensionszusage gehabt, da die vom Kl. erworbene Anwartschaft längst unverfallbar geworden war (§ 1b BetrAVG). Allerdings war er seinerzeit erst 54 Jahre alt und noch nicht pensionsberechtigt. Auf die wirtschaftliche Zukunft seiner Schuldnerin, der GmbH, in den nächsten zehn Jahren hatte der Kl. keinen Einfluss mehr. Der Anspruch der GmbH gegen die Versicherung (257 644 €) war inzwischen mehr wert als ihre Verpflichtung gegenüber dem Kl. (233 680 €). Es lag daher nahe, für die Pensionszusage eine neue Grundlage zu schaffen.

Seit 2002 ist der Pensionsfonds (§ 236 VAG) als sog. 5. Durchführungsweg in die freiwillige betriebliche Altersvorsorge und das ESt-Recht eingeführt worden (vgl. Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 37. Aufl., § 4e Rz. 1). Von dieser Möglichkeit wurde Gebrauch gemacht. Die GmbH einigte sich mit der C-Pensionsfonds-AG, dass diese die Pensionsverpflichtung übernimmt und ihr dafür der Anspruch aus der Versicherung abgetreten wird. Der Kl. erteilte die für eine – die GmbH – befreiende Schuldübernahme erforderliche Genehmigung (§ 415 Abs. 1 BGB). Ansonsten änderte sich für ihn nichts.

Das FA stellte sich jedoch, nachdem es von dem Vorgang erfahren hatte, auf den Standpunkt, dass dem Kl. durch seine Zustimmung steuerpflichtiger Arbeitslohn in Höhe des Wertes des Pensionsanspruchs (233 680 €) zugeflossen sei und erließ einen entsprechenden ESt-Bescheid.

II. Entscheidung des FG

Das FG hatte über folgende Einwendungen des Kl. zu entscheiden.

1. Der Kl. machte geltend, dass ihm im Streitjahr nichts i. S. des § 8 Abs. 1 EStG zugeflossen sei. Die Besteuerung

dürfe erst einsetzen, wenn und soweit der Pensionsfonds Beträge auszahle. Diesen Einwand hielt das FG nicht für berechtigt. Die Auffassung des Kl. sei nur dann richtig, wenn er gegen den Pensionsfonds keinen eigenen Rechtsanspruch auf Erfüllung der Pensionszusage habe, was hier aber – unstreitig – der Fall sei. Die Sache stelle sich wirtschaftlich so dar, als ob die GmbH dem Kl. die 233 680 € zur Verfügung gestellt und er diesen Betrag zum Erwerb seiner Zukunftssicherung verwendet habe. Das FG stützte sich dabei auf eine ständige Rspr. des BFH (Urteile vom 15. 7. 1977 VIR 109/74, BFHE 123, 37, BStBl II 1977, 761; vom 27. 5. 1993 VIR 19/92, BFHE 172, 46, BStBl II 1994, 246; vom 16. 4. 1999 VIR 66/97, BFHE 188, 338, BStBl II 2000, 408). Die vom Kl. angeführten neueren Entscheidungen (vom 18. 8. 2016 VIR 18/13, BFHE 255, 58, BStBl II 2017, 730; VIR 46/13, BFH/NV 2017, 16) sah das FG als mit dem Streitfall nicht vergleichbar an, da dort die Pensionszusage nicht auf einen Pensionsfonds, sondern auf eine andere GmbH übertragen worden war.

2. Die vom Kl. angeführte Regelung in § 40 Abs. 4 i. V. m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG war schon nach ihrem Wortlaut – Sonderzahlungen „neben den laufenden Beiträgen“ – nicht einschlägig.

3. Das Gleiche galt für die vom Kl. für die hilfswise begehrte Steuerfreiheit des zugeflossenen Betrags zitierten Bestimmungen (§ 3 Nr. 66 i. V. m. § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG). Die danach mögliche Verteilung der Leistungen der GmbH an den Pensionsfonds zur Übernahme der bestehenden Versorgungsverpflichtung kommt nach dem Gesetzestext nur infrage, wenn sie einen Antrag stellt, diese erst in den dem Wj. der Übertragung folgenden zehn Wj. gleichmäßig verteilt als BA abzuziehen. Einen solchen Antrag hatte die GmbH aber nicht gestellt.

4. Schließlich hatte der Kl. vorgebracht, die Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen sei verfassungswidrig, weil sie ihn unverhältnismäßig belaste. In der Tat hatte der Kl. nach der Auffassung des FA 233 680 € zu versteuern, obwohl der – nicht verteilt bleibende – Aufwand der GmbH nur etwa ein Zehntel davon betrug, nämlich 23 964 € (= 257 644 € Versicherungsanspruch abzgl. 233 680 € Pensionsrückstellung). Dem hielt das FG jedoch entgegen, dass der Kl. die Möglichkeit gehabt habe, die Steuerbelastung abzuwenden. Denn ohne seine Genehmigung der befreienden Schuldübernahme (§ 415 Abs. 1 BGB) wäre es zu der Besteuerung gar nicht gekommen.

III. Beratungsbedürfnis

Der Kl. hätte sich bei Abschluss der Vereinbarung über sein Ausscheiden aus der GmbH steuerlich beraten lassen können und sollen. Ohne seine Genehmigung wäre es – so das FG – zu der Besteuerung nicht gekommen. Das ist für den Kl. im Revisionsverfahren keine günstige Ausgangsbasis.

Richter am FG Erwin Weingarten

7 Abzug von Aufwendungen für die Bewirtung und Unterhaltung von Mandanten und Geschäftsfreunden durch eine Rechtsanwaltssozietät

FG Düsseldorf, Urteil vom 31. 7. 2018 10 K 3355/16 F,U – Nichtzulassungsbeschw. eingelegt (Az. des BFH: VIII B 129/18).

Aufwendungen für die Bewirtung und Unterhaltung von Mandanten und Geschäftsfreunden einer Rechtsanwalts-

sozietät unterliegen auch dann keinem Abzugsverbot gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 oder 7 EStG, wenn die Veranstaltung, für die sie anfallen, zwar im Garten eines Privatgrundstücks eines Sozius stattfindet, den Gästen aber weder ein besonderes qualitatives Ambiente noch ein besonderes Unterhaltungsprogramm angeboten wird. Betrieblich veranlasst i. S. von § 4 Abs. 4 EStG sind diese Aufwendungen jedoch nur insoweit, als die Einladung – z. B. die eines Mandanten – auf die Berufstätigkeit des Einladenden zurückzuführende Gründe hat. Aufwendungen für die Einladung von Personen des öffentlichen Lebens, z. B. aus Politik, Presse, Sport oder Wirtschaft, sind nicht abziehbar, falls sich nicht für ihre Einladung (ebenfalls) aus Sicht des Einladenden zweifelsfrei ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Gründe feststellen lassen.

EStG § 4 Abs. 4 und 5 Satz 1 Nr. 4 und 7, § 12 Nr. 1.

1–17 Die Sache befindet sich im zweiten Rechtsgang. Strittig ist, ob Aufwendungen für die Veranstaltung von sog. Herrenabenden als BA bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und die in den Aufwendungen enthaltenen USt-Beträge als Vorsteuern zu berücksichtigen sind. Die Klin., eine Rechtsanwaltssozietät, veranstaltete in den Streitjahren (2006 bis 2008) sog. Herrenabende, zu denen ausschließlich Männer eingeladen wurden. Diese Abende standen jeweils unter einem Motto („Et kütt wie et kütt“, „Ein Sommernachtstraum“, „Fußball-EM 2008“). Die Abende fanden im Garten des Wohngrundstücks eines Sozius der Klin. statt, wo bis zu 358 Gäste begrüßt, unterhalten und bewirtet wurden. Die Klin. lud dazu die Gäste persönlich auf ihrem Briefpapier unter dem Namen der Sozietät ein. Die Kosten für die Herrenabende betragen 20 531,78 € (2006), 22 224,11 € (2007) und 22 811,81 € (2008). Die Klin. machte sie als BA geltend. Dem folgte der Bkl. zunächst und erließ entsprechende Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergingen. Nach Durchführung einer Bp änderte der Bkl. diese Bescheide, indem er die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um die Aufwendungen für die sog. Herrenabende erhöhte. Ebenso machte er den Abzug der Vorsteuer aus den Aufwendungen rückgängig. Einspruch und Klage hiergegen blieben ohne Erfolg. Das FG vertrat im ersten Rechtsgang die Auffassung, dass die Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht abziehbar seien. Aufgrund des ausgewählten und geschlossenen Teilnehmerkreises habe ein Zusammenhang mit der Lebensführung und gesellschaftlichen Stellung der Eingeladenen bestanden. Durch den von der Klin. geschaffenen Rahmen der Feiern hätten diese Eventcharakter gehabt und die Gelegenheit zu persönlichen Gesprächen geboten. Die dagegen – nach Zulassung durch den BFH – eingelegte Revision der Klin. hatte Erfolg (BFH-Urteil vom 13. 7. 2016 VIII R 26/14, BFHE 255, 7, BStBl II 2017, 161). Der BFH verwies die Sache zwecks Prüfung, ob der Zweck, die Gäste zu unterhalten, auch hinsichtlich der Durchführung der Herrenabende die Grenzen des Üblichen überschritten habe und der Einladung der Gäste etwa zu einer Jagd, zum Fischen oder auf eine Segel- oder Motorjacht vergleichbar gewesen sei, an das FG zurück. Den bisherigen Feststellungen zum Ort und zum Ablauf der Feiern lasse sich nicht in ausreichendem Maße entnehmen, ob den Gästen ein besonderes qualitatives Ambiente oder ein besonderes Unterhaltungsprogramm geboten worden sei. Allein der Umstand, dass sich pro Herrenabend bis zu 358 Personen im Rahmen eines Gartenfestes getroffen hätten und austauschen konnten, reiche nicht aus, um den Herrenabenden einen Charakter beizumessen, der etwa der Einladung zu einer Segelregatta oder Jagdgesellschaft vergleichbar sei. Auch ließen die Feststellungen nicht den Schluss zu, ob das auf einer Bühne angebotene Unterhaltungsprogramm neben der etwa zweistündigen Begrüßung der Gäste und der Vorstellung gemeinnütziger Projekte samt eines Spendenaufrufs einen die Veran-

tung prägenden Charakter gehabt und welchen (besonderen) Inhalt es gehabt habe. Sollte sich – so der BFH – ergeben, dass die Voraussetzungen des Abzugsverbots gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht erfüllt seien, werde das FG zu prüfen haben, in welchem Umfang die Aufwendungen überhaupt betrieblich veranlasst gewesen seien (§ 4 Abs. 4 EStG) oder ob ein anderes Abzugsverbot aus dem Katalog des § 4 Abs. 5 EStG einschlägig sein könne.

Aus den Gründen:

18 Die Klage ist teilweise begründet.

19 Die Klin. wird durch die angefochtenen Bescheide und die Einspruchsentscheidungen im tenorierten Umfang in ihren Rechten verletzt. Sie sind rechtswidrig und daher gem. § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO zu ändern.

20 Von den von der Klin. erzielten Einnahmen aus selbständiger Arbeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind die damit verbundenen betrieblich veranlassten Aufwendungen für die Veranstaltung der Herrenabende zur Hälfte abzusetzen, § 4 Abs. 4 EStG. Ebenso ist die Klin., die Unternehmerin i. S. des § 2 Abs. 1 UStG ist, nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zum Vorsteuerabzug der anteiligen Aufwendungen berechtigt. Eine fehlende unternehmerische Veranlassung i. S. des § 15 Abs. 1a UStG steht insoweit dem Abzug nicht entgegen.

Grundsätzliche Abzugsvoraussetzungen

21 Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Aufwendungen als BA (§ 4 Abs. 4 EStG) abzuziehen, wenn sie durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist dann gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, d. h., wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des EStG stehen (BFH-Beschluss vom 4. 6. 1990 GrS 2–3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817; BFH-Urteil vom 7. 5. 2013 VIII R 51/10, BFHE 241, 360, BStBl II 2013, 808). Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmen ausgeführt worden sind, in Abzug bringen. Nicht abziehbar sind gem. § 15 Abs. 1a UStG die Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen entfallen, für die ein Abzugsverbot gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder gem. § 12 Nr. 1 EStG gilt. § 12 Nr. 1 EStG findet insoweit auch Anwendung, als eine Personengesellschaft wie etwa eine Partnerschaft (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 37. Aufl., § 15 Rz. 334) derartige Kosten zu Gunsten ihrer einkommensteuerpflichtigen Gesellschafter übernimmt (BFH-Urteil vom 28. 4. 1983 IV R 131/79, BFHE 138, 545, BStBl II 1983, 668).

22 Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die – wertende – Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments, zum anderen dessen Zuweisung zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre. Ergibt diese Prüfung, dass die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen beruhen, so sind sie als BA grundsätzlich abzuziehen. Beruhen die Aufwendungen hingegen nicht oder nur in unbedeutendem Maße auf beruflichen/unternehmerischen Umständen, so sind sie nicht abziehbar (BFH-Urteil vom 7. 5. 2013 VIII R 51/10, BFHE 241, 360, BStBl II 2013, 808).

Abzug nicht bereits durch ausdrückliche Abzugsverbote ausgeschlossen

23 Ein BA-Abzug ist vorliegend nicht schon gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 oder 7 EStG ausgeschlossen.

24 Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG dürfen Aufwendungen für Jagd und Fischerei, für Segeljachten oder Motor-

jachten sowie für ähnliche Zwecke und die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen den Gewinn nicht mindern, soweit die damit verfolgten Zwecke nicht selbst Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sind (§ 4 Abs. 5 Satz 2 EStG). Diese Ausnahme liegt nicht vor. Die Klin. betreibt eine Partnerschaft, die aus RAen als Organen der Rechtspflege besteht (§ 1 BRAO), und wird nicht selbst als originäre Eventagentur oder Organisator von Veranstaltungen tätig.

25 Der Senat hatte im Rahmen der Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO zu prüfen, ob den Gästen der Herrenabende „ein besonderes qualitatives Ambiente oder ein besonderes Unterhaltungsprogramm geboten wurde“, das einen Schluss auf Aufwendungen zulässt, die Gegenstand einer überflüssigen und unangemessenen Unterhaltung und Repräsentation sind. Teilt man die insgesamt geltend gemachten Aufwendungen durch die Zahl der an den Veranstaltungen teilnehmenden Gäste von 350 bis 358 Personen, ergeben sich Gesamtaufwendungen für Musik, Veranstaltungstechnik und Bewirtung von 58,66 € bis 63,72 € je Person. Die Bewirtungsaufwendungen beliefen sich ausweislich der in den Bp-Handakten enthaltenen Rechnungen auf 22 bis 23 € je Person (ohne Getränke). Es wurden u. a. Weißwürste, Leberkäse, Sauerkraut, Kartoffelsalat, Bratkartoffeln, Hamburger bzw. Cheeseburger serviert. Damit mag das Essen zwar einen rustikalen bis gutbürgerlichen Charakter gehabt haben, wies aber keine kulinarischen Besonderheiten wie z. B. Kaviar oder sonstige Fisch- oder Fleischspezialitäten auf. Ebenso mag das Musikprogramm zwar unterhaltend gewesen sein, war aber letztlich nicht von kulturellen Spitzenleistungen im Rahmen einer steuerlich nicht mehr berücksichtigungsfähigen Repräsentationsveranstaltung getragen. Dass allein die Höhe der Aufwendungen pro Person kein Abzugsverbot begründet, ergibt sich auch aus einem Vergleich mit der Freigrenze bzw. dem Freibetrag für Betriebsveranstaltungen, der bei 110 € pro Teilnehmer liegt (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG ab VZ 2015; für die Rechtslage davor s. Krüger in Schmidt, EStG, 33. Aufl., § 19 Rz. 100: Freigrenze von 110 € je Teilnehmer). Diese wertende Betrachtung der Höhe der Aufwendungen steht ebenfalls einem Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG wegen Unangemessenheit entgegen.

Aufteilungs- und Abzugsverbot gem. § 12 Nr. 1 EStG steht teilweisem Abzug nicht entgegen

26 Ob Aufwendungen vollständig als BA abziehbar sind, hängt von den Gründen ab, inwieweit die Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen. Die Gründe bilden das auslösende Moment, das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die BA zu tragen. Dabei kommt dem Steuerpflichtigen eine umfassende Darlegungs- und Nachweispflicht zu. Diese Gründe sind anhand der gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu ermitteln. Lassen sich keine Gründe feststellen, die eine berufliche Veranlassung belegen, gehen entsprechende Zweifel zu Lasten des Steuerpflichtigen. Dabei steht eine unbedeutende private Mitveranlassung dem vollständigen Abzug von BA nicht entgegen. Umgekehrt eröffnet eine nur unbedeutende berufliche oder betriebliche Mitveranlassung von Aufwendungen für die Lebensführung keinen BA-Abzug (BFH-Urteil vom 7. 5. 2013 VIII R 51/10, BFHE 241, 360, BStBl II 2013, 808).

27 Nicht entscheidend ist, inwieweit die Veranstaltung der Herrenabende mit dem Gebot der Zurückhaltung in der Werbung für RAe nach § 43b BRAO zu vereinbaren ist (arg. § 40 AO). Es verstößt nicht gegen die allgemeinen Berufspflichten nach § 43 BRAO, auch Personen, zu denen kein mandantschaftliches Verhältnis besteht, zu Informationsveranstaltungen einzuladen, bei denen ein kostenloser Imbiss gereicht wird (so BGH-Urteil vom 1. 3. 2001 I ZR 300/98, BGHZ 147, 71, unter teilweiser Aufgabe des BGH-Urteils vom 4. 7. 1991 I ZR 2/90, BGHZ 115, 105).

28 Nach der Rspr. des BFH, der der Senat folgt, steht § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG einer Aufteilung von gemischt veranlasseten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Kosten nicht entgegen. Der Große Senat ist der Auffassung, dass § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot normiert. Greifen die – für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden – beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (z. B. bei einer beruflich/privaten Doppelmotivation) so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, fehlt es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, so kommt ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht (vgl. zum Ganzen BFH-Beschluss vom 21. 9. 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Bestehen dagegen nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen keine gewichtigen Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist, bereitet seine Qualifizierung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen (§ 162 AO, § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Berufliche Veranlassung hinsichtlich der Einladung von Mandanten gegeben, dem Umfang nach allerdings nur mittels Schätzung bestimmbar

29 Für die danach erforderliche Beurteilung, ob die Aufwendungen beruflich oder privat veranlasst sind, ist in erster Linie auf den Anlass der Veranstaltung abzustellen. Indes ist der Anlass einer Feier nur ein erhebliches Indiz, nicht aber das allein entscheidende Kriterium für die Beurteilung der beruflichen oder privaten Veranlassung der Aufwendungen. Trotz eines herausgehobenen persönlichen Ereignisses kann sich aus den übrigen Umständen des Einzelfalles ergeben, dass die Aufwendungen beruflich veranlasst sind. Umgekehrt begründet ein Ereignis in der beruflichen Sphäre allein nicht die Annahme, die Aufwendungen seien (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst. Denn auch diese Ereignisse werden häufig im Rahmen eines privaten Festes unter Einschluss befreundeter Mandanten begangen. Ob die Aufwendungen BA sind, ist daher anhand weiterer Kriterien zu beurteilen. So ist von Bedeutung, wer als Gastgeber auftritt, wer die Gästeliste bestimmt, ob es sich bei den Gästen um Mandanten, Geschäftsfreunde oder um Angehörige des öffentlichen Lebens, der Presse, um Verbandsvertreter oder um private Bekannte oder Angehörige des Steuerpflichtigen handelt. Zu berücksichtigen ist außerdem, an welchem Ort die Veranstaltung stattfindet, ob sich die finanziellen Aufwendungen im Rahmen vergleichbarer betrieblicher Veranstaltungen bewegen und ob das Fest den Charakter einer privaten Feier aufweist oder ob das nicht der Fall ist. Sind Aufwendungen für eine Feier gemischt veranlasst, weil daran sowohl Gäste aus dem privaten als auch dem beruflichen Umfeld teilgenommen haben, sind die Gesamtkosten anteilig nach Gästen aufzuteilen. Die auf den einzelnen Gast entfallenden Kosten sind mangels eines objektiven Aufteilungsmaßstabs zur Gänze entweder der beruflichen oder aber der privaten Sphäre zuzurechnen (so auch BFH-Urteil vom 8. 7. 2015 VI R 46/14, BFHE 250, 392, BStBl II 2015, 1013). In Anwendung dieser Grundsätze gelangt der Senat zu der tatrichterlichen Überzeugung, dass die BA für die Herrenabende hälftig aufzuteilen sind.

30 Aus der von der Klin. angeforderten Gästeliste, die nach den Erläuterungen in der m. V. und dem Vergleich der Einladungszahlen sowie der gelieferten Verpflegungseinheiten nicht als Anwesenheitsliste den Herrenabenden zugrunde gelegt werden kann, geht hervor, dass insgesamt 294 (2006), 321 (2007) und 370 (2008) Einladungen an Mandanten erfolgten, die – wie die Einladungen überhaupt – nicht unbedingt nur Einzelpersonen betrafen. 2006 wurden 36, 2007 32 und 2008 42 potentielle Neu-Mandanten eingeladen. Die Einladungen aus dem Bereich Geschäftskontakte hat die Klin. auf 203 (2006), 234 (2007) und 264 (2008) beziffert. Prozentual aufgeteilt ergeben sich Anteile

für Mandanten von jeweils 55 %, von potentiellen Neu-Mandanten von 7 % (2006), 5 % (2007) und 6 % (2008). Der prozentuale Anteil der Geschäftskontakte betrug 38 % (2006), 40 % (2007) und 39 % (2008). Nicht überprüfbar und feststellbar ist, wie viele der Eingeladenen den Einladungen tatsächlich gefolgt sind. Hierüber kann auch die Zahl der Rückantworten keine verbindliche Auskunft geben, da sowohl Personen, die ihre Teilnahme zugesagt haben, nicht teilgenommen haben können, als auch Personen ohne vorherige Zusage trotzdem an den Herrenabenden teilgenommen haben können. Eine Teilnehmer- oder Anwesenheitsliste ist nicht geführt worden und kann daher der Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse nicht zugrunde gelegt werden.

31 Der Senat vermag jedoch nicht der Aufteilung der Klin. nach Teilnehmergruppen in der Weise folgen, dass diese ohne Weiteres beim BA-Abzug zu berücksichtigen sind.

32 Aus den Gästelisten, die in der Bp-Handakte enthalten sind und die zahlenmäßig von den später eingereichten Listen abweichen, ergibt sich, dass auch Mandanten überwiegend mit ihrem Vornamen in der Einladung („Lieber ...“) angeredet wurden, und zwar 2006 insgesamt 208 von 456 (45,61 %), 2007 insgesamt 230 von 692 (33,23 %) und 2008 insgesamt 191 von 734 (26 %). Daher ist nicht sicher auszuschließen, dass auch private/persönliche Motive (mit) Anlass für ihre Einladung waren. Ebenso hat der Senat Schwierigkeiten, die potentiellen Neu-Mandanten zahlenmäßig uneingeschränkt beim BA-Abzug zu berücksichtigen. Konkrete nachvollziehbare Erläuterungen, in welchen Fällen tatsächlich eine Mandatierung erfolgt ist, hat die Klin. nicht beigebracht. Die bloße Absicht der Klin., ihren Mandantenstamm zu erweitern, ist für den BA-Abzug allein nicht ausreichend (so auch Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Rz. 793).

33 Den Gästelisten lässt sich im Übrigen entnehmen, dass als Geschäftskontakte Personen aus den Bereichen Politik, Presse, Wirtschaft, Sport, öffentliches Leben, Vereine eingeladen worden sind. Die Klin. hat vorgetragen, dass neben Mandanten „selbstverständlich ... wie bei jeder Networking-Veranstaltung maßgebliche Persönlichkeiten aus Verwaltung, Politik, öffentlichem Leben und Vereinen eingeladen“ wurden. Exemplarisch weist der Senat auf folgende Einladungen hin (es folgen die Namen der den jeweiligen Bereichen zuzuordnenden Personen):

- Politik: ...
- Behörden: ...
- Presse: ...
- Banken: ...
- Sport: ...
- sonstige Vereine etc.: ...
- durch Familienverhältnisse bezeichnet: ...
- Sonstiges: ...

34 Unter Berücksichtigung dieser Überlegungen erscheint es dem Senat sachgerecht, den BA-Abzug hälftig zu beschränken. Dies steht auch in Übereinstimmung mit den Bekundungen des Prozessvertreters der Klin. in der m. V. zu Fragen der bei diesen Veranstaltungen zugrunde zu legenden Compliance-Regelungen. Er sah wegen des fehlenden betrieblichen Bezugs der Einladungen für die Eingeladenen keine Notwendigkeit, dass diese eine Zustimmung des jeweiligen Compliance-Beauftragten vor Annahme der Einladung hätten einholen oder ihm die Einladungen hätten vorgelegen müssen. Ebenso lässt sich aus den vorgelegten Zeitungsartikeln, die den die Veranstaltungen ausrichtenden Sozios betreffen, eine private Veranlassung entsprechend dem Aufteilungsmaßstab entnehmen.

Anmerkung

I. Besonderheiten des Streitfalls

Das FG hatte den Abzug der Aufwendungen für die Veranstaltungen, die im Garten des Privatgrundstücks eines Sozius der Klin. stattfanden, im ersten Rechtsgang vollständig versagt. Anlass dafür war der „Eventcharakter“ der Veranstaltungen, die – abhängig vom Motto, unter dem die jeweilige Veranstaltung stand – jeweils ein über eine reine Zusammenkunft der Sozien mit ihren Gästen hinausgehendes Programm hatten. Hinzu kam für das FG der Ausschluss von Frauen von der Teilnahme an den Veranstaltungen (Herrenabende) und das Fehlen berufsspezifischer Themen, wie sie bei Einladungen etwa zu Informationsveranstaltungen üblich sind, bei denen über neue Rechtsentwicklungen oder Gesetzgebungsvorhaben berichtet wird, um die besondere Kompetenz der Sozietät in diesem Bereich herauszustellen oder Mandanten bzw. mögliche Neu-Mandanten zu rechtzeitigen Reaktionen auf sich verändernde rechtliche Rahmenbedingungen zu raten. Auch bei solchen Veranstaltungen mag es begleitend zu Bewirtungen kommen, allerdings lediglich auf dem Niveau eines dem Rahmen der Veranstaltung angepassten Imbisses. Das FG hatte deshalb § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG herangezogen und in dieser Vorschrift die Rechtsgrundlage für die Abweisung der Klage gesehen.

Dem vermochte sich der BFH (Urteil vom 13. 7. 2016 VIII R 26/14, BFHE 255, 7, BStBl II 2017, 161) – zumindest auf der Grundlage der im ersten Rechtsgang getroffenen Feststellungen – nicht anzuschließen. Seiner Ansicht nach gilt das Abzugsverbot nur für solche Aufwendungen, die die Lebensführung und die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung der durch sie begünstigten Geschäftsfreunde des Steuerpflichtigen berühren. Im Streitfall könne es daher nur einschlägig sein, wenn die Durchführung der Veranstaltungen die Grenzen des Üblichen überschritten habe und der Einladung der Gäste etwa zu einer Jagd, zum Fischen oder auf eine Segel- oder Motorjacht vergleichbar gewesen sei. Die Vergleichbarkeit mit den in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG genannten Einrichtungen könne sich entweder aus Besonderheiten hinsichtlich des Ortes und Rahmens der Veranstaltung (Beschaffenheit, Lage, Ausstattung) oder einem besonderen qualitativ hochwertigen Unterhaltungsprogramm am Ort der Veranstaltung ergeben. Allein der Umstand, dass sich pro Herrenabend bis zu 358 Personen im Rahmen eines Gartenfestes treffen und austauschen konnten, reiche nicht aus, um den Herrenabenden einen Charakter beizumessen, der etwa der Einladung zu einer Segelregatta oder Jagdgesellschaft vergleichbar wäre.

II. Die Entscheidung des FG

Durch die – gem. § 126 Abs. 5 FGO für das FG bindende – rechtliche Beurteilung des BFH zeichnete sich bereits vor den im zweiten Rechtsgang noch zu treffenden tatsächlichen Feststellungen zum Ablauf und Inhalt der Herrenabende ab, dass eine vollständige Versagung des Abzugs der Aufwendungen als BA nicht mehr in Betracht kommen würde, weil weder die dargebotene Unterhaltung noch die Bewirtung ein Niveau erreichten, das die Aufwendungen zu ihrer Art nach überflüssigen und unangemessenen Repräsentationsausgaben machten. Von daher stand auch weder § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG noch ein anderes BA-Abzugsverbot dem zumindest teilweisen Abzug der Aufwendungen entgegen.

Angesichts der Einschränkung des in § 12 Nr. 1 EStG normierten Aufteilungs- und Abzugsverbots durch den Großen Senat des BFH (Beschluss vom 21. 9. 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) stand nach der weiteren Prüfung der betrieblichen Veranlassung der

Veranstaltungen für das FG im zweiten Rechtsgang fest, dass die Aufwendungen teilweise abziehbar waren, nämlich insoweit, als sie auf Mandanten entfielen. Dazu gehörte aber nur ein Teil der Gäste. Um insoweit den abziehbaren Teil der Aufwendungen quantifizieren zu können, hat das FG eine Schätzung gem. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i. V. m. § 162 Abs. 1 AO vorgenommen: Mangels Teilnehmerlisten war nicht exakt feststellbar, welche der eingeladenen Personen tatsächlich erschienen waren und damit, wie sich der Kreis der Gäste nach Mandanten einerseits und bloßen Geschäftsfreunden andererseits zusammensetzte.

III. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Das Urteil des FG ist ein Beleg dafür, wie schwer – und nicht zu sagen: wie schlecht – die Berufs- von der Privatsphäre zu trennen ist. Daran hat auch der zitierte BFH-Beschluss nichts geändert.

Ohne Teilnehmerlisten für die Gäste, die selbstverständlich nicht erwartet werden konnten, weil die Teilnahme an den Veranstaltungen im Belieben der Eingeladenen stand, konnte das Gericht den abziehbaren Teil der Aufwendungen nur nach den für die Einladungsschreiben gefertigten Listen von Mandanten und Geschäftsfreunden schätzen. Dabei war anzunehmen, dass Geschäftsfreunde vermutlich zu einem verhältnismäßig größeren Anteil an den Veranstaltungen teilgenommen hatten, weil diese sich z. T. untereinander kannten und daher erwarten konnten, vertraute Gesprächsteilnehmer zu finden. Bei „bloßen“ Mandanten, die die Sozietät noch dazu vielleicht schon vor Jahren für eine nur vereinzelt Beratung oder Klageerhebung in Anspruch genommen hatten, war dies eher weniger zu erwarten.

Bei den Geschäftsfreunden handelte es sich, wie das FG im Einzelnen dargelegt hat, um Personen des öffentlichen Lebens aus den Bereichen Politik, Behörden, Presse, Banken, Sport und Vereine. Soweit eine dieser Personen zugleich konkreter Mandant war, kam zwar der BA-Abzug in Betracht. Auch dies hätte sich jedoch ohne Vorlage sämtlicher Mandantenakten nicht feststellen lassen. Das FG ist nach den Namen und Funktionen der „Geschäftsfreunde“ eher davon ausgegangen, dass insoweit ganz allgemein oder gar aus persönlicher Verbundenheit (insbesondere in Bereichen wie Sport, Politik oder Vereinen) Kontakte gepflegt werden sollten, so dass es insoweit an einer beruflichen Veranlassung fehlte oder diese – im Hinblick auf eine starke persönlich-private Mitveranlassung der Einladung – deutlich in den Hintergrund trat.

IV. Hinweis für die Praxis

Der Sachverhalt erscheint – wie auch das Fehlen veröffentlichter Entscheidungen zu vergleichbaren Fällen zeigt – eher singulär. Rechtsanwälte, Notare, Ärzte oder andere Freiberufler, aber auch Gewerbetreibende, die zu Informationsveranstaltungen einladen, um dadurch für sich zu werben und neue Mandanten, Patienten oder Kunden zu gewinnen, müssen deshalb nicht befürchten, dass die Aufwendungen dafür vom FA nicht mehr anerkannt würden. Ohne Hinweis auf die Einladung auch von Personen, die aus anderen als eindeutig berufsbezogenen Gründen eingeladen werden, wird weder die Veranlassungsstelle noch die Bp die Aufwendungen einer kritischen Würdigung unterziehen.

Vorsitzender Richter am FG Dr. Dirk Wüllenkemper

8 Überentnahmen bei Einnahmenüberschussrechnern

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 8. 10. 2018 5 K 1034/16 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VIII R 38/18).

**Überentnahmen liegen bei Einnahmenüberschussrech-
nern vor, wenn die Entnahmen im Wj. den Gewinn und die
Einlagen übersteigen. Bei Einnahmenüberschussrech-
nern ist für das Vorliegen von Überentnahmen irrelevant, ob
das Eigenkapital aufgebraucht ist.**

ESTG § 4 Abs. 4a Satz 6 i. V. m. Satz 1 bis 5.

1–21 Der Kl. ist Architekt und erzielte in den Streitjahren (2010, 2011 und 2013) Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahmenüberschussrechnung. Selbst unter Mitwirkung der Beteiligten konnten die Gewinne, Einlagen und Entnahmen der Jahre vor 2003 infolge des Ablaufs der Aufbewahrungsfristen nicht mehr ermittelt werden. Von 2003 bis 2013 ergaben sich folgende Gewinne, Einlagen und Entnahmen in Euro (Überentnahmen [ÜE] sind mit „–“, Unterentnahmen [UE] mit „+“ gekennzeichnet.):

Jahr	I. Ge- winn	II. Ein- lage	Summe I. + II.	Ent- nahme	ÜE/UE	Schuld- zins lt. Bekl.
2003	171 211	119 614	290 825	342 345	– 51 520	2 940
2004	163 412	36 003	199 415	148 129	+ 51 286	7 080
2005	63 818	10 800	74 618	160 522	– 85 904	1 958
2006	69 870	64 500	134 370	138 075	– 3 705	10 503
2007	172 635	95 690	268 325	217 974	+ 50 351	4 411
2008	141 162	95 232	236 394	185 988	+ 50 406	1 473
2009	245 213	87 095	332 308	438 828	– 106 520	7 864
2010	222 257	49 800	272 057	253 088	+ 18 969	2 309
2011	99 793	59 696	159 488	217 329	– 57 840	6 226
2012	158 957	50 894	209 851	254 734	– 44 883	1 147
2013	211 356	40 520	251 876	215 705	+ 36 171	4 414

Zur Finanzierung von AK und HK von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens erklärte der Kl. Schuldzinsen i. H. v. 894 € (2010), von 463 € (2011) und von 1 029 € (2013).

Nach den vom Kl. für die Jahre 2010, 2011 und 2013 eingereichten Feststellungserklärungen ergingen zunächst Feststellungsbescheide, in denen der Bekl. die Einkünfte des Kl. aus selbständiger Arbeit und die nicht abziehbaren Schuldzinsen feststellte. Die Bescheide ergingen unter Vorbehalt der Nachprüfung.

Sodann bemerkte der Bekl., dass die Berechnungen der nicht abziehbaren Schuldzinsen für Überentnahmen fehlerhaft gewesen seien. Infolgedessen ergingen im August 2015 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Feststellungsbescheide. Der Bekl. stellte Gewinne des Kl. i. H. v. 224 566 € (2010), i. H. v. 103 506 € (2011) und i. H. v. 212 692 € (2013) fest. Die Bescheide ergingen endgültig.

Aus den Gründen:

22 Die Klage hat keinen Erfolg. ... Die sinngemäße Anwendung des § 4 Abs. 4a Satz 1 bis 5 EStG beim Kl., der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, gibt vor, dass eine Überentnahme bereits dann vorliegt, wenn die Entnahmen den Gewinn zzgl. der Einlagen des Wj. überschreiten ...

Der im Rahmen des § 4 Abs. 3 EStG sinngemäß anzuwendende § 4 Abs. 4a EStG

23–25 ... Nach § 4 Abs. 4a EStG sind Schuldzinsen nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Übernahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wj. übersteigen. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 % der Überentnahme des Wj. zzgl. der Überentnahmen vorangegangener Wj. und abzgl. der Beträge, um die in den vorangegangenen Wj. der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt; bei der Ermittlung der Überentnahme ist vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieses Absatzes nicht abziehbaren

Schuldzinsen auszugehen. Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2 050 € verminderte Betrag der im Wj. angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. Der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von AK oder HK von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bleibt unberührt. Die Sätze 1 bis 5 sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sinngemäß anzuwenden; hierzu sind Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen ...

Periodenübergreifende Berechnung ...

26 ... Der BFH (hat) entschieden (Urteil vom 14. 3. 2018 X R 17/16, BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744), dass die Bemessungsgrundlage der nichtabziehbaren Schuldzinsen aller in die Berechnung einzubeziehenden Wj. (der Totalperiode) ab dem nach dem 31. 12. 1998 endenden Wj. bis zum aktuellen Wj. entspricht. Hierbei ist auch eine Unterentnahme im aktuellen Wj. mit zu berücksichtigen. Sodann entwickelt der BFH aufgrund der periodenübergreifenden Betrachtung die Berechnungsweise von Über- und Unterentnahmen und bezieht „Verluste“, die gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG begrifflich ebenfalls (negative) Gewinne darstellen, in die periodenübergreifende Berechnung von Über- und Unterentnahmen ein.

27 ... Unter Bezugnahme auf die BFH-Urteile vom 21. 9. 2005 X R 47/03 (BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504) und vom 17. 8. 2010 VIII R 42/07 (BFHE 230, 424, BStBl II 2010, 1041, Rz. 18) führt der BFH aus, dass der Schuldzinsenabzug nur für den Fall eingeschränkt werden soll, dass der Steuerpflichtige mehr entnimmt als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht. Dem widerspräche es, wenn Schuldzinsen allein deshalb unter dem Gesichtspunkt der „Überentnahme“ nicht abziehbar wären, weil der Steuerpflichtige einen Verlust erwirtschaftet hat, insbesondere dann, wenn er niemals eine Entnahme getätigt hat. Der auf dem Eigenkapitalmodell basierende § 4 Abs. 4a EStG will den Schuldzinsenabzug nur für den Fall einschränken, dass der Steuerpflichtige mehr entnimmt als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht (vgl. BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 X R 17/16, BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744, Rz. 23). ... Wie § 4 Abs. 4a EStG in Fällen, in denen der Steuerpflichtige aufgrund der von ihm gewählten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kein Eigenkapital ausweist, zu behandeln ist, hat der BFH in seinem Urteil vom 14. 3. 2018 X R 17/16 (BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744) nicht entschieden. Im Urteil vom 17. 8. 2010 VIII R 42/07 (BFHE 230, 424, BStBl II 2010, 1041) hat er jedoch ausgeführt, dass § 4 Abs. 4a EStG bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und nach § 4 Abs. 3 EStG nicht stets zu gleichen Ergebnissen führen muss und hat hervorgehoben, dass es im Fall eines Wahlrechts zwischen den Gewinnermittlungsarten dem Steuerpflichtigen obliegt, das für ihn günstige Verfahren zu wählen (BFH-Urteil vom 17. 8. 2010 VIII R 42/07, BFHE 230, 424, BStBl II 2010, 1041, Rz. 21).

... als wesensprägendes Merkmal des § 4 Abs. 4a EStG

28 Jedoch führt der BFH im Urteil vom 14. 3. 2018 X R 17/16 (BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744) weiter aus, dass die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs periodenübergreifend angelegt ist. Schuldzinsen sind solange nicht abziehbar, bis die Überentnahmen durch positive Gewinne und Einlagen wieder ausgeglichen sind. Dies folgt aus dem Grundtatbestand des § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG („Überentnahmen“), insbesondere aus der Berechnungsvorschrift des § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG. So können Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG in einem Wj. u. U. selbst dann nicht abziehbar sein, wenn in diesem Jahr keine Überentnahme zu verzeichnen ist. Da Bemessungsgrundlage der nicht abziehbaren Schuldzinsen (vorbehaltlich des Satzes 4) die Summe der alljährlich zu ermittelnden Über- und Unterentnahmen von 1999 bis zum Beurteilungszeitraum ist, können die nicht abziehbaren Schuldzinsen auch ausschließlich

auf Überentnahmen früherer Jahre beruhen. Die periodenübergreifende Berechnung ist damit wesensprägendes Merkmal des § 4 Abs. 4a EStG (vgl. BFH-Urteil 14. 3. 2018 X R 17/16, BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744, Rz. 28). § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG ordnet ausdrücklich die Addition sämtlicher Über- und Unterentnahmen aller relevanten Jahre an. ...

29 Die ... dargestellten Grundsätze für das einzelne Verlustjahr sind folgerichtig fortzuführen und auf die Totalperiode anzuwenden. Das bedeutet, dass die als Bemessungsgrundlage i. S. des § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG anzusetzende kumulierte Überentnahme nicht höher sein darf als die Entnahme der Totalperiode und auch nicht höher als die Differenz zwischen allen Entnahmen und Einlagen der Totalperiode. Deshalb sind sowohl die Entnahmen als auch die Einlagen der Totalperiode zu addieren. Die Bemessungsgrundlage ist auf den Entnahmeüberschuss dieses gesamten Zeitraumes zu begrenzen. Ist der so ermittelte Wert geringer als die kumulierten Überentnahmen der Jahre ab 1999, sind die nicht abziehbaren Schuldzinsen aufgrund dieses Werts zu ermitteln. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass ein in der Totalperiode erwirtschafteter Verlust die Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen nicht erhöht (vgl. BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 X R 17/16, BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744, Rz. 34 und 35).

Rechtsgrundsätze zu Überentnahmen beim Betriebsvermögensvergleich auch auf Einnahmenüberschussrechner anzuwenden

30–31 ... Nach der höchstrichterlich vorgegebenen zweistufigen Prüfung des Schuldzinsenabzugs handelt es sich im Streitfall nicht um deshalb der Privatsphäre zuzuordnende Schuldzinsen, weil sie der Finanzierung außerbetrieblicher Zwecke dienen (1. Stufe), sondern um gem. § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlasste Schuldzinsen, bei denen auf der 2. Stufe zu prüfen ist, ob sie auf Überentnahmen beruhen und daher nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbar sind (vgl. BFH-Urteil vom 21. 9. 2005 X R 47/03, BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504). ...

32–33 ... Der Senat geht weiter davon aus, dass die vom BFH mit Urteil vom 14. 3. 2018 zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG entwickelten Grundsätze zur periodenübergreifenden Berechnung von Über- und Unterentnahmen gelten auch, wenn der Steuerpflichtige seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Die vom BFH zu § 4 Abs. 1 EStG herausgearbeiteten Maßstäbe zur periodenübergreifenden Berechnung sind sinngemäß unter Beachtung der Besonderheiten der Gewinnermittlungsmethode der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG auf diese zu übertragen. ...

Besonderheiten bei periodenübergreifender Berechnung der Über- und Unterentnahmen

34 ... Zur Überzeugung des Senats liegt bei der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG bei durchgängig erzielten Jahresüberschüssen eine Überentnahme bereits dann vor, wenn nach dem Wortlaut von § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG die Entnahme eines Wj. höher ist, als die Summe des Gewinns und der Einlagen. Im Gegensatz zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG kann es in Ermangelung einer Bilanz bei § 4 Abs. 3 EStG keine Korrektur dadurch geben, dass der in ihr ausgewiesene Bestand vorhandenen Eigenkapitals höher ist, als die im maßgeblichen Veranlagungsjahr erfolgte Überentnahme bzw. die Summe der bis dahin erfolgten Überentnahmen abzgl. von Unterentnahmen.

35 ... Nach dem Wortlaut von § 4 Abs. 4a Satz 6 Halbsatz 2 EStG, der bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vom Steuerpflichtigen nur die gesonderte Aufzeichnung von Entnahmen und Einlagen fordert, kann im Gegensatz zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und entgegen der vom Kl. vertretenen Auffassung kein (fiktives) Eigenka-

pital basierend auf einer Simulationsbilanz berücksichtigt werden, um die Höhe der in den Wj. als Bemessungsgrundlage zu bestimmenden Überentnahmen zu überprüfen und es kann nicht erst von Überentnahmen ausgegangen werden, wenn vorhandenes Eigenkapital aufgebraucht ist. Grund dafür ist, dass im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung vom Steuerpflichtigen kein Eigenkapital auszuweisen ist.

36 ... § 4 Abs. 4a Satz 6 EStG gibt – wie dargelegt – die „sinngemäße“ Anwendung von § 4 Abs. 4a Satz 1 bis 5 EStG vor. Ist das vorhandene Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen aufgrund der von ihm gewählten Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG nicht im Form einer Eröffnungsbilanz und von stichtagsbezogenen Folgebilanzen auszuweisen, können die periodenübergreifend zu berechnenden Überentnahmen in den jeweiligen Veranlagungsjahren nicht wie bei § 4 Abs. 1 EStG entfallen, weil die Überentnahmen im Rahmen des vorhandenen Eigenkapitals liegen.

37 Insoweit verfängt der Einwand des Kl. nicht, die maximale Höhe der Überentnahmen 2010, 2011 und 2013 sei auf der Grundlage des zum 31. 12. 2009/1. 1. 2010 anzusetzenden negativen Eigenkapitals i. H. v. –47 505 € zu berechnen. Seinem Gedanken folgend verkennt der Bevollmächtigte des Klägers, dass es sich hierbei nicht um einen statischen Wert handeln kann, sondern dass auch dieser Betrag – auch wenn er nach Überzeugung des Senats im Rahmen des § 4 Abs. 3 EStG nicht angesetzt werden kann – in jedem der Streitjahre neu zu berechnen wäre.

38 Zudem zeigt die vom Kl. zum 31. 12. 2010 hergeleitete Bilanz, dass im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht zu berücksichtigende Werte (aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und Verbindlichkeiten) angesetzt werden. Dies verdeutlicht, dass der Kl. bei der von ihm gewählten und dem Zu- und Abflussprinzip nach § 11 EStG folgenden Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG Elemente des Betriebsvermögensvergleichs gem. § 4 Abs. 1 EStG berücksichtigt wissen will. Folgte man dieser Betrachtungsweise, würden die systematischen und vom Gesetzgeber vorgegebenen Unterschiede der Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 3 EStG und nach § 4 Abs. 1 EStG aufgebrochen.

39 ... Der Steuerpflichtige, der anstelle des Bestandsvergleichs zur Ermittlung seines Gewinns die Einnahmenüberschussrechnung wählt (vgl. BFH-Urteil vom 17. 8. 2010 VIII R 42/07, BFHE 230, 424, BStBl II 2010, 1041), verzichtet (freiwillig) auf den ansonsten erforderlichen Ausweis von Eigen- und Fremdkapital in der Eröffnungsbilanz und den stichtagsbezogenen Folgebilanzen. Demzufolge kann er im Rahmen des § 4 Abs. 4a Satz 6 EStG nicht vorbringen, dass die von ihm getätigten Entnahmen sein vorhandenes Eigenkapital nicht aufgebraucht haben. Er kann auch nicht in Gestalt einer fiktiven Eigenkapitalermittlung die nach § 4 Abs. 4a Satz 6 i. V. m. Satz 2 EStG zu berechnenden Überentnahmen entsprechend der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich beseitigen. Dies widerspricht der gesetzlichen Vorgabe der sinngemäßen Anwendung des § 4 Abs. 4a Satz 1 bis 5 EStG und der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, die im Wesentlichen das Zufluss- und Abflussprinzip nach § 11 Abs. 1 EStG umsetzt und gerade auf den Bestandsvergleich, der Jahresabschlüsse erfordert, verzichtet (vgl. Horschitz/Groß/Weidner/Fanck in Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 10. Aufl., 70, „3.3.3. Unterschiede zum Bestandsvergleich“, „Die Überschussrechnung verzichtet grundsätzlich auf den Vergleich von Beständen und begnügt sich mit dem Saldo der Geldbewegungen; Beck’scher Bilanzkommentar, Handels-/Steuerrecht, § 241a HGB, S. 53 Rz. 7 „... die ... Einnahmenüberschussrechnung gibt keine Information über das Vermögen vor.“).

40 ... Aufgrund der Unterschiede der Gewinnermittlungsarten gem. § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 EStG ist die unter-

schiedliche Behandlung der Überentnahmen bei § 4 Abs. 1 EStG einerseits und bei § 4 Abs. 3 EStG andererseits auch unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten nach Art. 3 Abs. 1 GG sachlich gerechtfertigt, zumal das BVerfG die Existenz der unterschiedlichen einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften bislang nicht in Frage gestellt hat (vgl. Bode in NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl., S. 605, Rz. 2666, mit Rspr.-Nachweisen). Während die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG die Grundform darstellt (Bode in NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl., S. 605, Rz. 2666), handelt es sich bei § 4 Abs. 3 EStG um die vereinfachte Art der Gewinnermittlung. Das Betriebsergebnis der jeweiligen Berechnungsperiode nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ist aufgrund des Überschusses der Betriebseinnahmen über die BA zu bestimmen (vgl. Wied in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG Rz. 153).

41 Die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG verzichtet bewusst auf die Erstellung von Bilanzen, um den Gewinn durch die Geldzu- und -abgänge periodengerecht zu bestimmen. Dies ist i. S. des Art. 3 Abs. 1 GG der Grund, der auch die unterschiedliche Behandlung der Überentnahmen im Rahmen des § 4 Abs. 1 EStG und des § 4 Abs. 3 EStG, bei dem es für die Qualifikation als Überentnahme allein darauf ankommt, dass die Entnahmen die Summe von Gewinn und Einlagen im jeweiligen VZ übersteigen, sachlich rechtfertigt.

42 ... Will der Steuerpflichtige die Rechtsfolge der sinnngemäßen Anwendung des § 4 Abs. 4a Satz 1 bis 5 EStG bei den jährlich zu berechnenden Überentnahmen nach § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG vermeiden, steht es ihm frei, von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu § 4 Abs. 1 EStG überzugehen und den Bestand an Eigenkapital durch die sodann zu erstellende Bilanz stichtagsbezogen zu dokumentieren. Hinzu kommt, dass § 4 Abs. 3 EStG zwar eine vereinfachte Abschnittsgewinnermittlung ermöglicht, dass jedoch – wie beim Bestandsvergleich – auch bei der Einnahmenüberschussrechnung das Postulat der Identität des Totalgewinns vom Beginn bis zum Ende des Betriebs besteht und dass zudem der Steuerpflichtige spätestens bei der Veräußerung oder Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit von der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG überzugehen hat (vgl. Heinicke in Schmidt, EStG, 35. Aufl., § 4 Rz. 668). Auch dies dient dem Ziel, die Totalgewinnlichkeit zwischen den Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 1 und Abs. 3 EStG herzustellen. Übersteigt das in der infolge des Wechsels zu erstellenden Eröffnungsbilanz ausgewiesene Eigenkapital die Überentnahme des Wj. und der periodenübergreifend ermittelten Überentnahmen der Totalgewinnperiode, findet spätestens beim Wechsel von § 4 Abs. 3 EStG zu § 4 Abs. 1 EStG die Angleichung an die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich statt.

43 ... Will der Steuerpflichtige, der seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, erreichen, dass die in den Veranlagungsjahren angesetzten kumulierten Über-/Unterentnahmen und die hinzugerechneten nicht abziehbaren Schuldzinsen bei der Betriebsbeendigung/-aufgabe im Hinblick auf den dann zwingend vorzunehmenden Wechsel von § 4 Abs. 3 EStG zu § 4 Abs. 1 EStG und das dann in der Bilanz ausgewiesene Eigenkapital überprüft werden, steht es ihm frei, auf die Vorläufigkeit der Bescheide gem. § 165 Abs. 1 AO hinzuwirken (vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 165 AO Rz. 53).

44 ... Soweit sich der Kl. in seiner Klagebegründung auf die BFH-Urteile vom 21. 9. 2005 X R 47/03 (BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504), X R 40/02 (BFH/NV 2006, 512) und vom 17. 8. 2010 VIII R 42/07 (BFHE 230, 424, BStBl II 2010, 1041) berufen hat, ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerpflichtigen in den vom BFH entschiedenen Fällen ihre Gewinne stets durch Bestandsvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG ermittelt haben.

Anwendung der Rechtsgrundsätze im Streitfall

45–46 Mangels (noch) vorhandener Aufzeichnungen in den Jahren 2000 bis 2002 geht das Gericht davon aus, dass die Über- und Unterentnahmen in diesen Jahren mit null anzusetzen sind, zumal in der vorgelegten Bp-Berichtsakte im Wirtschaftsjahr 2002 alle Werte mit 0 € angesetzt worden sind ... Beginnend mit der Überentnahme des Klägers im Jahr 2003 ergeben sich periodenübergreifend bis zum Streitjahr 2013 folgende betragsmäßig kumulierte Überentnahmen (in Euro):

Jahr	Überentnahme (-)	Unterentnahme (+)
2003	- 51 520	
2004	- 234	+ 51 286
2005	- 86 138	
2006	- 89 843	
2007	- 39 492	+ 50 351
2008	+ 9 914	+ 50 406
2009	- 95 606	
2010	- 76 637	+ 18 969
2011	- 134 477	
2012	- 179 360	
2013	- 143 189	

47 ... (Hiernach ergeben sich) hinzuzurechnende Schuldzinsen i. H. v. 4 598 € (2010), von 8 068 € (2011) und von 8 591 € (2013). Sie liegen betragsmäßig über den vom Bkl. hinzugerechneten Schuldzinsen (2 309 € [2010], 6 226 € [2011] und 4 414 € [2013]). Sie liegen betragsmäßig über den vom Beklagten hinzugerechneten Schuldzinsen (2 309 € [2010], 6 226 € [2011] und 4 414 € [2013]), so dass es aufgrund des Verböserungsverbots bei diesen zu verbleiben hat.

48 Die Schuldzinsen des Kl. zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind zwar zu berücksichtigen gewesen. Jedoch haben die tatsächlich für die Überentnahmen 2010, 2011 und 2013 angefallenen Schuldzinsen abzgl. der für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angefallenen Schuldzinsen oberhalb der vom Bkl. angesetzten Schuldzinsen für die Überentnahmen gelegen ... Auch unter Berücksichtigung des sinngemäß anzuwendenden § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG ergibt sich hiernach keine Änderung der vom Bkl. hinzugerechneten nicht abziehbaren Schuldzinsen.

49–50 ... Nach der vom BFH weiter vorgegebenen Kontrollrechnung darf die Bemessungsgrundlage i. S. des § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG der zunächst kumuliert zu berechnenden Überentnahme nicht höher sein als die Entnahme der Totalperiode und auch nicht höher als die Differenz zwischen allen Entnahmen und Einlagen der Totalperiode. Deshalb sind sowohl die Entnahmen als auch die Einlagen der Totalperiode zu addieren und die Bemessungsgrundlage ist auf den Entnahmeüberschuss dieses gesamten Zeitraums zu begrenzen. Hieraus ergibt sich folgende Berechnung (in Euro):

Jahr	Entnahme	Einlage
2003	342 345	119 614
2004	148 129	36 003
2005	160 522	10 800
2006	138 075	64 500
2007	217 974	95 690
2008	185 988	95 232
2009	438 828	87 095
2010	253 088	49 800
2011	217 329	59 696
2012	254 734	50 894
2013	<u>215 705</u>	<u>40 520</u>
Summen:	2 428 717	709 844

Differenz (Entnahmen abzgl. Einlagen): 1 718 873 €.

51 Hiernach ergäbe sich ein Entnahmeüberschuss von 1 718 873 € als Bemessungsgrundlage. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen belaufen sich hiernach auf 103 132 € ... Demgegenüber beläuft sich die Summe der vom Bekl. angesetzten nichtabziehbaren Schuldzinsen von 2003 bis 2013 auf 50 325 €. Demnach ist die ... Berechnung im Streitfall nicht nochmals nach den Vorgaben des BFH ... zu korrigieren ...

52 ... Das Gericht hat die Revision zur Fortbildung des Rechts gem. § 115 Abs. 2 FGO zugelassen. Es ist bereits höchstrichterlich klärungsbedürftig, ob die Entscheidung des BFH zu § 4 Abs. 4a EStG (BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 X R 17/16, BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744), die einen Steuerpflichtigen betraf, der seinen Gewinn durch Bestandsvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG ermittelte, gleichermaßen im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG anzuwenden ist und dazu führt, dass eine Überentnahme bei einem Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, dann nicht vorliegt, wenn er über genügend „Eigenkapital“ verfügt, obwohl er dies in keiner Bilanz ausweisen muss.

Anmerkung

Das FG hatte zu entscheiden, ob der Bekl. für die Streitjahre 2010, 2011 und 2013 bei einem Einnahmenüberschussrechner zutreffend Überentnahmen angenommen und nicht abziehbare Schuldzinsen als BA hinzugerechnet hat.

Mit Urteil vom 14. 3. 2018 X R 17/16 (BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744) hat der BFH unter Bezugnahme auf vorangegangene Entscheidungen (BFH-Urteile vom 21. 9. 2005 X R 47/03, BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504; vom 17. 8. 2010 VIII R 42/07 BFHE 230, 424, BStBl II 2010, 1041) im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG daran festgehalten, dass § 4 Abs. 4a EStG den Betriebsausgabenabzug einschränkt, sofern die Summe der Entnahmen die Summe aus angesammelten Gewinnen und Einlagen, also das gesamte in der Bilanz ausgewiesene Eigenkapital übersteigt. Mit der Fassung des § 4 Abs. 4a EStG entschied sich der Gesetzgeber für das Eigenkapitalmodell, wonach der Betriebsinhaber dem Betrieb bei negativem Eigenkapital nicht mehr Mittel als erwirtschaftet und eingelegt entziehen soll (BFH-Urteil vom 17. 8. 2010 VIII R 42/07, BFHE 230, 424, BStBl II 2010, 1041).

Für die Einnahmenüberschussrechnung gibt § 4 Abs. 4a Satz 6 EStG die sinngemäße Anwendung des § 4 Abs. 4a Satz 1 bis 5 EStG vor. Das FG ist davon ausgegangen, dass die periodenübergreifende Berechnung sowohl bei § 4 Abs. 1 EStG als auch bei § 4 Abs. 3 EStG wesensprägendes Merkmal des § 4 Abs. 4a EStG ist. Anders als beim Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG liegt nach Auffassung des FG bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG nicht erst dann eine Überentnahme vor, wenn das vorhandene Eigenkapital vollständig aufgebraucht ist. Vielmehr ist eine solche Überentnahme schon zu bejahen, wenn die Entnahmen die Summe aus den Entnahmen und dem Gewinn des Steuerpflichtigen im jeweiligen Wj. übersteigen. Dies ergibt sich aus der sinngemäßen Anwendung der Sätze 1 bis 5 des § 4 Abs. 4a EStG sowie aus der Systematik der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, bei der nicht bilanziert wird und infolgedessen kein Eigenkapital auszuweisen ist. Eine andere Betrachtungsweise würde die systematische Unterscheidung der Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 EStG aufbrechen.

Für die Finanzbehörden, die Steuerpflichtigen und die Gerichte ergibt sich das Problem, dass nach dem BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 X R 17/16 (BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744) sowohl bei § 4 Abs. 1 EStG als auch bei § 4

Abs. 3 EStG (sofern die periodenübergreifende Berechnung auch bei § 4 Abs. 3 EStG wesensprägendes Merkmal ist) vom Jahr 1999 an bis in das jeweilige Streitjahr periodenübergreifende Feststellungen zu treffen sein werden, um – ungeachtet von im Streitfall nicht zu berücksichtigenden Verlusten – die Höhe der Über- bzw. Unterentnahmen des jeweiligen Streitjahres genau zu bestimmen.

Das FG hat die Revision zur Fortbildung des Rechts zugelassen, damit der BFH klären kann, ob zum einen die periodenübergreifende Betrachtung sowohl bei § 4 Abs. 1 EStG als auch bei § 4 Abs. 3 EStG Gültigkeit hat sowie zum anderen ob das FG die im BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 X R 17/16 (BFHE 261, 273, BStBl II 2018, 744) zu § 4 Abs. 1 EStG zum Verbrauch des Eigenkapitals aufgestellten Grundsätze bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG zu Recht nicht angewendet hat.

Richter am FG Ralf Riehl

9 Aufwendungen für Geländeverfüllung als HK für auf den gewonnenen Flächen errichtete Bauwerke

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 13. 9. 2018 6 K 1856/15 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: IV R 33/18).

1. Aufwendungen für eine Geländeverfüllung können HK des auf den gewonnenen Flächen errichteten Bauwerks (Gebäude, Betriebsvorrichtung oder Außenanlage) sein, wenn ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit der gewählten Art der Bebauung und der beabsichtigten betrieblichen Nutzung besteht.

2. Die in Spundwandbauweise errichtete Kaimauer und die Geländeverfüllung bilden eine Einheit mit der Folge, dass die HK einheitlich auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Spundwand abzuschreiben sind.

EStG § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7 Abs. 1; ErbbauRG § 12 Abs. 1 Satz 1; BGB § 94 Abs. 1 Satz 1.

1–36 Die Klin. betreibt in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG einen Containerterminal, der sukzessive um zwei Schiffsliegeplätze erweitert wurde. Aufgrund der örtlichen Gegebenheiten mussten die für die Errichtung weiterer Containerkrananlagen und die Erweiterung der vorhandenen Lager- und Umschlagflächen und Gleisanlagen vorgesehenen Flächen, an denen zugunsten der Klin. ein Erbbaurecht mit einer Laufzeit bis zum 31. 12. 2075 bestellt war und bei denen es sich im Wesentlichen um Wasserflächen handelte, zunächst durch Geländeverfüllung nutzbar gemacht werden. Zu diesem Zweck wurde die vorhandene, in Spundwandbauweise errichtete Kaimauer verlängert und die dahinter liegenden Flächen mit geeignetem Bodenmaterial aufgefüllt, das zur Sicherung der Tragfähigkeit und zur Verringerung von Setzungen verdichtet wurde. In den Gewinnermittlungen der Jahre 2007 bis 2010 nahm die Klin. sowohl auf die Aufwendungen für die Verlängerung der Spundwand als auch auf die Aufwendungen für die Geländeverfüllung Abschreibungen auf Grundlage einer Nutzungsdauer von 20 Jahren vor. Der Bekl. vertrat, bei den Aufwendungen für die Geländeverfüllung handele es sich um HK des Grund und Boden. Da die Klin. als Erbbauberechtigte jedoch weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümerin des Erbbaugrundstücks geworden sei, sei ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, der entsprechend der vertraglich vereinbarten Dauer des Erbbaurechts erfolgswirksam aufzulösen sei.

Aus den Gründen:

37–38 Die ... Klage hat ... in der Sache Erfolg. ...

39 Nach Auffassung des Senats handelt es sich bei den Kosten der Geländevertüfung nicht um Aufwendungen, die dem Grunde nach als HK des Grund und Boden anzusehen sind. Die Aufwendungen sind vielmehr den HK der in Spundwandbauweise errichteten Kaimauer als Betriebsvorrichtung zuzuordnen.

Aufwendungen keine HK für Grund und Boden

40 1. Die Aufwendungen für die Geländevertüfungen sind nicht als HK des Grund und Boden zu qualifizieren.

41 a) Zwar können nach der Rspr. des BFH Aufwendungen (nachträgliche) HK des Grund und Boden darstellen, die unmittelbar der erstmaligen oder einer wesentlich verbesserten Nutzung des Grund und Boden dienen (BFH-Urteil vom 27. 1. 1994 IV R 104/92, BFHE 174, 136, BStBl II 1994, 512). So wurden HK des Grund und Boden z. B. angenommen, wenn Grundstücke, z. B. Unland oder ehemaliges Straßengelände, erstmals für die land- und forstwirtschaftliche Nutzung urbar gemacht wurden (RFH-Urteil vom 11. 10. 1939 IV 420/39, RStBl 1940, 28; vgl. auch BFH-Urteile vom 26. 6. 1975 IV R 66/72, BFHE 116, 545, BStBl II 1976, 8; vom 16. 2. 1984 IV R 229/81, BFHE 140, 456, BStBl II 1984, 424) sowie bei hohen anschaffungsnahen erstmaligen Bearbeitungskosten einer in Südamerika gelegenen Naturschafweide, die für eine intensivere landwirtschaftliche Nutzung erforderlich waren (BFH-Urteil vom 8. 11. 1979 IV R 42/78, BFHE 129, 138, BStBl II 1980, 147). Kennzeichnend für diese Fälle war es, dass die Aufwendungen jeweils nicht durch die Bebauung, sondern durch die Nutzung des Grund und Boden als solchem – i. d. R. für land- und forstwirtschaftliche Zwecke – verursacht worden waren. Entsprechend führen Maßnahmen zur Landgewinnung durch Eindeichung oder Aufschüttung von Wasserflächen, die nicht im Zusammenhang mit einer Bebauung der neu geschaffenen Flächen stehen, zu HK des Grund und Boden (vgl. auch Ehmcke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 EStG Rz. 790). Durch die Maßnahmen erfährt der bis zu diesem Zeitpunkt unter Wasser liegende Grund und Boden angesichts der nunmehr möglichen Bebauung zumindest eine wesentliche Verbesserung.

Hier enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit Bauwerken

42 b) Anders als in den diesen Entscheidungen zugrunde liegenden Fällen stehen im Streitfall die Aufwendungen für die Gewinnung der für die Terminalerweiterungen erforderlichen Flächen durch Geländevertüfung dagegen unmittelbar im Zusammenhang mit der Errichtung von Bauwerken auf den neu geschaffenen Flächen, so dass die Aufwendungen nach Auffassung des Senats den HK dieser Wirtschaftsgüter – im Streitfall ... der Kaimauer (Spundwand) – zuzuordnen sind.

43 Der Senat verkennt dabei nicht, dass es sich bei dem Grund und Boden und einem aufstehenden Bauwerk – sei es Gebäude, Außenanlage oder Betriebsvorrichtung – steuerrechtlich um unterschiedliche Wirtschaftsgüter handelt (vgl. BFH-Beschluss vom 16. 7. 1968 GrS 7/67, BFHE 94, 124, BStBl II 1969, 108; BFH-Urteil vom 6. 2. 2014 IV R 41/10, BFH/NV 2014, 847). Nach der höchstrichterlichen Rspr. können jedoch Aufwendungen, die durch die Bearbeitung des Grund und Boden entstanden sind, den HK des auf dem Grund und Boden errichteten Bauwerks zuzuordnen sein, wenn ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit der gewählten Art der Bebauung und der beabsichtigten betrieblichen Nutzung durch den Steuerpflichtigen besteht (vgl. BFH-Urteile vom 27. 1. 1994 IV R 104/92, BFHE 174, 136, BStBl II 1994, 512; vom 26. 8. 1994 III R 76/92, BFHE 176, 89, BStBl II 1995, 71).

44 In dem der Entscheidung vom 27. 1. 1994 IV R 104/92 (BFHE 174, 136, BStBl II 1994, 512) zugrunde liegenden Fall hatte der Steuerpflichtige eine Lagerhalle und eine Platzbefestigung als Anlieferungszone und Wendeplatz für

die neue Halle auf einem Hanggrundstück errichtet, wobei Aufwendungen für Abtragung und Begradigung der Hanglage anfielen. Der Entscheidung vom 26. 8. 1994 III R 76/92 (BFHE 176, 89, BStBl II 1995, 71) liegt die Errichtung eines Betriebsgebäudes mit Verwaltungsräumen, einer Ausstellungshalle und einer Waschhalle auf einem Grundstück mit starker Hanglage zugrunde, das zum Teil mit Bäumen, Sträuchern und Buschwerk bewachsen war, wobei Kosten für Hangabtrag, Aushub und Abtransport von unbrauchbarem Boden sowie Lieferung und Einbau von nichtbindigem Boden angefallen waren. In beiden Fällen ordnete der BFH die Aufwendungen für die Erdarbeiten den HK der Gebäude bzw. der Außenanlagen zu. Die aufgrund der Hanglage über die beim Bau eines Gebäudes regelmäßig anfallenden Erdarbeiten – wie Abtragung, Lagerung, Einplanung bzw. Abtransport des Mutterbodens, Aushub des Bodens für die Baugrube, Lagerung und ggf. Abtransport des Bodens – hinausgehenden Aufwendungen seien angefallen, weil eine bestimmte Art der Bebauung und eine entsprechende betriebliche Nutzung realisiert werden sollten. Der enge zeitliche und sachliche Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der betrieblichen Nutzung rechtfertigte eine Zuordnung zu den HK des Gebäudes bzw. der Außenanlagen. Dieser Zuordnung stehe nicht entgegen, dass der Aufwand bei einer späteren erneuten Bebauung nicht mehr anfallt und der Aufwand sich über die Nutzungsdauer der zunächst errichteten Bauwerke hinaus als nützlich erweisen könne (BFH-Urteile vom 27. 1. 1994 IV R 104/92, BFHE 174, 136, BStBl II 1994, 512; vom 26. 8. 1994 III R 76/92, BFHE 176, 89, BStBl II 1995, 71). In gleicher Weise wurden die Kosten für die Errichtung bzw. Erneuerung einer Hangstützmauer durch den BFH dem Gebäude (HK bzw. Erhaltungsaufwand) zugeordnet (BFH-Urteil vom 14. 9. 1965 I R 93/63 U, BFHE 83, 488, BStBl III 1965, 674; vom 3. 6. 1975 VIII R 156/71, BFHE 116, 32, BStBl II 1975, 696). Der Senat hält diese Grundsätze auch auf den Fall übertragbar, dass die im Zusammenhang mit einer Bebauung erforderliche „Bearbeitung“ des Grund und Boden in der Weise erfolgt, dass bisher unter Wasser liegender Boden durch Aufschüttung nutzbar gemacht wird.

Aufgrund örtlicher Gegebenheiten und betrieblicher Erfordernisse besteht insgesamt enger und zeitlicher Zusammenhang zur Bebauung

45 c) Auch im Streitfall besteht ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang der Aufwendungen für die Geländevertüfung mit der gewählten Art der Bebauung und der beabsichtigten betrieblichen Nutzung durch die Klin., der es nach Auffassung des Senats rechtfertigt, die Aufwendungen den HK des auf den gewonnenen Flächen errichteten Wirtschaftsguts – im Streitfall den HK der Kaimauer (Spundwand) – zuzuordnen.

46 Die Klin. beabsichtigte, den von ihr betriebenen Containerterminal um weitere Schiffs Liegeplätze zu erweitern. Eine effektive betriebliche Nutzung der geplanten Schiffs Liegeplätze erfordert einen unmittelbaren Zugang zum Wasser, um den Schiffen das Anlegen zum Be- und Entladen der Fracht an der Kaimauer zu ermöglichen. Zudem werden landseitig weitere Flächen für Kran-, Gleis- und Straßenanlagen sowie für Lagerplätze benötigt. Aufgrund der örtlichen Gegebenheiten und der betrieblichen Erfordernisse des Unternehmens der Klin. wurde die geplante Erweiterung in der Weise durchgeführt, dass die bisherigen Wasserflächen für eine Bebauung nutzbar gemacht wurden. ... Die Kosten für die Geländevertüfung sind damit angefallen, weil die Klin. eine bestimmte Art der Bebauung und eine bestimmte betriebliche Nutzung realisieren wollte. Die gewählte Art der Bebauung war dem Umstand geschuldet, dass die neuen Schiffs Liegeplätze mit direktem Zugang zum Wasser im unmittelbaren Anschluss an die bereits vorhandenen Schiffs Liegeplätze errichtet werden sollten. Der Zusammenhang der Geländevertüfungen mit

der Errichtung der Bauwerke war damit nicht nur zeitlicher, sondern auch sachlicher Art. Dies rechtfertigt im Streitfall die Zuordnung der Aufwendungen zu den HK der auf den gewonnenen Flächen errichteten Bauwerke, im Streitfall der Kaimauer (Spundwand). Dieser Zuordnung steht es nicht entgegen, dass der Aufwand für die Geländeverfüllung bei einer späteren erneuten Bebauung nicht mehr anfallen wird (BFH-Urteile vom 27. 1. 1994 IV R 104/92, BFHE 174, 136, BStBl II 1994, 512; vom 26. 8. 1994 III R 76/92, BFHE 176, 89, BStBl II 1995, 71).

47 d) Zu den HK zählen neben den Aufwendungen, die unmittelbar die Geländeverfüllung betreffen – ... insbesondere Aufwendungen für das eingebrachte Bodenmaterial, die erforderlichen Nassbagger- und Erdarbeiten und die Planungskosten – auch die Aufwendungen für die auf Grundlage der öffentlich-rechtlichen Genehmigung durchzuführenden sonstigen Maßnahmen (... Verlegung des Deichs, landschaftspflegerische Maßnahmen sowie naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen). Auch für diese „Begleitmaßnahmen“ besteht ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit der gewählten Art der Bebauung und der beabsichtigten betrieblichen Nutzung durch die Klin. Denn ohne diese Maßnahmen wären die für die Geländeverfüllung erforderlichen Genehmigungen nicht erteilt worden, so dass die von der Klin. geplante Bebauung nicht hätte realisiert werden können.

Aufwendungen sind insgesamt HK der Kaimauer als Betriebsvorrichtung, ...

48 2. Aufgrund der Umstände des Einzelfalls sind die Aufwendungen für die Geländeverfüllung insgesamt den HK der in Spundwandbauweise errichteten Kaimauer als Betriebsvorrichtung zuzuordnen.

49 a) Bei der Kaimauer handelt es sich um eine dem Betrieb der Klin. dienende Betriebsvorrichtung. Nach der höchstrichterlichen Rspr. setzt der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraus, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Es genügt nicht, dass die Anlage zu einem gewerblichen Betrieb gehört oder dass sie für die Ausübung des konkret ausgeübten Gewerbebetriebs nützlich, notwendig oder sogar vorgeschrieben ist. Erforderlich ist vielmehr, dass die Anlage in einer besonderen Beziehung zum ausgeübten Betrieb steht, d. h., dass ihr in Bezug auf die Ausübung des Gewerbebetriebs eine ähnliche Funktion wie einer Maschine zukommt (z. B. BFH-Urteil vom 28. 2. 2013 III R 35/12, BFHE 240, 453, BStBl II 2013, 606). Nach diesen Grundsätzen ist die in Spundwandbauweise errichtete Kaimauer als Betriebsvorrichtung anzusehen. Ein wesentlicher Teil des Betriebs eines Containerterminals ist das Be- und Entladen von Schiffen, so dass die Kaimauer, an der die Schiffe zu diesem Zweck anlegen, in einer besonderen Beziehung zum Unternehmen der Klin. steht, das Gewerbe also unmittelbar durch diese betrieben wird (vgl. auch BFH-Urteil vom 23. 2. 1962 III 222/58 U, BFHE 74, 474, BStBl III 1962, 179). Entsprechend ordnet auch der gleichlautende Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 15. 3. 2006 (BStBl I 2006, 314) bzw. vom 5. 6. 2013 (BStBl I 2013, 734) unter Tz. 4.5. Kaimauern, die hauptsächlich dem Hafendienst (Be- und Entladen von Schiffen) dienen, den Betriebsvorrichtungen zu (vgl. auch H 8.1 Abs. 4 „Benutzung einer Kaianlage“ GewStH 2016).

... weil Spundwand und Geländeverfüllung Einheit bilden

50 b) Aufgrund der Besonderheiten des Einzelfalls erscheint es nach Auffassung des Senats sachgerecht, die Aufwendungen für die Geländeverfüllung insgesamt den HK der Betriebsvorrichtung Kaimauer (Spundwand) zuzuordnen. Die Spundwandkonstruktion bildet mit dem dahinter aufgefüllten und verdichteten Bodenmaterial eine Ein-

heit. Die Errichtung der Spundwand vermag ohne die Maßnahmen zur Geländeverfüllung ihren Zweck als Kaimauer zur Be- und Entladung der den Containerterminal anlaufenden Schiffe nicht zu erfüllen. In gleicher Weise ist eine dauerhafte und für die darauf einwirkenden Belastungen hinreichend stabile Einbringung des Bodenmaterial ohne Errichtung der Spundwand nicht möglich. Die für die Erweiterung durch die Aufschüttung und Verdichtung des eingebrachten Bodenmaterials gewonnenen Flächen sind insbesondere im Bereich der Kaianlage erheblichen Belastungen ausgesetzt, so dass der Spundwand für die Gewährleistung der Tragfähigkeit eine besondere Bedeutung zukommt. Neben der Stabilisierung dient die Spundwand auch dem Schutz gegen die Abtragung des Bodenmaterials. Ohne die Spundwand drohte das eingebrachte Bodenmaterial im Laufe der Zeit durch das Wasser des Hafenbeckens weggespült zu werden. Damit richtet sich die Lebensdauer des aufgefüllten Geländes zwangsläufig nach der Lebensdauer der Spundwand. Dies unterscheidet die Geländeauffüllung im Streitfall von den „normalen“ Maßnahmen für ein Grundstück, auf die der Bekl. abstellt. Neben der gemeinsamen Zweckbestimmung sind Spundwand und eingebrachtes Bodenmaterial auf eine dauerhafte feste Verbindung angelegt. Der Geländeauffüllung wäre im Übrigen ohne die Spundwand schon aus technischen Gründen nicht für die von der Klin. vorgesehenen betrieblichen Zwecke nutzbar, da es – wie dargelegt – an der erforderlichen Tragfähigkeit und Dauerhaftigkeit fehlen würde, so dass es sachgerecht erscheint, die Kosten der Geländeverfüllung insgesamt den HK der Kaimauer (Spundwand) als Betriebsvorrichtung zuzuordnen.

Keine andere Beurteilung aufgrund des zugunsten der Klin. bestellten Erbbaurechts

51 c) Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht daraus, dass die Maßnahmen zur Geländeverfüllung Wasserflächen betrafen, für die der Klin. lediglich ein Erbbaurecht bestellt war. Zwar ist die Klin. als Erbbauberechtigte weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümerin des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks geworden (vgl. BFH-Urteile vom 10. 12. 1998 III R 61/97, BFHE 187, 526, BStBl II 1999, 390; vom 2. 5. 1984 VIII R 276/81, BFHE 141, 498, BStBl II 1984, 820). Die Klin. ist jedoch Eigentümerin der auf dem belasteten Grundstück errichteten Bauwerke (vgl. § 12 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 ErbbauRG i. V. m. § 94 Abs. 1 Satz 1 BGB). Unter dem im Erbbaurechtsgesetz nicht näher umschriebenen Begriff des Bauwerks ist eine unter Verwendung von Arbeit und Material i. V. m. dem Erdboden hergestellte Sache zu verstehen (BGH-Urteil vom 10. 1. 1992 V ZR 213/90, BGHZ 117, 19). Im Hinblick auf den sachenrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz muss die Beschaffenheit des Bauwerks im Bestellsungsvertrag zumindest ungefähr bezeichnet und von der dinglichen Einigung umfasst sein (vgl. BGH-Urteil vom 17. 3. 1967 V ZR 63/64, BGHZ 47, 190). Von dem Begriff des Bauwerks i. S. des ErbbauRG und von der Bestimmung der Beschaffenheit in den durch die Klin. geschlossenen Erbbaurechtsverträgen ... wird nach Auffassung des Senats auch die Erweiterung des Containerterminals einschließlich der Kaimauer (Spundwand) umfasst (vgl. für eine Hafenanlage Rapp in Staudinger, BGB, § 1 ErbbauRG Rz. 12; Westermann in Ermann, BGB, § 1 ErbbauRG Rz. 6; vgl. für eine Golfanlage BGH-Urteil vom 10. 1. 1992 V ZR 213/90, BGHZ 117, 19). Damit hat die Klin. entgegen der Auffassung des Bekl. mit den Kosten für die Geländeverfüllungen keine Aufwendungen für das fremde Wirtschaftsgut Grund und Boden der Erbbaupflichteten, sondern für das in ihrem Eigentum stehende Wirtschaftsgut Kaimauer (Spundwand) als Betriebsvorrichtung getätigt.

Einheitliche Abschreibung auf betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren

52 3. Die Klin. hat in nicht zu beanstandender Weise für die Aufwendungen für die Geländeverfüllung als Teil der

HK der Betriebsvorrichtung Kaimauer (Spundwand) einen Abschreibungszeitraum von 20 Jahren zugrunde gelegt. ...

53–54 a) Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind mit den AK oder HK, vermindert um die AfA nach § 7 EStG anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die AfA bemisst sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG). Als Teil der HK der Betriebsvorrichtung Kaimauer (Spundwand) unterliegen auch die Aufwendungen für die Geländeverfüllung der AfA nach § 7 EStG. ...

55 b) Nach der in den Streitjahren geltenden AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig „Hafenbetriebe“ (BMF-Schreiben vom 6. 12. 2001 IV D 2 – S 1551 – 470/01, BStBl I 2001, 836) beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Spundwände 20 Jahre. Die Zugrundelegung dieses Abschreibungszeitraums führt auch angesichts des Umstands, dass ein Großteil der HK der Wirtschaftsguts Kaimauer (Spundwand) auf die Maßnahmen zur Geländeauffüllung entfällt, nicht zu einer unzutreffenden Besteuerung. Denn der Bestand der Geländeauffüllung ist – wie dargelegt – vom Bestand der Spundwand abhängig. Ohne die Spundwand fehlte es an der für die von der Klin. vorgesehene betriebliche Nutzung erforderlichen Tragfähigkeit und Dauerhaftigkeit der Geländeverfüllung, so dass es nach Auffassung des Senats sachgerecht erscheint, der Abschreibung die sich aus der AfA-Tabelle ergebende Nutzungsdauer von 20 Jahren zugrunde zu legen.

56–60 c) Selbst wenn man im Hinblick darauf, dass durch die Geländeverfüllungen erhebliche zu unterschiedlichen Zwecken genutzte Flächen geschaffen wurden, eine Zuordnung der Aufwendungen insgesamt zu den HK der Kaimauer (Spundwand) für nicht gerechtfertigt hielte, würde dies zu keinem abweichenden steuerlichen Ergebnis führen. In diesem Fall wären die Aufwendungen für die Geländeverfüllung anteilig den HK der Oberflächenbefestigung zuzurechnen, für die die Klin. in nicht zu beanstandender Weise ebenfalls einen Abschreibungszeitraum von 20 Jahren zugrunde gelegt hat. ...

61 ... Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

Anmerkung

I. Problemstellung

Das FG hatte über die steuerliche Behandlung von Maßnahmen zur Landgewinnung im Zusammenhang mit der Erweiterung eines Containerterminals zu entscheiden. Die für die Erweiterung erforderlichen Flächen, an denen zugunsten der Klin. ein Erbbaurecht bestellt worden war und bei denen es sich im Wesentlichen um Wasserflächen handelte, wurden durch eine Geländeverfüllung nutzbar gemacht. Dazu wurde die vorhandene in Spundwandbauweise errichtete Kaimauer verlängert und die dahinter liegenden Flächen mit geeignetem Bodenmaterial aufgefüllt, das zur Sicherung der Tragfähigkeit und zur Verringerung von Setzungen verdichtet wurde. Die Klin. schrieb sowohl die Aufwendungen für die Spundwand als auch die Aufwendungen für die Geländeverfüllung auf eine Nutzungsdauer von 20 Jahren linear ab. Der Bekl. vertrat die Auffassung, die Aufwendungen für die Geländeverfüllung seien dem Grunde nach als HK des Grund und Boden anzusehen. Da die Klin. als Erbbauberechtigte jedoch weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümerin der entstandenen Flächen geworden sei, sei für die Aufwendungen ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und dieser entsprechend der vertraglich vereinbarten Dauer des Erbbaurechts erfolgswirksam aufzulösen.

II. Entscheidung des FG

Das FG hat der Klage stattgegeben und die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Geländeverfüllung als HK der in Spundwandbauweise errichteten Kaimauer als Betriebsvorrichtung angesehen. Aufwendungen für die Bearbeitung des Grund und Boden seien den HK der auf ihm errichteten Bauwerke (Gebäude, Betriebsvorrichtungen oder Außenanlagen) zuzuordnen, wenn – wie im Streitfall aufgrund der örtlichen Gegebenheiten und den betrieblichen Erfordernissen der Klin. – ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit der gewählten Art der Bebauung und der beabsichtigten betrieblichen Nutzung durch den Steuerpflichtigen besteht. Das FG verweist insoweit auf die BFH-Urteile vom 27. 1. 1994 IV R 104/92 (BFHE 174, 136, BStBl II 1994, 512) und vom 26. 8. 1994 III R 76/92 (BFHE 176, 89, BStBl II 1995, 71). Danach sind anlässlich der Errichtung eines Gebäudes entstandene Aufwendungen, die für das Abtragen des Teils eines Hanges und den anschließenden Abtransport des Erdreiches entstanden sind, als HK des Gebäudes zu behandeln.

Zudem sieht das FG die in Spundwandbauweise errichtete Kaimauer und die Geländeverfüllung im Hinblick darauf als Einheit, dass die Spundwand insbesondere auch dem Schutz vor Abtragung des eingebrachten Bodenmaterials diene und sich damit die Nutzungsdauer des aufgefüllten Geländes nach der Nutzungsdauer der Spundwand richte. Dies habe zur Folge, dass die Aufwendungen für die Geländeverfüllung insgesamt den HK der Kaimauer als Betriebsvorrichtung zuzuordnen seien und eine einheitliche Abschreibung auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Spundwand vorzunehmen sei.

Für die Beurteilung war nach Auffassung des FG unerheblich, dass die Klin. als Erbbauberechtigte nicht zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentümerin des Erbbaurechtsgrundstücks geworden sei. Die Aufwendungen für die Geländeverfüllung seien der Kaimauer als Betriebsvorrichtung zuzuordnen, die als auf dem Erbbaugrundstück errichtetes Bauwerk gem. § 12 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 ErbbauRG i. V. m. § 94 Abs. 1 Satz 1 BGB im Eigentum der Klin. stehe.

III. Hinweise für die Praxis

Bei dem Grund und Boden und den auf dem Grund und Boden errichteten Bauwerken – seien es Gebäude, Außenanlagen oder Betriebsvorrichtungen – handelt es sich steuerrechtlich um unterschiedliche Wirtschaftsgüter. Schwierigkeiten bei der Zuordnung der HK zu den einzelnen Wirtschaftsgütern ergeben sich immer dann, wenn im Zusammenhang mit der Bebauung auch Arbeiten am Grund und Boden durchgeführt werden. Das FG hat die Revision zugelassen, da – soweit ersichtlich – eine höchstrichterliche Entscheidung zur steuerlichen Behandlung von Landgewinnungsmaßnahmen im Zusammenhang mit einer Bebauung der entstandenen Flächen noch nicht ergangen ist.

Richterin am FG Regina-Maria Everling

10 Keine Versteuerung eines geldwerten Vorteils für die private Nutzung eines Feuerwehrinsatzfahrzeugs

FG Köln, Urteil vom 29. 8. 2018 3 K 1205/18 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 43/18).

Wird einem Leiter der freiwilligen Feuerwehr, der in dieser Funktion ständig einsatzbereit ist, ein Feuerwehrrein-

satzfahrzeug dauerhaft zur Verfügung gestellt, das dieser auch für private Fahrten nutzen kann bzw., um seine ständige Einsatzbereitschaft sicherzustellen, nutzen muss, tritt der Vorteil der privaten Nutzung des Fahrzeugs hinter dem ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse der Gemeinde als Feuerschutzträgerin zurück. Der Vorteil des Leiters der freiwilligen Feuerwehr erweist sich lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen der Gemeinde, hingegen nicht als Arbeitslohn in Form eines geldwerten Vorteils.

ESTG § 8 Abs. 2, § 42d.

1–17 Die Klin. ist eine Gemeinde in Nordrhein-Westfalen, belegen im Zuständigkeitsbereich des Bekl. Sie unterhält für den Brandschutz und die Hilfeleistung eine Freiwillige Feuerwehr nach Maßgabe des Gesetzes über den Brandschutz, die Hilfeleistung und den Katastrophenschutz (BHKG).

Der Zeuge A ist als tariflich Beschäftigter vollbeschäftigt bei der Klin. angestellt. Daneben ist der Zeuge A als Leiter der Freiwilligen Feuerwehr der Klin. tätig. Vor diesem Hintergrund wurde er für sechs Jahre gem. § 11 Abs. 1 BHKG in ein Ehrenbeamtenverhältnis auf Zeit berufen. Der Zeuge A wohnt 5 km von seiner Arbeitsstätte bei der Klin. entfernt.

In seiner Eigenschaft als ehrenamtlicher Leiter der Freiwilligen Feuerwehr der Klin. wurde dem Kl. ein Einsatzfahrzeug zur Verfügung gestellt. Dabei handelt es sich um einen Kommandowagen zu einem Bruttolistenpreis i. H. v. 14 000 €. Das Fahrzeug ist mit einem fest verbauten Digitalfunkgerät, einem fest verbauten Navigationsgerät – gekoppelt mit einem Meldeempfänger – sowie mit einer fest verbauten Sondersignalanlage ausgestattet. Daneben befinden sich in dem PKW die persönliche Schutzausrüstung des Zeugen, eine Rolle Flatterband, vier Faltleitkegel, Werkzeuge zur Türöffnung, ein Erste-Hilfe-Rucksack sowie Dokumentenmappen und Feuerwehrpläne für verschiedene Objekte in der Gemeinde.

Der gestellte PKW stand dem Zeugen rund um die Uhr zur Verfügung. In den streitgegenständlichen Jahren nutzte er ihn für regelmäßige Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für Mittagsheimfahrten. Daneben nutzte er den PKW an mehreren Tagen der Woche, um zu Feuerwehreinsätzen zu gelangen oder um andere Aufgaben aus seiner Tätigkeit als Leiter der freiwilligen Feuerwehr wahrzunehmen. Dazu gehörten u. a. die Beschaffung von persönlicher und sachlicher Ausrüstung oder die Beratung von in der Gemeinde ansässigen Firmen im Bereich des vorbeugenden Brandschutzes. Darüber hinaus besuchte der Zeuge in den Streitjahren mehrtägige Seminare.

Im Falle einer längeren Abwesenheit aufgrund Urlaubs oder Krankheit gab der Zeuge den PKW an den stellvertretenden Leiter der Feuerwehr ab. Laut Aufstellung handelte es sich dabei in den einzelnen Streitjahren um jeweils ungefähr drei Wochen in den Sommermonaten sowie einige Tage im Dezember wegen Urlaubs und um knapp 1,5 Wochen wegen Krankheit.

Im Rahmen einer bei der Klin. stattgefundenen LSt-Ap stellte die Prüferin fest, dass es sich bei der dauerhaften Gestellung des Einsatzfahrzeugs an den Zeugen A um einen geldwerten Vorteil handele, der zu versteuern sei. Der Bekl. erließ daraufhin am 27. 1. 2017 einen Haftungs- und Nachforderungsbescheid über LSt, Solz und KiSt über insgesamt 2 223,86 € für den Zeitraum 1. 1. 2013 bis 30. 9. 2016.

Aus den Gründen:

18–19 I. Die Klage ist zulässig und begründet. ...

Keine Ausübung des Wahlrechts auf Pauschalierung gem. § 40 Abs. 2 EStG

20 1. Soweit sich die Klin. gegen den Nachforderungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung wendet, war dieser aufzuheben, da die Klin. ihr Wahlrecht auf Pauschalierung gem. § 40 Abs. 2 EStG nicht ausgeübt hat.

21 a) Nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG kann der Arbeitgeber die LSt mit einem Pauschsteuersatz i. H. v. 15 % für Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erheben, soweit diese Bezüge den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG als WK geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal besteuert würden.

22 Für die Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG ist ein Antrag oder eine Genehmigung durch das FA – anders als bei der Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 EStG – nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteil vom 24. 9. 2015 VI R 69/14, BFHE 251, 247, BStBl II 2016, 176, m. w. N.). Es besteht jedoch ein Wahlrecht des Arbeitgebers auf Pauschalierung, welches durch die Anmeldung der mit einem Pauschsteuersatz erhobenen LSt ausgeübt wird (vgl. BFH-Urteil vom 24. 9. 2015 VI R 69/14, BFHE 251, 247, BStBl II 2016, 176; Krüger in Schmidt, EStG, 37. Aufl., § 40 Rz. 11; Eisgruber in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 40 Rz. 18; zur Pauschalierung nach § 40a EStG ebenso BFH-Urteil vom 26. 11. 2003 VI R 10/99, BFHE 204, 186, BStBl II 2004, 195). Übt der Arbeitgeber dieses Wahlrecht zugunsten einer Pauschalierung aus, ist er gem. § 40 Abs. 3 Satz 2 EStG Schuldner der pauschalen LSt und kann per Pauschalierungsbescheid in Anspruch genommen werden.

23 b) Die Inanspruchnahme der Klin. als Schuldnerin der pauschalen LSt scheidet im Streitfall bereits daran, dass die Klin. das Wahlrecht auf Pauschalierung nicht ausgeübt hat. Nach eigenen Angaben der Klin. hat diese keinen Pauschalierungsantrag gestellt bzw. keine entsprechende Wahlrechtserklärung abgegeben. Auch aus den Steuerakten und der LSt-Außenprüfungsakte ist nicht erkennbar, dass die Klin. LSt mit einem Pauschsteuersatz i. H. v. 15 % gem. § 41 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gegenüber dem Bekl. angemeldet hat.

Überlassung des Feuerwehrkommandowagens kein geldwerter Vorteil

24 2. Der Haftungsbescheid in Form der Einspruchsentscheidung war aufzuheben, da die ständige Überlassung des Feuerwehrkommandowagens nicht zu einem als Arbeitslohn i. S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 8 Abs. 2 EStG zu bewertenden geldwerten Vorteil des Zeugen A geführt hat.

25 a) Gemäß § 42d EStG haftet der Arbeitgeber für LSt, die er gem. § 38 Abs. 2, § 41a EStG einzubehalten und abzuführen hat. Das ist die LSt, die sich aus dem zugeflossenen Arbeitslohn (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG) des betreffenden Lohnzahlungszeitraums nach den Merkmalen der LSt-Karte ergibt. Zum Arbeitslohn gehören gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u. a. Vorteile, die für eine Beschäftigung gewährt werden.

Gestellung eines Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zwar grundsätzlich Arbeitslohn, aber ...

26 aa) Nach der Rspr. des BFH handelt es sich bei der Gestellung eines Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für private Fahrten in aller Regel um einen solchen geldwerten Vorteil und damit um Arbeitslohn (vgl. BFH-Urteil vom 25. 5. 2000 VI R 195/98, BFHE 192, 299, BStBl II 2000, 690).

... kein geldwerter Vorteil bei notwendiger Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung

27 Diese Regel gilt allerdings nicht ausnahmslos. Der BFH hat in ständiger Rspr. betont, dass zum Arbeitslohn i. S. des

§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG nur Vorteile gehören, die „für“ eine Beschäftigung gewährt werden. Dem in § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG benutzten Tatbestandsmerkmal „für“ eine Beschäftigung sei zu entnehmen, dass ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil Entlohnungscharakter haben müsse. Demgegenüber seien solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände des Einzelfalls auch nicht im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Leistung ihres Empfängers bzw. als Entlohnung darstellen, sondern sich lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen des Aufwendenden erweisen (BFH-Urteile vom 22. 3. 1985 VI R 170/82, BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529; vom 22. 3. 1985 VI R 82/83, BFHE 143, 550, BStBl II 1985, 532; vom 22. 3. 1985 VI R 26/82, BFHE 143, 539, BStBl II 1995, 641; vom 4. 6. 1993 VI R 95/92, BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687; vom 25. 5. 2000 VI R 195/98, BFHE 192, 299, BStBl II 2000, 690). Der Vorteil müsse im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gewährt sein. Dafür müsse sich aus den Begleitumständen wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seiner besonderen Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck ergeben, dass die betriebliche Zielsetzung ganz im Vordergrund stehe und ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden könne (BFH-Urteile vom 4. 6. 1993 VI R 95/92, BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687; vom 25. 5. 2000 VI R 195/98, BFHE 192, 299, BStBl II 2000, 690). Es bestehe eine Wechselwirkung zwischen der Intensität des eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers und dem Ausmaß der Bereicherung des Arbeitnehmers. Je höher aus der Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen sei, desto geringer zähle das aus der Sicht des Arbeitgebers vorhandene eigenbetriebliche Interesse (vgl. BFH-Urteil vom 22. 6. 2006 VI R 21/05, BFHE 214, 252, BStBl II 2006, 915).

Vergleichbarer Fall im BFH-Urteil vom 25. 5. 2000 VI R 195/98 ...

28 bb) Gestützt auf diese Kriterien hat der BFH im Urteil vom 25. 5. 2000 VI R 195/98 (BFHE 192, 299, BStBl II 2000, 690) den Entlohnungscharakter der Gestellung eines Werkstattwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eines Monteurs während seiner einwöchigen Rufbereitschaften abgelehnt, weil der Arbeitgeber mit der Kfz-Gestellung allein das Ziel verfolgte, dass seine Arbeitnehmer beim Auftreten von Störungen an der Elektrizitätsversorgung schnellstmöglich mit der Schadensbeseitigung beginnen konnten. Aufgrund der bestehenden Versorgungsverträge war der Arbeitgeber im Schadensfall verpflichtet, Störungen der Energieversorgung schnellstmöglich zu beseitigen. Damit erfolgte die Gestellung im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse. Die Einteilung der Arbeitnehmer zu den Rufbereitschaften diene nicht dem Zweck, den betroffenen Arbeitnehmern eine Vergünstigung zu gewähren, was sich bereits aus der Art der Einsatzfahrzeuge (Transporter, Kombifahrzeuge, PKW mit Heckklappe) und dem in ihnen zur Schadensbeseitigung mitgeführten Material ergab. Hinzu kam, dass die Arbeitnehmer die Einsatzfahrzeuge während der Dauer der jeweiligen Rufbereitschaft nur für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die jeweiligen Reparatur-einsätze, nicht aber für Privatfahrten nutzen durften.

... und im Urteil des Niedersächsischen FG vom 24. 8. 2007 1 K 11553/04

29 cc) Ein vergleichbarer Sachverhalt lag dem Urteil des Niedersächsischen FG vom 24. 8. 2007 1 K 11553/04 (EFG 2007, 1938) zugrunde, in dem dieses zu der Entscheidung kam, dass die private Nutzung des einem technischen Einsatzleiter während seiner einwöchigen Bereitschafts-

wochen vom Landkreis gestellten Einsatzfahrzeuges, das äußerlich ein auffälliges Erscheinungsbild aufwies, ausnahmsweise nicht zu einer Einnahme im Sinne eines geldwerten Vorteils führte. Das Niedersächsische FG begründete dies damit, dass der Vorteil des Einsatzleiters aus der privaten Nutzung gering sei und angesichts der ganz überwiegenden Interessen des Landkreises an der Erledigung seiner öffentlichen Aufgaben und der daraus folgenden Verpflichtung des Einsatzleiters, das Einsatzfahrzeug ständig bei sich zu führen, vernachlässigt werden könne.

30 dd) Ausgehend von diesen Erwägungen erweist sich die dem Zeugen A im Streitfall gewährte Möglichkeit der privaten Nutzung des Kommandowagens nicht als Einnahme im Sinne eines geldwerten Vorteils.

Gestellung des Einsatzfahrzeugs bezweckte, funktionalen und zügigen Brandschutz sicherzustellen

31 aaa) Die Gestellung des Einsatzfahrzeugs an den Zeugen diene im Streitfall dem ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse der Klin., als Feuerschutzträgerin für einen funktionalen und zügigen Brandschutz zu sorgen.

32 Nach dem BHKG ist die Klin. verpflichtet, vorbeugende und abwehrende Maßnahmen bei Brandgefahren zu gewährleisten. Dieser Verpflichtung kann die Klin. nur gerecht werden, wenn sie eine leistungsfähige Feuerwehr unterhält, die ständig einsatzbereit ist und zu jeder Zeit schnellstmöglich am Unfallort erscheinen kann.

Zeuge A permanent einsatzbereit

33 Die ständige Einsatzbereitschaft der freiwilligen Feuerwehr der Klin. bestätigte der Zeuge A in seiner Vernehmung in der m. V. Der Zeuge führte glaubhaft aus, dass es aufgrund des Fehlens einer Berufsfeuerwehr im Kreis erforderlich sei, dass die freiwillige Feuerwehr und insbesondere er, als Leiter der freiwilligen Feuerwehr, ständig einsatzbereit seien. Tatsächlich komme er auf ca. 160 Einsätze im Jahr, die jederzeit, auch an Feiertagen wie Weihnachten oder Silvester, stattfinden könnten. Der Kl. schilderte weiterhin in Einzelheiten, dass er das Einsatzfahrzeug neben den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowohl für sämtliche private Fahrten als auch für Fahrten, die er in seiner Funktion als Bediensteter der Klin. absolviere, nutze. Dies sei zwingend erforderlich, da nur so seine ständige Einsatzbereitschaft gewährleistet werden könne, weil er derart von jedem Aufenthaltsort direkt an den Unfallort fahren könne, um als Einsatzleiter als Erster vor Ort zu sein.

34 Neben der ständigen Einsatzbereitschaft setzt ein effektiver Brandschutz auch das schnelle Erscheinen der Feuerwehr am Unfallort voraus. Insbesondere die frühe Anwesenheit des Einsatzleiters ist für den Erfolg des Feuerwehreinsatzes entscheidend. Nach seinen eigenen Schilderungen koordiniert der Zeuge nach seinem Eintreffen am Unfallort, den er regelmäßig vor den mit Löschfahrzeugen ausgerüsteten Kollegen erreicht, den weiteren Einsatz und entscheidet, in welcher Truppenstärke und mit welcher Ausrüstung die Feuerwehr erscheinen muss. Überdies kann er vor Ort ggf. bereits Erste Hilfe leisten.

35 Die permanente Überlassung des Einsatzfahrzeugs an den Zeugen ist ein besonders geeignetes Mittel, um der Verpflichtung der Klin., eine leistungsfähige Feuerwehr zu unterhalten, gerecht zu werden. Mit der Fahrzeuggestellung verfolgte die Klin. auch allein das Ziel, diese Verpflichtung zu erfüllen, denn der als Einsatzleiter grundsätzlich nicht entbehrliche Zeuge kann unzweifelhaft schneller am Einsatzort erscheinen, wenn er dorthin direkt von seinem aktuellen Aufenthaltsort fährt, als wenn er bei jedem Einsatz zunächst mit seinem Privatfahrzeug zur Feuerwache fahren müsste, um dort ein Einsatzfahrzeug abzuholen.

36 Darüber hinaus zeigt die Tatsache, dass der Zeuge das Fahrzeug bei länger andauernder Abwesenheit an seinen

Stellvertreter abgibt, dass die Fahrzeuggestellung an die Funktion des Leiters der freiwilligen Feuerwehr gekoppelt ist und nicht zu dem Zweck erfolgt, dem Zeugen für seine Tätigkeit einen Vorteil zu gewähren.

37 Diese Zielsetzung und Zweckbestimmung unterstreichen die Intensität des eigenbetrieblichen Interesses der Klin. an der Fahrzeugüberlassung.

Interesse des Zeugen an der privaten Nutzung des Fahrzeugs tritt hinter dem ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse der Klin. zurück

38 bbb) Das Interesse des Zeugen, das Einsatzfahrzeug auch privat nutzen zu können, tritt demgegenüber hinter dem ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse der Klin. zurück. Für den Senat stellt sich die private Nutzungsmöglichkeit des Fahrzeugs sogar eher als zusätzliche Belastung des Zeugen als als dessen Vorteil dar.

39 Zwar besteht ein Vorteil des Zeugen darin, dass ihm das Fahrzeug permanent zur Verfügung steht und er somit auch privat frei über das Fahrzeug verfügen kann. Diese freie Verfügbarkeit wird jedoch faktisch durch die ständige Einsatzbereitschaft des Zeugen eingeschränkt. Die ständige Einsatzbereitschaft führt letztlich sogar dazu, dass den Zeugen anstatt einer permanenten Nutzungsmöglichkeit eine permanente Nutzungspflicht trifft. Nach seiner eigenen Aussage führt seine ständige Einsatzbereitschaft z. B. dazu, dass er zu privaten Veranstaltungen getrennt von seiner, mit dem Privatfahrzeug anreisenden Familie, mit dem Einsatzfahrzeug erscheinen muss, um im Einsatzfall die Veranstaltung ohne Rücksicht auf die Rückreise der Familie schnellstmöglich verlassen zu können.

40 Hinzu kommt, dass auch die äußere Gestaltung des Fahrzeugs sowie die mitzuführende Ausrüstung die private Nutzung eher hinderlich machen. Zum einen ist der Zeuge aufgrund der äußeren Beschaffenheit des Fahrzeugs stets – auch wenn er sich außerhalb eines Einsatzes befindet – als Mitglied der freiwilligen Feuerwehr zu erkennen, zum anderen ermöglichen die diversen, stets mitzuführenden Ausrüstungsgegenstände keine uneingeschränkte private Nutzung, wie es etwa ein gewöhnliches Fahrzeug, z. B. für größere Einkäufe, erlauben würde.

Keine Schlechterstellung der Klin. wegen permanenter Einsatzbereitschaft

41 ccc) Der Senat verkennt nicht, dass der streitige Sachverhalt insofern von den Sachverhalten abweicht, die den Entscheidungen des BFH und des Niedersächsischen FG zugrunde lagen, als dass dort jeweils nur eine zeitlich beschränkte Rufbereitschaft bestand und eine umfängliche private Nutzung, über die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hinaus, untersagt war. Dies rechtfertigt jedoch für den Streitfall keine abweichende Einordnung. Der Senat sieht keine Veranlassung, die Klin. aufgrund der ständigen Einsatzbereitschaft des Zeugen schlechter zu behandeln, als wenn er „nur“ einzelne Wochen im Jahr zur Rufbereitschaft eingeteilt wäre und „nur“ während dieses Zeitraumes ständig einsatzbereit sein müsste. Dies insbesondere, da der Zeuge in seiner Vernehmung glaubhaft erläutert hat, dass seine permanente Einsatzbereitschaft tatsächlich besteht und praktiziert wird, was sich z. B. dadurch zeigt, dass er auch an Feiertagen und bei privaten Feiern jederzeit mit einem Einsatz rechnen und einsatzbereit sein muss. Dass es nach Aussage des Zeugen auch vorkomme, dass er sich bei besonderen Anlässen von seiner Bereitschaft abmelde oder mehrtägige Auswärtsseminare besuche, steht der grundsätzlichen Annahme der ständigen Einsatzbereitschaft nicht entgegen. Zum einen hat der Zeuge glaubhaft vorgetragen, dass diese Anlässe eher die Ausnahme seien, zum anderen hat er geschildert, dass in diesen Fällen sein Stellvertreter die Einsatzleitung übernehme, der entweder den Einsatzwagen bei ihm mit dem Ersatzschlüssel abhole oder sich einen Kommandowagen

von der unmittelbar an seinen Wohnsitz angrenzenden Feuerwache nehme, so dass ein effektiver Brandschutz weiterhin gewährleistet ist.

42 Auch die Tatsache, dass sich die private Nutzung des Zeugen nicht bloß auf seine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begrenzt, führt ebenfalls zu keiner abweichenden Einordnung. Vielmehr unterstreicht dies die Glaubwürdigkeit des Zeugen hinsichtlich seiner ständigen Einsatzbereitschaft, da er im plötzlichen Einsatzfall nur dann schnellstmöglich am Unfallort erscheinen kann, wenn er das Fahrzeug tatsächlich ständig bei sich führt.

Genauere Einordnung der Tätigkeit des Zeugen im Streitfall nicht erforderlich

43 b) Da im Streitfall keine Einnahme im Sinne eines geldwerten Vorteils vorliegt und der angefochtene Haftungsbescheid in Form der Einspruchsentscheidung bereits deshalb aufzuheben ist, hatte sich der Senat nicht mit der Frage zu befassen, ob es sich bei der Tätigkeit des Zeugen A als Leiter der freiwilligen Feuerwehr um eine eigenständige Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit, um einen Teil bzw. einen Annex seiner nichtselbständigen Haupttätigkeit bei der Klin. oder um eine sonstige Tätigkeit handelt, die eine Inanspruchnahme der Klin. als Arbeitgeberin gem. § 42d EStG ausgeschlossen hätte.

Zulassung der Revision

44–45 ... III. Die Revision ist zuzulassen. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. In dem Bereich der Gestellung eines Einsatzfahrzeugs durch einen Feuerschutzträger besteht eine gewisse Rechtsunsicherheit, die geklärt werden sollte.

Anmerkung

I. Problemstellung

Die Beteiligten stritten darüber, ob die permanente Überlassung eines Feuerwehreinsatzfahrzeugs durch die Klin. in ihrer Funktion als Feuerschutzträgerin an den Leiter der freiwilligen Feuerwehr für diesen einen geldwerten Vorteil bedeutete, für den die Klin. als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen werden konnte. Die Klin. berief sich diesbezüglich auf Entscheidungen des BFH und des Niedersächsischen FG, die in vergleichbaren Sachverhalten jeweils zu dem Ergebnis gekommen waren, dass das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Fahrzeuggestellung das Interesse des Arbeitnehmers überwiege, weshalb ein geldwerter Vorteil abzulehnen sei.

II. Stand der Rspr.

Das FG beschäftigt sich zunächst mit der Rspr. des BFH, in der dieser trotz der Gestellung eines Fahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen geldwerten Vorteil ablehnt, wenn dies eine notwendige Begleiterscheinung einer betriebsfunktionalen Zielsetzung des Arbeitgebers ist und der konkrete Vorteil des Arbeitnehmers vor diesem Hintergrund vernachlässigt werden kann. In diesem Zusammenhang befasst sich das FG mit den von der Klin. angeführten Entscheidungen des BFH und des Niedersächsischen FG, die – gestützt auf die zuvor genannte Rspr. des BFH – einen geldwerten Vorteil bei der Gestellung eines Einsatzfahrzeugs bzw. eines Fahrzeugs, das für Rufbereitschaftszwecke zur Verfügung gestellt wird, ablehnen und ein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des jeweiligen Arbeitgebers an der Fahrzeuggestellung bejahen. Dabei verkennt das FG jedoch nicht, dass sich die den genannten Entscheidungen zugrunde liegenden Sachverhalte insoweit von dem Streitfall unterscheiden, als dass dort jeweils nur eine auf einzelne Tage bzw. Wochen im Jahr zeitlich

beschränkte Fahrzeuggestellung vorlag und darüber hinaus – jedenfalls in dem der Entscheidung des BFH zugrunde liegenden Sachverhalt – eine private Nutzung des gestellten Fahrzeugs ausgeschlossen war.

III. Die Entscheidung des FG

Für die Bewertung des dem Zeugen im Streitfall zugutekommenden Vorteils stellt das FG sodann jedoch nicht auf eine quantitative Betrachtungsweise, gemessen an der zeitlichen Verfügbarkeit des Fahrzeugs über das Jahr, ab, sondern bewertet die Nutzungsmöglichkeit des Fahrzeugs durch den Zeugen qualitativ. Auch wenn die tatsächliche private Nutzung des Fahrzeugs durch den Zeugen zeitlich nicht unerheblich sei, so erweise sich diese permanente Nutzung für den Zeugen nicht als Vorteil, sondern vielmehr als eine zusätzliche Verpflichtung, die mit erheblichen privaten Einschränkungen einhergehe (z. B. die Pflicht bei Familienveranstaltungen mit zwei PKW anzureisen oder der geringe Stauraum im Fahrzeug aufgrund der stets mitzuführenden Ausrüstungsgegenstände). Darüber hinaus rechtfertigt das FG die uneingeschränkte private Nutzungsmöglichkeit des Zeugen damit, dass der von der Klin. mit der Fahrzeuggestellung verfolgte Zweck, eine jederzeit einsatzbereite Feuerwehr zu unterhalten, nur erreicht werden kann, wenn der Zeuge das Fahrzeug permanent während seiner Einsatzbereitschaft, d. h. faktisch immer, bei sich führt. Denknöwendig setze dies zugleich voraus, dass er das Fahrzeug auch zu privaten Fahrten nutze.

Die Fragestellung, ob die Klin. Arbeitgeberin des Zeugen war und somit überhaupt als Haftungsschuldnerin gem. § 42d EStG in Anspruch genommen werden durfte, war im Streitfall nicht entscheidungserheblich, so dass das FG die Qualifikation der Tätigkeit des Zeugen als Leiter der freiwilligen Feuerwehr offenlassen konnte. Ansonsten hätte sich das FG festlegen müssen, ob die Ausübung des Ehrenamts durch den Kl. untrennbar mit seiner (Haupt-)Tätigkeit für die Klin. als Gemeindebediensteter verbunden und aufgrund dessen insgesamt als nichtselbstständige Tätigkeit i. S. des § 19 EStG einzuordnen wäre, ob es sich ggf. aufgrund der Höhe der gezahlten Entschädigungen um eine nichtselbstständige Tätigkeit i. S. des § 19 EStG gehandelt hätte oder ob vielmehr die Voraussetzungen für sonstige Einkünfte i. S. des § 22 EStG vorliegen hätten.

IV. Ausblick

Durch die vom FG zugelassene und vom Bekl. eingelegte Revision erhält der VI. Senat des BFH die Möglichkeit, sich erneut mit einer Fahrzeuggestellung im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers zu befassen. Die Klin. betonte in dem Verfahren vor dem FG die enorme Bedeutung dieser Streitfrage für sie selbst und das Ehrenamt in der freiwilligen Feuerwehr im Allgemeinen. Diese Einschätzung bestätigte sich auch durch im Internet verfügbare Stellungnahmen und Gutachten von Berufsverbänden, die zwar einerseits auf die Entscheidungen des BFH und des Niedersächsischen FG verwiesen, die verbleibende Rechtsunsicherheit im Bereich der permanenten Gestellung eines Einsatzfahrzeugs bedauerten.

Richterin Dr. Eva Juntermanns

11 Erste Tätigkeitsstätte bei Entsendung ins Ausland

Niedersächsisches FG, Urteil vom 19. 4. 2018 5 K 262/16 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 21/18).

Wird ein Arbeitnehmer im Rahmen eines Entsendevertrags für längere Zeit zu einem verbundenen Unternehmen ins Ausland entsandt und schließt er dort einen lokalen Arbeitsvertrag ab, wonach er dem Direktionsrecht des ausländischen Unternehmens unterstellt ist, liegt im Ausland eine erste Tätigkeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 4 EStG 2014 vor.

Vom ausländischen Arbeitgeber gewährte Zuschüsse für Unterkunft und Heimfahrten sind dementsprechend nicht im Rahmen des Progressionsvorbehaltes steuerfrei zu behandeln, soweit auch die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nicht vorliegen.

EStG § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a und 5, Abs. 4, § 32b Abs. 1 Nr. 3.

1–14 Streitig ist, ob Reisekostenerstattungen eines ins Ausland entsandten Arbeitnehmers im Rahmen des Progressionsvorbehalts als steuerfrei zu behandeln sind. Die Kl. sind verheiratet und werden zusammen zur ESt veranlagt. Sie unterhalten eine inländische Wohnung in H. Der Kl. erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus einem Beschäftigungsverhältnis mit dem VW-Konzern. Der Kl. wurde zunächst im VW-Werk in Wolfsburg eingesetzt.

Im Frühjahr 2013 traf der Kl. mit der VW AG eine Entsendevereinbarung, wonach er ab dem Sommer 2013 eine Tätigkeit bei der VW Group of America übernehmen wird. Die Dauer des Auslandseinsatzes war – vorbehaltlich einer Verlängerung – bis zum Sommer 2016 befristet. Das Arbeitsverhältnis mit der Heimatgesellschaft wurde mit Beginn des Auslandseinsatzes ruhend gestellt. Der Entsendevertrag sah weiterhin vor, dass der Kl. einen lokalen Arbeitsvertrag mit der Gastgesellschaft schließt, der u. a. Einzelheiten zu seinem Aufgabengebiet, Befugnissen und Verantwortlichkeiten regeln sollte. Die Entsendevereinbarung trat ergänzend neben den ruhenden Arbeitsvertrag mit der Heimatgesellschaft und den lokalen Arbeitsvertrag mit der Gastgesellschaft. Am Arbeitsplatz unterlag der Kl. den Regeln der Gastgesellschaft und war verpflichtet, die Unternehmenspolitik und die Prozesse der Gastgesellschaft zu befolgen. Die Arbeitsbedingungen während des Auslandseinsatzes, insbesondere Arbeitszeiten, krankheitsbedingte Abwesenheiten, Feiertage und Freistellungen richteten sich grundsätzlich nach den Regelungen des lokalen Arbeitsvertrags mit der Gastgesellschaft sowie den für die Gastgesellschaft geltenden betrieblichen, tariflichen und gesetzlichen Regelungen in ihrer jeweiligen Fassung. Bei Dienstreisen vom Einsatzort galten die Bestimmungen der Reisekostenregelung der Gastgesellschaft.

In dem (lokalen) Arbeitsvertrag mit der VW Group of America waren u. a. die Zusatzleistungen festgelegt, auf die der Kl. Anspruch hatte (Mietkostenzuschuss, Dienstwagen, Zuschuss für Flugkosten in das Heimatland, Versicherung in der amerikanischen Sozialversicherung, Anspruch für Sprachtraining der Familienangehörigen). Zudem waren die arbeitsfreien Feiertage geregelt. Die Arbeitszeiten mussten im Einklang mit jenen der amerikanischen Kollegen stehen. Schließlich wurde die Verpflichtung begründet, dem Unternehmen treu und sorgfältig zu dienen, sich jederzeit im Interesse des Unternehmens zu verhalten, keine weiteren bezahlten Tätigkeiten anzunehmen, Vertraulichkeit zu wahren und die Gesetze zu achten. Entsprechend diesem Vertrag trat der Kl. die Stelle in den USA im Sommer 2013 an. Seine Ehefrau, die Klin., begleitete ihn während des Auslandsaufenthaltes. Die Kl. bezogen eine Wohnung in den USA. Die Wohnung in H blieb bestehen.

15–18 In der ESt-Erklärung 2014 gab der Kl. ausländischen Arbeitslohn i. H. v. (umgerechnet) 175 413,82 € an. Dieser Betrag beinhaltet laut amerikanischer Gehaltsabrechnung einen Wohnungskostenzuschuss, ein Flugbudget und einen Zuschuss für Möbelmiete. Der Kl. ging davon aus, dass die Möbelmiete und das Flugbudget in voller

Höhe 3 700 \$ (= 2 875,09 €) und der Wohnungskostenzuschuss i. H. v. 20 400 \$ (= 15 355,66 €, entspricht dem Zuschuss, den der VW-Konzern einem alleinstehenden Mitarbeiter erstattet, sog. Single-Mietbudget) als steuerfreie WK-Erstattungen zu behandeln seien. Der Bekl. wick in dem ESt-Bescheid 2014 insoweit von der Steuererklärung ab, als er die ausländischen Einkünfte in voller Höhe mit einem Betrag von 175 413 € in die Berechnung des Steuersatzes nach § 32b EStG einbezog. Der Einspruch der Kl. blieb erfolglos.

19–32 Mit ihrer Klage machen die Kl. geltend, dass Reisekostenerstattungen in der beantragten Höhe im Rahmen des Progressionsvorbehalts als steuerfrei zu behandeln seien. Sie vertreten die Auffassung, dass es sich bei dem Auslandseinsatz des Kl. um eine beruflich bedingte Auswärtstätigkeit handle. Notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte sei, seien WK bzw. könnten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Eine Auswärtstätigkeit sei nicht dauerhaft, wenn der Arbeitnehmer an seine erste Tätigkeitsstätte zurückkehren und dort seine berufliche Tätigkeit fortsetzen werde. Die Vereinbarung mit der Gastgesellschaft würde nicht zu einer neuen ersten Tätigkeitsstätte führen. Es handle sich insofern nicht um einen eigenständigen Arbeitsvertrag. Ohne Arbeitsvertrag mit dem entsendenden Unternehmen und Entsendevertrag gäbe es die arbeitsrechtliche Vereinbarung mit der Gastgesellschaft nicht. Der Abschluss lokaler Arbeitsvereinbarungen mit der Gastgesellschaft erfolge, weil er Voraussetzung für den Erhalt eines Arbeitsvisums, nach örtlichen arbeitsrechtlichen Vorschriften erforderlich oder aus unternehmenssteuerlichen Gründen notwendig sei. Aus Sicht des Arbeitgebers sei er ein bloßer Formalismus. Ohne den ruhenden Arbeitsvertrag mit dem inländischen Arbeitgeber wäre der Arbeitnehmer nicht zu einem Auslandseinsatz bereit, weil dieser ihm nach der Rückkehr die Fortsetzung seiner Tätigkeit zu den bisherigen Bedingungen garantiere.

Der Bekl. dagegen meint, dass die Beschäftigungsstätte in den USA zur ersten Tätigkeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, Abs. 4 EStG geworden sei. Die Aufwendungen für Wohnung und Flüge seien deshalb begrifflich keine WK. Die Erstattung dieser Kosten gehöre zu dem im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigenden ausländischen Einkommen. Die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung lägen ebenfalls nicht vor, da die Kl. den Kl. in die USA begleitet habe. Der Lebensmittelpunkt der Familie sei damit in die USA verlagert worden.

Aus den Gründen:

33 Die Klage ist unbegründet.

34 Der Bekl. hat die Einkünfte der Kl. in dem ESt-Bescheid 2014 vom 9. 5. 2016 zutreffend festgesetzt.

Welteinkommensprinzip

35 1. Die Kl. sind auch im Streitjahr 2014 in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Gemäß § 1 Abs. 1 EStG sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die Kl. haben ihren Wohnsitz in H während der Zeit der Entsendung des Kl. in die USA beibehalten. Damit unterliegen die von ihnen erzielten Einkünfte grundsätzlich der deutschen ESt (sog. Welteinkommensprinzip).

Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den USA steht nach DBA-USA den Vereinigten Staaten zu

36 2. Soweit der Kl. aus dem nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnis mit VW Group of America Einnahmen

erzielt, unterliegen diese allerdings dem Besteuerungsrecht der Vereinigten Staaten. Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-USA können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden. Ungeachtet dieser Regelung können nach Art. 15 Abs. 2 Buchst. a DBA-USA Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kj. aufhält. Da sich der Kl. im Streitjahr mehr als 183 Tage in den USA aufgehalten hat, steht das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus der Beschäftigung in den USA nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-USA den Vereinigten Staaten zu.

37 3. Berücksichtigung finden die ausländischen Einkünfte des Kl. jedoch bei der Ermittlung des Steuersatzes. Gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG ist auf das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden, wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger Einkünfte bezogen hat, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind. Das ist – wie oben dargelegt – bei den Einkünften aus der nichtselbständigen Berufstätigkeit in den USA der Fall.

Die Einkünfte aus den USA sind aber in voller Höhe beim Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen

38 4. Die ausländischen Einkünfte sind beim Progressionsvorbehalt in Höhe eines Betrages von 175 413,82 € zu berücksichtigen. Entgegen der Rechtsmeinung der Kl. stellt ein darin enthaltener Teilbetrag von 18 140,75 € keinen steuerfreien WK-Ersatz dar. Gemäß § 3 Nr. 16 EStG sind steuerfrei die Vergütungen, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten, soweit sie die nach § 9 EStG als WK abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen. Voraussetzung für die steuerfreie Erstattung ist mithin, dass die erstatteten Aufwendungen begrifflich WK sind.

Die erstatteten Aufwendungen sind keine WK, da das VW-Werk in den USA „erste Tätigkeitsstätte“ geworden ist

39 a) WK sind nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a und 5a EStG Aufwendungen des Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 4 EStG sind bzw. notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist. Damit wären die Aufwendungen des Kl. für Reisen in die USA und für die Wohnung in USA nur dann als WK abziehbar, wenn das VW-Werk in den USA nicht als erste Tätigkeitsstätte anzusehen wäre. Zur Überzeugung des Senats stellt diese Betriebsstätte für die Zeit des Aufenthaltes des Kl. in den Vereinigten Staaten jedoch eine erste Tätigkeitsstätte dar.

Gesetzliche Definition des Begriffs „erste Tätigkeitsstätte“

40 Nach § 9 Abs. 4 EStG in der ab dem 1. 1. 2014 geltenden Gesetzesfassung ist erste Tätigkeitsstätte die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Die Zuordnung i. S. des Satzes 1 wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt.

Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll. Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

VW-Werk in USA ist eine ortsfeste betriebliche Einrichtung eines mit der VW AG verbundenen Unternehmens

41 Das VW-Werk in USA ist eine ortsfeste betriebliche Einrichtung eines mit der VW AG verbundenen Unternehmens. Dieser Tätigkeitsstätte war der Kl. für die gesamte Dauer seiner Entsendung in die USA vom 1. 7. 2013 bis zum 30. 6. 2016 und damit dauerhaft zugeordnet. Die Zuordnung ergibt sich aus den beiden Verträgen, die der Kl. für den Zeitraum seiner Entsendung in die Vereinigten Staaten abgeschlossen hat (Entsendevertrag und lokaler Arbeitsvertrag mit VW Group of America).

Kl. war nach den maßgeblichen Regelungen im Entsendevertrag und lokalen Arbeitsvertrag dem Direktionsrecht von VW USA unterstellt, ...

42 Entgegen der Rechtsansicht der Kl. hat der Kl. für die Zeit seiner Entsendung in die USA ein gesondertes arbeitsrechtliches Regelungswerk vereinbart, das sich aus den Bestimmungen des Entsendevertrags und des lokalen Arbeitsvertrags zusammensetzt. In diesen Verträgen werden mit den Vertragspartnern, der Vertragsdauer, der zugewiesenen Aufgabe, den Arbeitszeiten und der Höhe der Vergütung einschließlich Zusatzleistungen alle vertragswesentlichen Bestandteile eines Arbeitsvertrags geregelt. Zudem wird der Kl. dem Direktionsrecht von VW Group of America unterstellt (Ziff. 4.4. des Entsendevertrags, Einleitung („you will be considered an employee of Volkswagen Group of America“) des lokalen Arbeitsvertrags). Hinsichtlich des bisherigen Arbeitsvertrags mit der VW AG wird demgegenüber ausdrücklich das Ruhen für die Zeit des Auslandseinsatzes angeordnet (Ziff. 2.1. des Entsendevertrags). Soweit die Kl. darauf hinweisen, dass Arbeitsverträge mit amerikanischen Arbeitnehmern einen anderen Inhalt aufweisen, mag dieses zwar zutreffen. Da Arbeitsverträge im Rahmen der Vertragsfreiheit unterschiedlich ausgestaltet sein können, ist dieses kein durchgreifendes Argument, weshalb die getroffenen vertraglichen Vereinbarungen nicht Bestandteil eines Arbeitsvertrags sein sollen.

... und „für die Dauer des Dienstverhältnisses“ dem VW-Werk in den USA zugeordnet

43 Die Unterstellung des Kl. unter das Direktionsrecht der VW Group of America bewirkt eine dienst- oder arbeitsrechtliche Zuordnung zum VW-Werk in den USA i. S. des § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG. Zudem liegt aufgrund des Abschlusses eines eigenständigen Arbeitsvertrags eine Zuordnung i. S. des zweiten Regelbeispiels in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG vor. Wegen der Suspendierung des Arbeitsvertrags mit der VW AG in Deutschland kann sich im Streitfall der Terminus „für die Dauer des Dienstverhältnisses“ nur auf den im Entsendezeitraum geltenden lokalen Arbeitsvertrag und den Entsendevertrag, nicht aber auf den deutschen Arbeitsvertrag mit der VW AG beziehen. Da der Kl. für den gesamten Entsendezeitraum von drei Jahren der Betriebsstätte in den USA zugeordnet war, erstreckte sich die Zuordnung über die gesamte Dauer des Bestehens des maßgeblichen Dienstverhältnisses (ähnlich – für Fälle des Leiharbeitsverhältnisses – Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 9 EStG Rz. 547).

Erste Tätigkeitsstätte kommt auch im Rahmen eines befristeten Dienstverhältnisses in Betracht

44 Soweit die Kl. meinen, dass eine erste Tätigkeitsstätte nur im Rahmen eines unbefristeten Dienstverhältnisses vorliegen könne, entspricht dieses nicht der Gesetzeslage, da nach § 9 Abs. 4 Satz 3 Alt. 3 EStG befristete Arbeitsverhältnisse von mindestens 48 Kalendermonaten zwingend („ist ... auszugehen“) zur Annahme einer dauerhaften Zuordnung führen. Zudem handelt es sich bei den drei Tatbestandsvarianten des § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG nur um Regelbeispiele („insbesondere davon auszugehen“), woraus im Umkehrschluss folgt, dass auch bei kürzeren Zeiträumen der Zuordnung eine „dauerhafte“ Zuordnung i. S. des Gesetzes vorliegen kann.

45 Für das gefundene Auslegungsergebnis streitet im Übrigen auch die Regelung des § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG. Danach ist in Fällen fehlender dienst- oder arbeitsrechtlicher Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte im Rahmen einer quantitativen Betrachtung eine Betriebsstätte bereits dann erste Tätigkeitsstätte im Sinne des Gesetzes, wenn der Arbeitnehmer an ihr je Arbeitswoche mindestens zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Es wäre nicht schlüssig, warum der Kl., der für den gesamten Zeitraum seiner Entsendung ausschließlich an einer einzigen Betriebsstätte tätig geworden ist, dort keine erste Tätigkeitsstätte gehabt haben sollte, obwohl er dieser Betriebsstätte sogar ausdrücklich durch Arbeitsvertrag zugewiesen wurde.

Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung liegen nicht vor

46 b) Schließlich kann der Kl. die streitigen Aufwendungen auch nicht nach den Grundsätzen über eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung abziehen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Hausstand in diesem Sinne ist der Haushalt, den der Arbeitnehmer am Lebensmittelpunkt führt, also sein Erst- oder Haupthaushalt (BFH-Urteil vom 16. 1. 2013 VIR 46/12, BFHE 240, 241, BStBl II 2013, 627). Bei einem verheirateten Arbeitnehmer liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen grundsätzlich an dem Ort, an dem er mit seinem Ehepartner wohnt (BFH-Urteil vom 8. 10. 2014 VIR 16/14, BFHE 247, 406, BStBl II 2015, 511). Im Streitfall hat die Kl. ihren Ehemann in die USA begleitet; von daher ist die Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte – und nicht die Wohnung in H – Lebensmittelpunktswohnung, so dass die Lebensführung nicht auf zwei verschiedene Haushalte aufgeteilt war und damit keine doppelte Haushaltsführung vorlag.

47–48 ... Die Zulassung der Revision folgt aus § 115 Abs. 1 Nr. 1 FGO. Es liegt bislang noch keine höchstrichterliche Entscheidung zur der Frage vor, unter welchen Voraussetzungen in Entsendefällen von einer dauerhaften Zuordnung i. S. des § 9 Abs. 4 EStG auszugehen ist.

Anmerkung

I. Problemstellung/Entscheidungserhebliche Norm

Im Besprechungsfall war darüber zu entscheiden, ob im Rahmen einer dreijährigen **Entsendung** vom ausländischen Arbeitgeber gezahlte **Flugkosten- und Wohnungskostenzuschüsse** im Rahmen des **Progressionsvorbehalts** als **steuerfreier WK-Ersatz** zu behandeln sind. Entscheidungserheblich war hierbei letztlich, unter welchen Voraussetzungen in **Entsendefällen** von einer **dauerhaften Zuordnung i. S. des § 9 Abs. 4 EStG 2014** auszugehen ist.

1. Der Kl. war bei VW in Wolfsburg angestellt. Anfang 2013 schloss er mit seinem Arbeitgeber einen **Entsendevertrag**, wonach er ab dem Sommer 2013 eine Tätigkeit bei VW USA übernehmen wird. Die Dauer des Auslandseinsatzes war bis zum Sommer 2016 befristet. Das **Arbeitsverhältnis mit VW Deutschland** wurde mit Beginn des Auslandseinsatzes **ruhend** gestellt. Der Entsendevertrag sah außerdem vor, dass der Kl. einen **lokalen Arbeitsvertrag** mit der Gastgesellschaft schließt, der u. a. Einzelheiten zu seinem Aufgabengebiet und Verantwortlichkeiten regeln sollte. Auf der Grundlage eines solchen lokalen Arbeitsvertrags mit VW USA trat der Kl. im Sommer 2013 seine Tätigkeit in den USA an. Sowohl in dem Entsendevertrag als auch in dem lokalen Arbeitsvertrag wurde der Kl. dem Direktionsrecht des amerikanischen Arbeitgebers unterstellt.

Der Kl. erhielt im Streitjahr 2014 von seinem ausländischen Arbeitgeber Arbeitslohn i. H. v. ca. 175 000 €. Darin waren u. a. Flugkosten- und Wohnungskostenzuschüsse enthalten, die der Kl. bei der Ermittlung des Steuersatzes nach § 32b EStG (Progressionsvorbehalt) i. H. v. ca. 18 000 € als steuerfreien WK-Ersatz (§ 3 Nr. 16 EStG) behandelt haben wollte. Er vertrat die Auffassung, dass es sich bei diesen Zuschüssen um **Reisekostenerersatz** handele. Sein Auslandseinsatz sei eine beruflich bedingte Auswärtstätigkeit an einer Tätigkeitsstätte, die **nicht erste Tätigkeitsstätte** i. S. des § 9 Abs. 4 EStG 2014 sei. Dementsprechend seien nach § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG notwendige Mehraufwendungen für Fahrten und Übernachtungen WK bzw. deren Erstattung nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei.

2. Gemäß **§ 3 Nr. 16 EStG** sind die Vergütungen steuerfrei, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten, soweit sie die nach § 9 EStG **als WK abziehbaren Aufwendungen** nicht übersteigen. Voraussetzung für die steuerfreie Erstattung ist somit, dass die **erstatteten Aufwendungen begrifflich WK** sind.

WK sind nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a und 5a EStG Aufwendungen des Arbeitnehmers für **beruflich veranlasste Fahrten**, die **nicht** Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** i. S. des § 9 Abs. 4 EStG sind bzw. notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für **beruflich veranlasste Übernachtungen** an einer Tätigkeitsstätte, die **nicht erste Tätigkeitsstätte** ist. Nach der Legaldefinition des **§ 9 Abs. 4 EStG 2014** ist erste Tätigkeitsstätte die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer **dauerhaft zugeordnet** ist (§ 9 Abs. 4 Satz 1 EStG 2014). Die Zuordnung wird grundsätzlich durch die dienst- und arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt (§ 9 Abs. 4 Satz 2 EStG 2014). Von einer **dauerhaften Zuordnung** ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer **unbefristet**, für die **Dauer des Dienstverhältnisses** oder über einen **Zeitraum von 48 Monaten hinaus** an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll (§ 9 Abs. 4 Satz 3 EStG 2014). Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll (§ 9 Abs. 4 Satz 2 EStG 2014).

Im Besprechungsfall hatte das FG nunmehr darüber zu entscheiden, ob in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal

„**dauerhafte Zuordnung**“ letztlich auf den ursprünglichen Arbeitsvertrag mit dem inländischen Arbeitgeber oder auf den Entsendevertrag und den lokalen Arbeitsvertrag abzustellen ist.

II. Die Entscheidung des FG

Das FG **wies die Klage ab**. Es teilte **nicht** die Auffassung des Kl., wonach vorrangig auf den ursprünglichen Vertrag mit dem entsendenden Arbeitgeber abzustellen sei und eine Auswärtstätigkeit nicht dauerhaft sei, wenn der Arbeitnehmer an seine erste, inländische Tätigkeitsstätte zurückkehren werde. Das FG hielt für die Beurteilung der „dauerhaften Zuordnung“ die **Regelungen im Entsendevertrag und lokalen Arbeitsvertrag** für maßgeblich. Wegen der Suspendierung des Arbeitsvertrags in Deutschland könne sich im Streitfall der Terminus „**für die Dauer des Dienstverhältnisses**“ nur auf den im **Entsendezeitraum** geltenden **lokalen Arbeitsvertrag** und den **Entsendevertrag**, nicht aber auf den deutschen Arbeitsvertrag mit der VW AG beziehen. Da der Kl. für den gesamten Entsendezeitraum von drei Jahren der Betriebsstätte in den USA zugeordnet gewesen sei, erstreckte sich die Zuordnung über die **gesamte Dauer des Bestehens des maßgeblichen Dienstverhältnisses**. Das FG verwarf insbesondere auch die Ansicht des Kl., dass eine erste Tätigkeitsstätte nur im Rahmen eines unbefristeten Dienstverhältnisses vorliegen könne. Dies entspreche nicht der Gesetzeslage. Nach § 9 Abs. 4 Satz 3 Alt. 3 EStG 2014 führten befristete Arbeitsverhältnisse von mindestens 48 Kalendermonaten nämlich zwingend zur Annahme einer dauerhaften Zuordnung. Zudem handele es sich bei den drei Tatbestandsvarianten des § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG nur um **Regelbeispiele**. Hieraus folge im Umkehrschluss, dass auch bei kürzeren Zeiträumen der Zuordnung eine „dauerhafte“ Zuordnung i. S. des Gesetzes vorliegen könne.

Da die Klin. den Kl. in die USA begleitet habe, hätten auch die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nicht vorgelegen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG). Steuerfreie Kostenerstattungen könnten daher auch unter diesem Gesichtspunkt nicht vorliegen.

III. Konsequenzen/Hinweise für die Praxis

Gegen das Besprechungsurteil ist ein **Revisionsverfahren beim BFH** anhängig (Az. des BFH: VI R 21/18). Das FG hatte am 19. 4. 2018 außerdem noch über zwei Parallelverfahren (Az.: 5 K 266/16 und 5 K 256/16) zu entscheiden, gegen die ebenfalls Revision beim BFH eingelegt wurde (Az. des BFH: VI R 22/18 und VI R 23/18). Es bleibt abzuwarten, ob der BFH die Auffassung des FG teilt. Auswirkungen könnte dies ggf. auch auf die Beurteilung von **Leiharbeitsverhältnissen** haben. Hierzu hat das Niedersächsische FG mit Urteil vom 30. 11. 2016 9 K 130/16 (EFG 2017, 202, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 6/17) zwar entschieden, dass der **Betrieb des Entleihers grundsätzlich keine erste Tätigkeitsstätte** des Leiharbeitnehmers darstellt. Es hat aber gleichzeitig darauf hingewiesen, dass eine Zuordnung für die Dauer des Dienstverhältnisses (§ 9 Abs. 4 Satz 3 Alt. 2 EStG 2014) bei befristeten Leiharbeitsverhältnissen ggf. **ausnahmsweise** denkbar sei, wenn die Zuordnung für die **gesamte Dauer zu einem bestimmten Betrieb des Entleihers** bereits bei Beginn des Leiharbeitsverhältnisses feststehe. Diesen Gesichtspunkt hat das FG in dem Besprechungsurteil unter Hinweis auf entsprechende Äußerungen im Schrifttum (Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 9 EStG Rz. 547) ebenfalls herangezogen.

Vorsitzender Richter am FG Heinz Neu

12 An ehrenamtliche Mitglieder einer Vertreterversammlung oder eines Verwaltungsrats (Selbstverwaltungsorgane i. S. des SGB IV) gezahlte Entschädigungen für Zeitaufwand (§ 41 Abs. 3 SGB IV) sind steuerpflichtig

FG Münster, Urteil vom 31. 10. 2018 7 K 1976/17 E – vorläufig nicht rechtskräftig.

1. Ein ehrenamtliches Mitglied einer Vertreterversammlung oder eines Verwaltungsrats (Selbstverwaltungsorgane i. S. des SGB IV) übt eine selbständige Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG aus.

2. Entschädigungen für Zeitaufwand, die aufgrund einer in 1. genannten Tätigkeit gem. § 41 Abs. 3 SGB IV gezahlt werden, sind gem. § 18 EStG steuerpflichtig.

3. Das BFH-Urteil vom 31. 1. 2017 IX R 10/16 (BFHE 256, 250, BStBl II 2018, 571), nach dem an ehrenamtliche Richter gezahlte Entschädigungen für Zeitversäumnis nicht steuerbar sind, ist auf eine in 1. genannte Tätigkeit nicht übertragbar.

4. Entschädigungen für Zeitaufwand, die aufgrund einer in 1. genannten Tätigkeit gezahlt werden, sind nicht nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG steuerfrei.

EStG § 18 Abs. 1 Nr. 3, § 3 Nr. 12 Satz 2.

1 Streitig ist, ob an den Kl. gezahlte Entschädigungen für Zeitaufwand gem. § 41 Abs. 3 SGB IV steuerpflichtige Einnahmen i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG sind.

2–3 Der Kl. ist Rechtsanwalt und Geschäftsführer der ... Er war im Streitjahr 2015 Mitglied bzw. alternierender Vorsitzender des Verwaltungsrates der Krankenkasse X und Mitglied der Vertreterversammlung der Y (Körperschaft des öffentlichen Rechts). Aufgrund dieser Eigenschaften erhielt der Kl. die folgenden Zahlungen (pauschale Entschädigung für Zeitaufwand):

X	Aus Anlass der Teilnahme an Sitzungen des Verwaltungsrates und dessen Ausschüssen	628 €
	Für die Tätigkeit außerhalb der o. a. Sitzungen	6 240 €
Y	Sitzungsgeld gem. § 41 Abs. 3 SGB IV	130 €

4 In der ESt-Erklärung für 2015 setzte der Kl. Einkünfte aus selbständiger Arbeit – Aufwandsentschädigungen – i. H. v. ... € an. In diesen Einkünften waren auch die o. g. pauschalen Entschädigungen für Zeitaufwand enthalten. Der Bekl. veranlagte ihn hinsichtlich dieser Einkünfte erklärungsgemäß.

5–9 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hat der Kl. Klage erhoben. Zur Begründung trägt er vor, dass der BFH in dem Urteil vom 31. 1. 2017 IX R 10/16 (BFHE 256, 250, BStBl II 2018, 571) entschieden habe, dass eine an ehrenamtliche Richter gezahlte Entschädigung für Zeitversäumnis nicht steuerbar sei. Hieraus folge, dass auch die an ihn gezahlten Entschädigungen für Zeitaufwand nicht steuerbar seien.

Aus den Gründen:

10–11 Die Klage ist unbegründet.

12–13 Die an den Kl. gezahlten Entschädigungen für Zeitaufwand gem. § 41 Abs. 3 SGB IV sind steuerpflichtige Einnahmen i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Selbständige Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG

14 Der Kl. übt eine (sonstige) selbständige Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG aus.

15 Das EStG definiert nicht, was unter einer selbständigen Tätigkeit zu verstehen ist. Allerdings enthält § 18 EStG eine Aufzählung der dazugehörigen Tätigkeiten. Hiernach können Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus einer freiberuflichen Tätigkeit, als Einnehmer einer staatlichen Lotterie oder aus einer sonstigen selbständigen Tätigkeit erzielt werden (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG). Der Begriff der sonstigen selbständigen Tätigkeit wird im Gesetz wiederum durch eine beispielhafte Aufzählung der Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied erläutert. Diese beispielhafte Aufzählung stellt einen nicht abschließenden Katalog der in Betracht kommenden Tätigkeiten dar. Weitere Tätigkeiten fallen in den Anwendungsbereich dieser Regelung, wenn sie ihrer Art nach den Regelbeispielen vergleichbar sind. Das ist z. B. der Fall, wenn die Tätigkeit die Betreuung fremder Vermögensinteressen umfasst, aber darüber hinaus auch, wenn es sich um eine selbständig ausgeübte fremdnützige Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis handelt (BFH-Urteil vom 15. 6. 2010 VIII R 14/09, BFHE 230, 54, BStBl II 2010, 909). Darüber hinaus erfordert der Begriff der selbständigen Arbeit grundsätzlich die vier positiven Merkmale eines Gewerbebetriebs: Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr und Gewinnerzielungsabsicht (BFH-Urteil vom 30. 3. 1994 I R 54/93, BFHE 175, 40, BStBl II 1994, 864).

Vergleichbar mit der Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds

16–18 Die Tätigkeit des Kl. als Mitglied der Selbstverwaltungsorgane der X und der Y ist nach ihrer Art mit dem in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG aufgeführten Regelbeispiel der Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds vergleichbar. Aufsichtsratsmitglieder i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG sind Mitglieder von Organen einer Körperschaft wie Aufsichtsrat oder Verwaltungsrat oder andere Personen, die mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt sind (Wacker in Schmidt, EStG, § 18 Rz. 150). Der Kl. war Mitglied von Selbstverwaltungsorganen von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die u. a. mit der Überwachung der Geschäftsführung der jeweiligen Körperschaft beauftragt sind (im Ergebnis auch FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 18. 1. 1989 I K 186/86, juris).

Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

19 Die Tätigkeit des Kl. erfüllt auch die sonstigen Merkmale (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr und Gewinnerzielungsabsicht), die im Rahmen der selbständigen Arbeit erforderlich sind. Insbesondere liegt eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor.

20 Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert, dass der Steuerpflichtige im Unterschied zu einem reinen Abnehmer (Konsumenten) als Anbieter von Gütern oder Leistungen über den internen (privaten) Bereich hinaus am allgemeinen Markt gegen Entgelt und für Dritte erkennbar auftritt. Die Funktion dieses Merkmals besteht in der Trennung des Markteinkommens (aufgrund Güter-/Leistungsaustausch) von sonstigen Vermögensmehrungen (Wacker in Schmidt, EStG, § 15 Rz. 20).

21 Der Kl. wird in seiner Eigenschaft als Mitglied bzw. alternierender Vorsitzender des Verwaltungsrats der X und als Mitglied der Vertreterversammlung der Y entschädigt. In beiden Fällen erfolgen Entschädigungen nach § 41 SGB IV. Diese Vorschrift regelt die Entschädigung von denjenigen Personen, die ehrenamtlich für einen Versicherungsträger tätig sind. Abs. 1 betrifft eine Erstattung von baren Auslagen, Abs. 2 eine Erstattung von Verdienstausschlägen und Abs. 3 die Leistung eines Pauschetrags für Zeitaufwand. Sinn und Zweck dieser Entschädigungen ist, dass den ehrenamtlich Tätigen infolge der Ausübung ihrer

Tätigkeit keine (finanziellen) Nachteile und mittelbare Motivationseinbußen entstehen. Erforderlich ist diese Regelung, da die ehrenamtlich Tätigen gegenüber den Versicherungsträgern nicht in einem Arbeits- oder Dienstverhältnis stehen. Für den Streitfall ist in diesem Zusammenhang insbesondere § 41 Abs. 3 SGB IV zu beachten, nach dessen Satz 1 den Mitgliedern der Selbstverwaltungsorgane für jeden Kalendertag einer Sitzung ein Pauschbetrag für Zeitaufwand geleistet werden kann. Darüber hinaus kann nach Satz 2 an bestimmte Personen – u. a. den (stellvertretenden) Vorsitzenden der Selbstverwaltungsorgane – ein Pauschbetrag für Zeitaufwand für die Tätigkeit außerhalb von Sitzungen geleistet werden. Hierdurch sollen (finanzielle) Nachteile und mittelbare Motivationseinbußen durch den erforderlichen Zeit- und Arbeitsaufwand in Zusammenhang mit den Sitzungen aufgefangen werden. Dieser erforderliche Zeit- und Arbeitsaufwand resultiert vor allem aus der Vor- und Nachbereitung der Sitzungen (z. B. Lektüre der Protokolle und Einladungen, einschließlich der Anlagen; Teilnahme an Informations- und Schulungsveranstaltungen) sowie aus der persönlichen Teilnahme an den Sitzungen (vgl. Löcher in Eichenhofer/Wenner, § 41 SGB IV Rz. 1, 13).

22–23 Vor diesem Hintergrund handelt der Kl. bei seinen streitgegenständlichen Tätigkeiten im Rahmen eines Leistungsaustauschs. Es besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Tätigkeiten des Kl. und den von der X und der Y gewährten Entschädigungen. Aus dem zwischen dem Kl. und der jeweiligen Körperschaft bestehenden (öffentlich-rechtlichen) Rechtsverhältnis ergibt sich, dass die gewährten Entschädigungen den Gegenwert für die erbrachten Leistungen des Kl. bilden. Sinn und Zweck dieser Entschädigungen ist es, die ehrenamtlich Tätigen – mangels eines Arbeits- oder Dienstverhältnisses – für ihre Tätigkeit zu motivieren. Bei wirtschaftlicher Betrachtung ist dies nicht anders zu werten, als eine Lohnzahlung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses. Die Lohnzahlung ist der Gegenwert für die vom Arbeitnehmer erbrachte Leistung, entschädigt ihn für den erforderlichen Zeit- und Arbeitsaufwand und soll ihn zu weiterer Arbeit motivieren. Diese bei wirtschaftlicher Betrachtung vorliegende Vergleichbarkeit kann nicht allein deshalb entfallen, weil der Arbeitnehmer begrifflich einen „Lohn“ bzw. ein „Entgelt“ erhält und der für ein Selbstverwaltungsorgan der Versicherungsträger Tätige eine „Entschädigung“.

BFH-Urteil vom 31. 1. 2017 IX R 10/16 ist nicht übertragbar

24 Entgegen der Auffassung des Kl. folgt auch aus dem BFH-Urteil vom 31. 1. 2017 IX R 10/16 (BFHE 256, 250, BStBl II 2018, 571) kein abweichendes Ergebnis. Zunächst bezieht sich diese Entscheidung allein auf Zahlungen nach dem Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz (JVEG). Sie hat – für sich genommen – keine Auswirkungen auf andere Formen ehrenamtlichen Engagements (Trossen, HFR 2017, 398, 399).

25 Der BFH gelangt in dieser Entscheidung zu dem Ergebnis, dass eine an ehrenamtliche Richter gezahlte Entschädigung für Zeitversäumnis nach § 16 JVEG nicht steuerbar sei. Zunächst führt der BFH hierzu aus, dass keine Entschädigung i. S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG vorliege. Die Entschädigung für Zeitaufwand trete nicht an die Stelle von entgangenen oder entgehenden Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Weiter sei auch keine Steuerbarkeit nach § 22 Nr. 3 EStG gegeben. Es fehle an einem wirtschaftlichen Leistungsaustausch. Zwar könnten Einnahmen aus einer ehrenamtlichen Tätigkeit zu Einkünften i. S. des § 22 Nr. 3 EStG führen. Allerdings setze dies voraus, dass die Zahlungen durch die ehrenamtliche Tätigkeit ausgelöst werden und diese Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse den Tatbestand eines auf Leistungsaustausch gerichteten Verhaltens trägt. Bezogen auf eine an einen ehrenamtlichen Rich-

ter gezahlte Entschädigung für Zeitaufwand seien diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Die Tätigkeit und die Entschädigung stünden nicht in einem Gegenseitigkeitsverhältnis. Der ehrenamtliche Richter solle nur pauschal für die entstandene Zeitversäumnis entschädigt werden. Dies zeige sich auch an der Formulierung in § 16 JVEG, der insoweit nur von „Entschädigung“ und nicht von „Vergütung“ oder „Honorar“ spreche.

26 Diese Ausführungen des BFH lassen sich auf den vorliegenden Streitfall nicht mit dem Ergebnis übertragen, dass die an den Kl. gezahlten Entschädigungen für Zeitaufwand nicht gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG steuerbar sind. Für den erkennenden Senat sind die an ehrenamtliche Richter gem. § 16 JVEG einerseits und an ehrenamtliche Mitglieder der Selbstverwaltungsorgane gem. § 41 Abs. 3 SGB IV andererseits gezahlten Entschädigungen für Zeitversäumnis bzw. Zeitaufwand nicht ohne weiteres miteinander vergleichbar. Bereits hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereichs des § 16 JVEG einerseits und des § 41 Abs. 3 SGB IV andererseits ergeben sich Unterschiede. § 16 JVEG richtet sich ausschließlich an ehrenamtliche Richter. § 41 Abs. 3 SGB IV richtet sich nicht nur an die Mitglieder der Selbstverwaltungsorgane (Satz 1), sondern auch an die Versichertenältesten und die Vertrauenspersonen (Satz 2) und erfasst somit verschiedene Formen des ehrenamtlichen Engagements bei Versicherungsträgern. Darüber hinaus beziehen sich die an ehrenamtliche Richter gezahlten Entschädigungen für Zeitversäumnis auf die Dauer der Heranziehung einschließlich notwendiger Reise- und Wartezeiten (maximal zehn Stunden je Tag) und betragen 6 € je Stunde. Die Entschädigungen für Zeitaufwand für die Mitglieder der Selbstverwaltungsorgane, Versichertenältesten und Vertrauenspersonen können auch für eine Tätigkeit außerhalb der Sitzungen geleistet werden (§ 41 Abs. 3 Satz 2 SGB IV). Diese fehlende Vergleichbarkeit zeigt sich auch im Streitfall. Der Kl. bezieht einen Pauschbetrag für Zeitaufwand für eine Tätigkeit außerhalb von Sitzungen i. H. v. 6 240 € von der X. Einem ehrenamtlichen Richter würde eine solche Entschädigung für eine Tätigkeit außerhalb seiner Heranziehung bereits dem Grunde nach nicht geleistet werden. Im Übrigen liegen die an den Kl. gewährten Entschädigungen auch der Höhe nach weit über den üblicherweise an ehrenamtliche Richter geleisteten Entschädigungen für Zeitversäumnis.

27–32 Im Ergebnis dürfte dies auch der jüngsten Rspr. des BFH entsprechen. Nach dem BFH-Urteil vom 3. 7. 2018 VIII R 28/15 (BFHE 261, 537, BStBl II 2018, 715) ist weder die ehrenamtliche Tätigkeit als Versichertenberater noch die ehrenamtliche Tätigkeit als Mitglied eines Widerspruchsausschusses mit der Tätigkeit eines ehrenamtlichen Richters vergleichbar. Diesen Tätigkeiten ist immanant, dass sie im Interesse der Versicherten und der Versicherungen erfolgen. Dies unterscheidet sie von der Tätigkeit eines unabhängigen Richters. Demzufolge kann das BFH-Urteil vom 31. 1. 2017 IX R 10/16 (BFHE 256, 250, BStBl II 2018, 571) nicht auf diese ehrenamtlichen Tätigkeiten übertragen werden.

Keine Steuerfreiheit gem. § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG

33 Schließlich sind die an den Kl. gezahlten Entschädigungen für Zeitaufwand gem. § 41 Abs. 3 SGB IV nicht gem. § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG steuerfrei (im Ergebnis auch FG Hamburg, Urteil vom 30. 6. 1988 II 132/85, EFG 1989, 10).

34–35 Gemäß § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG sind bestimmte aus einer Bundeskasse oder Landeskasse gezahlte Bezüge steuerfrei. Gemäß § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG gilt das Gleiche für Bezüge, die als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstaufschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen. Rechtsgrundlage für die an den Kl. gezahlten Entschä-

digungen war § 41 Abs. 3 SGB IV. Danach können als Entschädigungen Pauschbeträge für Zeitaufwand geleistet werden. Mithin handelt es sich um Zahlungen für Zeitverlust, der die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG ausschließt (BFH-Urteil vom 3. 7. 2018 VIII R 28/15, BFHE 261, 537, BStBl II 2018, 715).

36 Die Revision ist wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.

Anmerkung

I. Problemstellung und Sachverhalt

Das FG hatte über die Frage zu entscheiden, ob sich das BFH-Urteil vom 31. 1. 2017 IX R 10/16 (BFHE, 256, 250, BFHE 256, 350, BStBl II 2018, 571), nach dem an ehrenamtliche Richter gezahlte Entschädigungen für Zeitversäumnis nicht steuerbar sind, auch auf andere Formen ehrenamtlichen Engagements auswirkt.

Der Kl. war ehrenamtliches Mitglied einer Vertreterversammlung und eines Verwaltungsrats (Selbstverwaltungsorgane i. S. des SGB IV). In dieser Eigenschaft erhielt er pauschale Entschädigungen für Zeitaufwand gem. § 41 Abs. 3 SGB IV.

II. Rechtsauffassung des Kl.

Der Kl. ist der Auffassung, dass das BFH-Urteil vom 31. 1. 2017 IX R 10/16 (BFHE 256, 250, BStBl II 2018, 571) auf andere Formen ehrenamtlichen Engagements übertragen werden könne. Insbesondere seien die Entscheidungsgründe auf seine ehrenamtlichen Tätigkeiten und die an ihn gezahlten Entschädigungen für Zeitaufwand entsprechend anzuwenden. Für die an ehrenamtliche Richter gezahlten Entschädigungen für Zeitversäumnis habe der BFH entschieden, dass diese nicht steuerbar seien. Entscheidend sei gewesen, dass diesen Entschädigungen kein Leistungsaustausch zugrunde liege. Dies gelte auch für die an ihn gezahlten Entschädigungen.

III. Die Entscheidung des FG

Der 7. Senat des FG Münster hat die Klage abgewiesen. Dies begründete er im Wesentlichen damit, dass der Kl. mit seinem ehrenamtlichen Engagement eine selbständige Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ausgeübt habe. Die Selbstverwaltungsorgane, in denen der Kl. tätig war, seien mit einem Aufsichtsrat vergleichbar. Außerdem habe der Kl. am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen. Entgegen seiner Auffassung habe ein Leistungsaustausch vorgelegen. Die an ihn gezahlten Entschädigungen würden eine Gegenleistung für den vom ihm erbrachten Arbeitsaufwand (Vor- und Nachbereitung sowie Durchführung der Sitzungen) darstellen. In diesem Zusammenhang stellte der Senat fest, dass das BFH-Urteil vom 31. 1. 2017 IX R 10/16 (BFHE 256, 250, BStBl II 2018, 571) nicht mit dem Ergebnis auf den Kl. angewandt werden könne, dass die an ihn gezahlten Entschädigungen nicht steuerbar seien. Entscheidend war für den Senat, dass die Tätigkeiten und erzielten Entschädigungen des Kl. nicht mit der Tätigkeit und den Entschädigungen eines ehrenamtlichen Richters vergleichbar seien.

IV. Einordnung der Entscheidung

Die Entscheidung knüpft an das BFH-Urteil vom 31. 1. 2017 IX R 10/16 (BFHE 256, 250, BStBl II 2018, 571) an. Sie verdeutlicht, dass die fehlende Steuerbarkeit der an ehrenamtliche Richter gezahlten Entschädigungen für Zeitversäumnis nicht ohne weiteres auf andere Formen ehrenamtlichen Engagements übertragen werden kann.

V. Konsequenzen für die Praxis

Nach der Entscheidung des BFH zur fehlenden Steuerbarkeit von Entschädigungen für Zeitversäumnis, die an

ehrenamtliche Richter gezahlt werden, dürften viele ehrenamtliche Tätige an ihre Berater mit der Frage herantreten sein, ob sich diese Entscheidung auch auf ihr ehrenamtliches Engagement übertragen lasse und ggf. bezogene Entschädigungen für Zeitaufwand demzufolge nicht zu versteuern seien.

Nach der vorliegenden Entscheidung ist diese Frage zumindest für gem. § 41 Abs. 3 SGB IV gezahlte Entschädigungen für Zeitaufwand zu verneinen.

Richter Dr. Jan Dominik

13 Kein Abzug von AK bei Barabfindungen im Zuge eines Aktientauschs

FG Münster, Urteil vom 9. 10. 2018 2 K 3516/17 E – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VIII R 44/18).

1. Eine Barabfindung, die bei einem Aktientausch i. S. des § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG zusätzlich zu den übernommenen Anteilen als Gegenleistung gezahlt wird, gilt nach § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG in voller Höhe – ohne Abzug von AK – als Kapitalertrag i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

2. § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

EStG § 20 Abs. 4a Satz 1 und 2, Abs. 1 Nr. 1, Abs. 6 Satz 4, § 32d Abs. 4; GG Art. 3 Abs. 1.

1–15 Im Zuge einer Fusion wurden die Anteile des Kl. an der Fa. M (USA) im Jahr 2015 umgetauscht in Aktien der S (USA), zzgl. einer Barabfindung, für die die Bank KapSt einbehielt.

Der Kl. beantragte die Überprüfung dieses Steuereinbehalts gem. § 32d Abs. 4 EStG. Er meint, bei Barabfindungen i. S. des § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG seien AK in Abzug zu bringen. Abzuziehen seien anteilige AK der M-Anteile entsprechend dem Verhältnis der Barabfindung zur gesamten Gegenleistung. § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG qualifiziere den Barausgleich entgegen Art. 3 Abs. 1 GG als Ertrag i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, obwohl keine Fruchtziehung, sondern eine Substanzverwertung statfinde. Zumindest seien die AK der hingegebenen Anteile, soweit sie den Verkehrswert der erhaltenen Anteile überstiegen, abzuziehen.

Aus den Gründen:

16 Die Klage ist unbegründet.

Merkmale des § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG sind erfüllt

17–18 ... Erhält der Steuerpflichtige bei einem Aktientausch i. S. des § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG zusätzlich zu eingetauschten Aktien eine Gegenleistung, gilt diese gem. § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG als Kapitalertrag i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Übernahme von M durch S im Jahr 2015 erfüllt die Voraussetzungen des § 20 Abs. 4a Satz 1 Halbsatz 1 EStG. ...

§ 20 Abs. 4a Satz 2 EStG sieht keinen Abzug von AK vor

19 Der Bkl. hat die ... Barabfindung zutreffend gem. dem Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Regelung in voller Höhe ohne Abzug von AK als Kapitalerträge i. S. des § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG angesetzt.

Der Abzug von AK kann nicht im Wege einer verfassungskonformen Auslegung des § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG erreicht werden, ...

20 Die vom Kl. begehrte Auslegung des § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG dahingehend, dass im Wege einer verfassungs-

konformen Auslegung der Norm bei der Besteuerung der Barabfindung (anteilige) AK der bisherigen, im Zuge der gesellschaftsrechtlichen Maßnahme eingetauschten Aktien in Abzug zu bringen sind, scheidet aus.

... denn ein solches Normverständnis ergibt sich nach keiner anerkannten Auslegungsmethode

21 Lässt eine Norm unter Berücksichtigung von Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Zweck und Gesetzeszusammenhang mehrere Deutungen zu, von denen nur eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt, ist diejenige Auslegung geboten, die mit dem GG in Einklang steht. Wortlaut und Gesetzeszweck ziehen einer verfassungskonformen Auslegung aber zugleich Grenzen. Ein Normverständnis, das mit dem Wortlaut und Zweck der anzuwendenden Normen sowie dem Gesetzeszusammenhang nicht mehr in Einklang zu bringen ist, kann durch eine verfassungskonforme Auslegung ebenso wenig gewonnen werden wie ein solches, das in Widerspruch zu dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers treten würde (BVerfG-Beschluss vom 15. 10. 1996 1 BvL 44, 48/92, BVerfGE 95, 64, 93, m. w. N.). Hat der Gesetzgeber eine eindeutige Entscheidung getroffen, darf der Richter diese nicht aufgrund eigener rechtspolitischer Vorstellungen verändern und durch eine judikative Lösung ersetzen (vgl. BVerfG-Urteil vom 3. 4. 1990 1 BvR 1186/89, NJW 1990, 1593; FG Münster, Beschluss vom 24. 3. 2011 8 K 2430/09 GrE, EFG 2011, 1449). Im Streitfall scheidet die vom Kl. angestrebte Auslegung am eindeutigen Wortsinn des § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG, am Normzweck und am systematischen Zusammenhang zwischen § 20 Abs. 4a Satz 1 und 2 EStG. Der Wortlaut des § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG ordnet ohne jede Einschränkung an, dass die Gegenleistung, die zusätzlich zu den neuen Anteilen gewährt wird, als „Ertrag“ i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gilt. Das Wort „Gewinn“, das § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG bezüglich der späteren Veräußerung der erworbenen Anteile verwendet und das nach der Legaldefinition in § 20 Abs. 4 EStG eine Residualgröße aus Einnahmen einerseits und bestimmten Aufwendungen und AK andererseits bezeichnet, enthält § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG gerade nicht. § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG regelt eine Fiktion, die nach dem Gesetzeswortlaut und seiner systematischen Stellung im Regelungsgefüge des § 20 Abs. 4a EStG die gesamte zusätzliche Gegenleistung, ohne Abzug von (anteiligen) AK, betrifft. Auch mit Sinn und Zweck der Norm sowie dem im Gesetzgebungsverfahren geäußerten Willen des Gesetzgebers ist eine Auslegung des § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG, bei der (anteilige) AK der bisherigen Aktien in Abzug zu bringen sind, nicht vereinbar. Im Bericht des Finanzausschusses (BT-Drs. 16/11108, 16) und im Gesetzentwurf der Bundesregierung (Entwurf eines JStG 2009, BT-Drs. 16/10189, 50) wird der Regelungszweck des § 20 Abs. 4a EStG ausdrücklich dahingehend beschrieben, dass die Abgeltungsteuer im Zusammenhang mit gesellschaftsrechtlich veranlassenen Kapitalmaßnahmen praktikabel ausgestaltet werden sollte. Der Gesetzgeber hat in den in § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG geregelten Fällen in dem Bewusstsein, dass die dort genannten Tauschfälle im Grundsatz steuerlich zu Veräußerungsvorgängen führen, eine Verschiebung der Besteuerung in die Zukunft vorgesehen, bei der die AK der erhaltenen Anteile mit den AK der hingegebenen, bisherigen Anteile angesetzt werden sollten („Fußstapfentheorie“). Nur in Fällen, in denen ein übernehmendes Unternehmen neben eigenen Anteilen als weitere Gegenleistung auch eine Barkomponente anbietet, sollte „diese Zahlung als Ertrag steuerpflichtig zu behandeln“ sein (Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 16/11108, 16). Aus dieser Formulierung, die „Zahlung“ und „Ertrag“ gleichsetzt, wird deutlich, dass der Gesetzgeber bewusst in § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG die (anteiligen) AK der hingegebenen Anteile nicht zum Abzug zulassen wollte, getreu dem Gesetzeszweck, im Ergebnis eine vereinfachende Regelung zu schaffen und die Besteuerung des Tauschvorgangs

mit den notwendigen, ggf. kompliziert zu ermittelnden Berechnungsgrößen in die Zukunft zu verlagern.

§ 20 Abs. 4a Satz 2 EStG verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG

22 Auch die Aussetzung des Verfahrens und die Einholung einer Entscheidung des BVerfG gem. Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i. V. m. § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG kommt im Streitfall nicht in Betracht. Der Senat ist der Überzeugung, dass die Regelungen in § 20 Abs. 4a Satz 1 und 2 EStG verfassungskonform sind. Sie verstoßen insbesondere nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Art. 3 Abs. 1 GG als Maßstab für steuerliche Regelungen

...

23 Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (ständige Rspr., z. B. BVerfG-Beschluss vom 12. 5. 2009 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111).

... begrenzt den weiten Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast an der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit

24 Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des Est-Rechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast an der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern, während die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen sein muss. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (ständige Rspr., z. B. BVerfG-Beschluss vom 12. 5. 2009 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111).

25 Die für die Lastengleichheit im Est-Recht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Danach unterliegt der Est grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits. Das BVerfG hat bisher offengelassen, ob das objektive Nettoprinzip, wie es in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommt, Verfassungsrang hat; jedenfalls aber kann der Gesetzgeber dieses Prinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender

render Regelungen bedienen (ständige Rspr., z. B. BVerfG-Beschluss vom 12. 5. 2009 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111).

26 Nach diesem Maßstab verletzt § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG den allgemeinen Gleichheitssatz nicht.

Zusätzliche Gegenleistungen i. S. des § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG unterliegen wegen der Grundentscheidung in § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG folgerichtig nicht den strengen Verlustausgleichsbeschränkungen des § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG

27 Vom weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers umfasst ist insbesondere der Umstand, dass ein nach § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG zu versteuernder Ertrag, der im Zuge eines Anteilstauschs entsteht, durch den Verweis auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Ertrag qualifiziert wird, für den die strengen Verlustausgleichsbeschränkungen des § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG, denen Anteilsveräußerungen normalerweise unterliegen, nicht gelten. Insofern handelt es sich um eine folgerichtige Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidung des § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG, dass der Anteilstausch als solcher erst in der Zukunft besteuert werden soll, wenn dem Steuerpflichtigen Gewinne aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile zufließen. Der Gesetzgeber ist dabei von der nicht zu beanstandenden Annahme ausgegangen, dass auf diese Weise im Zeitpunkt des Anteilstauschs die streitanfällige Bewertung des Veräußerungspreises und des konkreten Veräußerungszeitpunktes vermieden werden könnte und die Banken – auf Grund fehlender Zahlungsvorgänge – nicht die KapSt vom Steuerpflichtigen einfordern müssten (Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines JStG 2009, BT-Drs. 16/10189, 50). Diesen legitimen Vereinfachungsgedanken führt § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG konsequent und folgerichtig weiter, indem er, falls zusätzlich zu den Anteilen eine Gegenleistung erbracht wird, diese der sofortigen Besteuerung unterwirft. Dabei hatte der Gesetzgeber Barkomponenten, also Zahlungen, vor Augen (Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 16/11108, 16). In diesen Fällen ist Liquidität vorhanden, auf die mit der KapSt zugegriffen werden kann. Der Vereinfachungszweck der Regelung des § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG würde indes konterkariert, falls bei der Besteuerung der Baraufgabe nach § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG wie bei regulären Veräußerungsvorgängen AK abzuziehen wären. Da die ursprünglichen AK prinzipiell nach § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG fortgeführt werden sollen, kommt ein vollständiger Abzug aller AK bei der Besteuerung der Barabfindung nach der gesetzgeberischen Grundentscheidung nicht in Betracht. Zur Ermittlung der Höhe etwaiger anteiliger AK, die steuermindernd in Abzug zu bringen wären, müssten genau diejenigen streitanfälligen Daten ermittelt werden (Veräußerungszeitpunkt, Wert der eingetauschten und der neuen Anteile), die zur Schaffung der Vereinfachungsregelung des § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG geführt haben. Das wiederum wäre mit dem legitimen Gesetzeszweck unvereinbar.

Die zeitliche Verlagerung des Abzugs der AK der bisherigen Anteile in die Zukunft verstößt nicht gegen das objektive Nettoprinzip

28 Die Vorschriften des § 20 Abs. 4a Satz 1 und 2 EStG verstoßen auch nicht gegen das objektive Nettoprinzip, indem sie den Abzug von AK auf den Zeitpunkt in die Zukunft verlagern, in dem die erworbenen Aktien veräußert werden. Das objektive Nettoprinzip gebietet zwar den Abzug von Aufwendungen, die mit der Einkunftserzielung in einem unmittelbaren Sachzusammenhang stehen, allerdings von Verfassungen wegen nicht notwendigerweise in jedem einzelnen – aus rein erhebungstechnischen Gründen gewählten – VZ. Danach wird eine Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs durch das allgemeine Leistungs-fähigkeitsprinzip nicht grundsätzlich ausgeschlossen, solange nur tatsächlich entstandene Verluste überhaupt, ggf. in einem anderen VZ, und wenn auch beschränkt auf die

gleiche Einkunftsart, steuerlich berücksichtigt werden. Denn Art. 3 Abs. 1 GG entfaltet seine Wirkung grundsätzlich VZ-übergreifend (z. B. BFH-Urteile vom 22. 9. 2016 IV R 2/13, BFHE 255, 225, BStBl II 2017, 165; vom 28. 4. 2016 IV R 20/13, BFHE 253, 260, BStBl II 2016, 739; vom 18. 10. 2006 IX R 28/05, BFHE 215, 202, BStBl II 2007, 259; vom 10. 2. 2015 IX R 8/14, BFH/NV 2015, 830, BFH-Beschluss vom 29. 4. 2005 XI B 127/04, BFHE 209, 379, BStBl II 2005, 609, jeweils m. w. N.). Nach diesem Maßstab ist das objektive Nettoprinzip nicht dadurch verletzt, dass die Baraufgabe selbst dann vollumfänglich besteuert wird, wenn die bis zum Zeitpunkt des Anteilstauschs entstandenen stillen Reserven niedriger sein sollten als die Barabfindung. Denn die gesetzliche Regelung stellt sicher, dass die fortgeführten AK in jedem Falle bei einer späteren Veräußerung zum Abzug kommen. Insofern verbietet sich vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips eine isolierte Betrachtung der Besteuerungsfolgen im Zeitpunkt des Anteilstauschs und im späteren Zeitpunkt der Veräußerung der erworbenen Anteile. Diese Überlegung muss insbesondere auch für Fälle gelten, in denen es bei einer fiktiven regulären Veräußerung im Zeitpunkt des Anteilstauschs zu einem Veräußerungsverlust gekommen wäre. Der Gesetzgeber darf entsprechend dem Gesetzeszweck auch in diesen Fällen auf die Baraufgabe als Steuersubstrat zugreifen. Im Übrigen ergeben sich aus den Gesetzmaterien keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber diese Fälle von der Besteuerung ausnehmen wollte.

Die Nichtverrechenbarkeit eines etwaigen späteren Verlustes aus der Veräußerung der übernommenen Anteile mit der zusätzlichen Gegenleistung i. S. des § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG ist hinzunehmen

29 Dass ein in der Zukunft möglicherweise entstehender Verlust aus der Veräußerung der neuen Anteile wegen § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG nicht im Wege des Verlustrücktrags mit den nach § 20 Abs. 4a Satz 2 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu versteuernden Erträgen verrechnet werden kann, ist als notwendige Folge des konsequent umgesetzten Vereinfachungszweckes des § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG hinzunehmen. Letztlich sieht die gesetzliche Regelung vor allem keinen vollständigen Ausschluss der Verlustverrechnung aus der Veräußerung der beim Anteilstausch erhaltenen Aktien vor. Ein solcher Ausschluss wäre nach der Rspr. des BVerfG (BVerfG-Beschluss vom 30. 9. 1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88) nicht zulässig. Vielmehr können die Verluste ohne zeitliche Begrenzung mit zukünftigen steuerbaren Gewinnen aus anderen privaten Aktienveräußerungsgeschäften verrechnet werden. Dabei besteht grundsätzlich auch eine realistische Chance auf eine zukünftige Verrechnung etwaiger Verluste aus der Veräußerung der erhaltenen Aktien mit Gewinnen aus der Veräußerung anderer Aktien. Hinzunehmen ist nach Ansicht des Senates, dass es im Einzelfall, insbesondere bei fortgeschrittenem Alter des Steuerpflichtigen und einer ungünstigen Wertentwicklung des Aktienportfolios, faktisch zu einer endgültigen Nichtverrechenbarkeit von Verlusten aus der Veräußerung der im Zuge des Anteilstauschs erhaltenen Aktien kommen kann. Da der Wertanlage in Aktien das Risiko von Kursschwankungen immanent ist, ist die Einschätzung des Gesetzgebers, dass die Regelung des § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG zur Abwehr von Gefahren für den Haushalt erforderlich sei, nach dem bei der Prüfung von Art. 3 Abs. 1 GG anzulegenden Maßstab nicht zu beanstanden (i. E. ebenso Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28. 2. 2018 5 K 69/15, EFG 2018, 948, zu § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG a. F.).

Art. 3 Abs. 1 GG gebietet es nicht, im Zeitpunkt des Anteilstauschs der Entstehung etwaiger nur begrenzt verrechenbarer späterer Verluste aus der Veräußerung der übernommenen Anteile entgegenzuwirken

30 Der Gesetzgeber hat die Grenzen seines weiten Gestaltungsspielraums auch nicht dadurch überschritten, dass

er eine in Zukunft möglicherweise drohende Entstehung von nach § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG nur beschränkt verrechenbaren Verlusten im Zuge von Anteilstauschvorgängen nicht entgegengewirkt hat und statt dessen etwaige Baraufgaben ohne Abzugsmöglichkeit von AK gem. § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG in vollem Umfang der Besteuerung unterworfen hat. Zwar ist die Baraufgabe bei wirtschaftlicher Gesamtbetrachtung des Anteilstauschs eine Gegenleistung für die Hingabe der ursprünglichen Anteile. Gerade in den Fällen, in denen die fortgeführten AK der ursprünglichen Anteile die fiktiven AK der erhaltenen Anteile übersteigen, erscheint es auch nicht als fernliegend, dass es bei dem späteren Anteilsverkauf durch den erst zu diesem Zeitpunkt stattfindenden Abzug der AK steuerlich eher zu einem negativen Ergebnis kommt, als wenn die AK zumindest anteilig bereits steuermindernd bei der Besteuerung der Barabfindung zu berücksichtigen wären. Bei typisierender und pauschalierender Betrachtung besteht allerdings auch in diesen Fällen generell eine realistische Chance auf eine zukünftige Verrechnung dieser Verluste mit Gewinnen aus anderen Aktienveräußerungen. Der Gesetzesvollzug würde im Gegenteil massiv erschwert, wenn § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG, der die durch § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG gewährte steuerliche Privilegierung des Anteilstauschs durch die zeitliche Verschiebung der Steuerpflicht in die Zukunft für die Barabfindung durchbricht, durch den Abzug (anteiliger) AK so schwierig handhabbar würde, dass der Gesetzeszweck des § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG im Ergebnis konterkariert würde. Die potentielle Belastungswirkung, die § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG im Zusammenspiel mit § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG im Einzelfall entfalten kann, ist aus der Perspektive des einzelnen Anlegers bei einem von Kursschwankungen geprägten Investitionsobjekt hinzunehmen.

31–32 ... Die Revision ist gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen.

Anmerkung

I. Problemstellung

Das FG hatte über die Frage zu entscheiden, ob bei der Versteuerung von Barabfindungen, die im Zuge eines Anteilstauschs als zusätzliche Gegenleistung zu den erhaltenen Anteilen gezahlt werden, die AK der bisherigen Anteile zumindest anteilig steuermindernd berücksichtigt werden können.

II. Entscheidung des FG

Das FG hat die Klage abgewiesen. Dabei hat es sich von der Überlegung leiten lassen, dass § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG, dessen Wortlaut den Abzug von AK nicht vorsieht, auch nach keiner anderen anerkannten Auslegungsmethode (Systematik, Sinn und Zweck, Entstehungsgeschichte) so zu verstehen ist, dass ein solcher Abzug geboten wäre. Da das FG nur eine Deutung der Norm für möglich gehalten hat, konnte die Auffassung des Kl., § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG sei im Wege verfassungskonformer Auslegung anders zu verstehen, nicht durchgreifen. Denn die verfassungskonforme Auslegung setzt mehrere mögliche Auslegungen einer Norm voraus, von denen nur eine zu einem verfassungsmäßigen Ergebnis führt.

Zentralen Raum in der Entscheidung nimmt die Überprüfung von § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG ein. Die maßgeblichen Fragestellungen ergeben sich dabei vor allem aus dem Zusammenspiel von § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG mit § 20 Abs. 4a Satz 1 und § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG. Die Grundentscheidung des § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG, den Anteilstausch erst dann zu besteuern, wenn dem Steuerpflichtigen Erträge aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile zufließen, basiert auf einem aus Sicht des FG legitimen Vereinfachungsge-

danken: Auf diese Weise sollen streitanfällige Bewertungen vermieden werden und die Banken von der – mangels Liquiditätszuflusses – andernfalls notwendigen Einforderung von KapSt entlastet werden. Wenn nun zusätzlich zu den Aktien Barkomponenten geleistet werden, die naturgemäß zahlenmäßig leicht zu bestimmen sind, ist Liquidität vorhanden, so dass es folgerichtig erscheint, durch § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG auf diese Barkomponenten bereits im Zeitpunkt des Anteilstauschs steuerlich zuzugreifen. Folgerichtig vor dem Hintergrund des Vereinfachungsgedankens, der § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG zugrunde liegt, ist es auch, diese Barkomponenten nicht um AK zu mindern. Andernfalls würden genau diejenigen Streitigkeiten drohen, die vermieden werden sollten. Genauso folgerichtig ist es, die Besteuerung der Barkomponente aus dem strengen Verlustverrechnungssystem des § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG auszunehmen.

Da das objektive Nettoprinzip nur gebietet, dass entstandene Verluste überhaupt zu berücksichtigen sind, und den Abzug von Aufwendungen nicht notwendigerweise in jedem einzelnen VZ gebietet, ist es nicht zu beanstanden, dass die AK der bisherigen Anteile nicht schon im Zeitpunkt des Anteilstauschs bei der Besteuerung der Barkomponente in Abzug zu bringen sind, sondern erst später, bei der Veräußerung der erhaltenen Anteile.

Dass etwaige Verluste, die in der Zukunft, bei einer Veräußerung der übernommenen Anteile, entstehen, nicht verrechnet werden können mit den nach § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG zu versteuernden Barkomponenten, ist hinzunehmen. Denn solche Verluste gehen grundsätzlich nicht unter; es besteht eine realistische Chance auf Verlustverrechnung mit Gewinnen aus anderen privaten Aktienveräußerungsgeschäften. Der Gesetzgeber brauchte auch keine Regelungen treffen, die mögliche zukünftige Verluste verhindern sollen.

III. Einordnung/Würdigung der Entscheidung

Die vorliegende Entscheidung setzt sich ausführlich mit der Frage der Vereinbarkeit von § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG mit Art. 3 Abs. 1 GG auseinander. Soweit ersichtlich, handelt es sich um das erste Urteil zu dieser Thematik. In der Literatur wird § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG teilweise als „missglückt“ bezeichnet (z. B. Bron/Seidel, DStZ 2009, 268).

Davon abzugrenzen ist die im BFH-Urteil vom 20. 10. 2016 VIII R 10/13 (BFHE 255, 537, BStBl II 2017, 262) behandelte Thematik einer verfassungswidrigen und deshalb unzulässigen Rückwirkung des § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG. In jenem Urteil hatte der BFH klargestellt, dass die Besteuerung des Barausgleichs zu einem verfassungsrechtlich unzulässigen Zugriff des Fiskus auf bereits steuerentstrickte Vermögenspositionen führen würde, wenn der Barausgleich anlässlich eines Aktien-tauschs gezahlt wurde für vor dem 1. 1. 2009 erworbene ausländische Aktien, die wegen Ablaufs der einjährigen Veräußerungsfrist bereits steuerentstrickt waren. Im Streitfall hingegen hatte der Kl. die Aktien der Fa. M erst nach Einführung der Abgeltungssteuer, in den Jahren 2013 und 2014, erworben, so dass sich die Rückwirkungs-problematik nicht stellte.

Mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit des eingeschränkten Verlustausgleichs bei Verlusten aus der Veräußerung von Aktien gem. § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG a. F. (jetzt § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG) hat sich das Schleswig-Holsteinische FG in seinem Urteil vom 28. 2. 2018 5 K 69/15 (EFG 2018, 948) ausführlich auseinandergesetzt. Das Revisionsverfahren ist beim BFH unter dem Az. VIII R 11/18 anhängig.

IV. Konsequenzen/Hinweise für die Praxis

Die Entscheidung zeigt, dass steuerbare Vorgänge nicht vollständig planbar sind. Beim Anteilstausch ist der

Steuerpflichtige selbst typischerweise nicht in den Umwandlungsvorgang eingebunden. Gerade mit fortschreitendem Alter des Steuerpflichtigen kann es ggf. zunehmend schwieriger werden, einen wirtschaftlich sinnvollen Zeitpunkt für die Veräußerung der übernommenen Anteile zu finden. Wegen der eingeschränkten Möglichkeit zum Verlustausgleich gem. § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG besteht dann die potentielle Gefahr, dass im Einzelfall ggf. ein solcher Veräußerungsverlust mangels realisierbarer verrechenbarer Gewinne nicht genutzt werden kann. Diese Umstände führen jedoch nach den Ausführungen im Besprechungsfall nicht zu einer Verfassungswidrigkeit des § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG. Sollte die zugelassene Revision eingelegt werden, sollen etwaige Steuerfälle unter Hinweis auf dieses Revisionsverfahren offengehalten werden.

Richterin am FG Dr. Bernadette Mai

14 **Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung von Angehörigen in einem Pflegeheim als ag. Bel. unter Berücksichtigung der zumutbaren Belastung**

FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 13. 3. 2018 11 K 3653/15 – rechtskräftig.

1. Zu den Aufwendungen, die nach § 33 EStG zum Abzug gebracht werden können, gehören auch Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung von Angehörigen in einem Altenpflegeheim, während Aufwendungen für deren altersbedingte Heimunterbringung nur nach § 33a EStG berücksichtigt werden können. Eine Aufteilung der durch das Pflegeheim in Rechnung gestellten Kosten in Unterhaltskosten i. S. des § 33a EStG einerseits und Krankheitskosten i. S. des § 33 EStG andererseits kommt bei der krankheitsbedingten Unterbringung von Angehörigen in einem Altenpflegeheim nicht in Betracht (Anschluss an ständige Rspr. des BFH).

2. Die Regelung des § 33 EStG ist nicht verfassungswidrig, soweit danach aufgrund der Berücksichtigung der zumutbaren Belastung gem. § 33 Abs. 3 EStG Zahlungen im Rahmen des Elternunterhalts, die für die krankheitsbedingte Pflege eines Elternteils geleistet werden, nicht in voller Höhe zugelassen werden.

EStG § 33, § 33a Abs. 1; BGB § 1606 Abs. 3 Satz 1; GG Art. 1, Art. 3, Art. 6, Art. 20.

1–22 Streitig ist die Berücksichtigung von Zahlungen im Rahmen des Elternunterhalts als ag. Bel.

Die Kl. sind Ehegatten und wurden in den Streitjahren 2012 und 2013 antragsgemäß zusammenveranlagt. Sie haben eine Tochter (T). In den Streitjahren leistete die Klin. Beiträge zum laufenden Unterhalt ihrer Mutter i. H. v. 3 310 € (2012) bzw. 3 018 € (2013). Die Mutter war aufgrund eines Schlaganfalls ab 2010 bis zu ihrem Tod (September 2013) in einem Pflegeheim in A untergebracht, zunächst mit Pflegestufe 1, ab April 2013 mit Pflegestufe 3. Für die Heimunterbringung stellte das Pflegeheim regelmäßig Leistungen in Rechnung, die u. a. Kosten für Unterkunft und Verpflegung, eine Pflegepauschale und Pflegekosten (jeweils abhängig von der Pflegestufe) umfassten. In den Rechnungen wurde der von der Pflegeversicherung gezahlte Betrag zum Abzug gebracht. Die Rechnungen für das Jahr 2012 beliefen sich für die Monate Februar bis Dezember auf insgesamt 16 688,45 €, im Jahr 2013 von Januar bis August auf insgesamt 15 520,10 €. Dabei handelt es sich um die

Monate, in denen die Klin. laufenden Unterhalt leistete. ... Die Mutter der Klin. verfügte über eigenes Einkommen aus einer Altersrente, einer Witwenrente und einer Betriebsrente. ...

Ab Juli 2010 gewährte das Landratsamt B der Mutter der Klin. Leistungen nach dem 7. Kapitel des SGB XII (Hilfe zur Pflege). Zum 31. 1. 2012 stellte es seine Leistungen an die Mutter ein. Mit Schreiben vom 23. 1. 2012 teilte das Landratsamt der Klin. mit, nach § 1606 Abs. 3 Satz 1 BGB hafte sie entsprechend ihrer Einkommens- und Vermögensverhältnisse anteilig für die Aufwendungen für ihre Mutter. ... Zudem forderte das Landratsamt die Klin. in dem Schreiben auf, den von ihm ab dem 1. 11. 2010 bis Januar 2012 geleisteten Unterhalt für ihre Mutter i. H. v. insgesamt 3 677,20 € zu erstatten. ... Die Klin. bezahlte den angeforderten Betrag im Verlauf des Jahres 2012 in zehn Raten.

In den ESt-Erklärungen 2012 und 2013 beantragten die Kl. u. a. die Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen für ihre Mutter als ag. Bel. Der für das Jahr 2012 geltend gemachte Betrag i. H. v. 6 987 € setzt sich zusammen aus den in zehn Raten an das Landratsamt B geleisteten Zahlungen i. H. v. insgesamt 3 677,20 € und den ab Februar 2012 als laufender Unterhalt gezahlten Beträgen von 350 € im Februar und März 2012 sowie 290 € ab April 2012, insgesamt 3 310 €. Der für das Jahr 2013 geltend gemachte Betrag von insgesamt 3 018 € umfasst den von der Klin. in diesem Jahr geleisteten Elternunterhalt i. H. v. jeweils 290 € für die Monate Januar bis Mai und – aufgrund der Einstufung in Pflegestufe 3 – von 515 € für Juni bis August, insgesamt 2 995 €, sowie eine Überweisung von 10 € an die ... Klinik und eine Rechnung über 13,63 € für Medizintechnik, die von der Klin. für ihre Mutter bezahlt worden war. ...

Im ESt-Bescheid für das Jahr 2012 vom 23. 5. 2013 blieben die geltend gemachten Aufwendungen unberücksichtigt. Im ESt-Bescheid für das Jahr 2013 vom 31. 7. 2014 erkannte das FA die geltend gemachten Aufwendungen nach § 33 EStG dem Grunde nach an; sie blieben jedoch aufgrund der vom FA auf Grundlage des Einkommens beider Kl. berechneten zumutbaren Belastung i. H. v. 4 851 € ohne steuerliche Auswirkung.

Im Rahmen der Einspruchsverfahren änderte das FA den ESt-Bescheid 2012 mit Bescheid vom 18. 11. 2015, erkannte Zahlungen an das Pflegeheim für die Unterbringung der Mutter i. H. v. 3 751 € im Rahmen des § 33 EStG dem Grunde nach als ag. Bel. an, berücksichtigte aber nach Abzug einer errechneten zumutbaren Belastung i. H. v. 3 065 € lediglich einen Betrag von 695 € als ag. Bel. Der Bescheid für das Jahr 2013 wurde nicht geändert. Mit Einspruchsentscheidung vom 20. 11. 2015 wies das FA beide Einsprüche, die es zur gemeinsamen Entscheidung verbunden hatte, als unbegründet zurück.

Im anschließenden Klageverfahren änderte das FA die ESt-Festsetzung für das Jahr 2012 mit Bescheid vom 21. 12. 2017 erneut und nahm nunmehr u. a. die Berechnung der zumutbaren Belastung entsprechend dem BFH-Urteil vom 19. 1. 2017 VI R 75/14 (BFHE 256, 339, BStBl II 2017, 684) stufenweise vor, brachte von den Unterhaltsleistungen i. H. v. 3 751 € nunmehr 2 391 € als zumutbare Belastung zum Abzug und erkannte 1 360 € als ag. Bel. an.

Im Rahmen der Begründung der Klage vertreten die Kl. im Wesentlichen die Auffassung, die zumutbare Belastung sei nur auf der Grundlage des auf die Klin. entfallenden Anteils am Gesamtbetrag der Einkünfte zu berücksichtigen und die Regelungen in §§ 33 und 33a EStG seien verfassungswidrig, soweit danach Zahlungen im Rahmen des Elternunterhalts, die für die krankheitsbedingte Pflege eines Elternteils geleistet werden, nicht in voller Höhe zum Abzug zugelassen werden. Es liege ein Verstoß gegen das Verbot der Besteuerung des Existenzminimums sowie eine verfas-

sungswidrige Ungleichbehandlung von Eltern- und Kindesunterhalt vor. Insofern seien die Regelungen verfassungskonform auszulegen. ...

Der Bekl. tritt der Klage insoweit nicht mehr entgegen, als die Kl. bei der Est 2012 einen Abzug von ag. Bel. i. H. v. 4 596 € beanspruchen, hält aber im Übrigen an seiner Rechtsauffassung fest. ...

Aus den Gründen:

23 Die zulässige Klage ist teilweise begründet. Der Est-Bescheid 2012 vom 21. 12. 2017 ist rechtswidrig und verletzt die Kl. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Est-Bescheid 2013 ist hingegen nicht zu beanstanden.

24 Die geltend gemachten Unterhaltsaufwendungen für die Mutter der Klin. können lediglich im Rahmen des § 33 EstG Berücksichtigung finden und auch nur, soweit sie den Betrag der zumutbaren Belastung übersteigen. Dies ist ausschließlich im VZ 2012 der Fall und auch dort nur in der tenorierten Höhe (s. dazu 1.). Die Regelung des § 33 EstG ist auch nicht verfassungswidrig, soweit sie tatsächlich geleisteten Elternunterhalt nicht in voller Höhe zum Abzug zulässt (s. dazu 2.).

Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung von Angehörigen in einem Altenpflegeheim können ag. Bel. gem. § 33 Abs. 1 EstG sein

25 1. Nach § 33 Abs. 1 EstG wird, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen (ag. Bel.), auf Antrag die Est dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird. Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (Abs. 2 der Vorschrift). Zu den Aufwendungen, die nach § 33 Abs. 1 EstG zum Abzug gebracht werden können, fallen nach ständiger höchstrichterlicher Rspr. auch Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung von Angehörigen in einem Altenpflegeheim, während Aufwendungen für deren altersbedingte Heimunterbringung nur nach § 33a Abs. 1 EstG berücksichtigt werden können. Eine Aufteilung von durch das Pflegeheim in Rechnung gestellten Kosten in Unterhaltskosten i. S. des § 33a EstG einerseits und Krankheitskosten i. S. des § 33 EstG andererseits kommt bei der krankheitsbedingten Unterbringung von Angehörigen in einem Altenpflegeheim nicht in Betracht (s. Entscheidungen des BFH, z. B. Urteil vom 30. 6. 2011 VIR 14/10, BFHE 234, 191, BStBl II 2012, 876, NJW 2011, 3262; Beschluss vom 8. 11. 2012 VI B 82/12, BFH/NV 2013, 525; zuletzt Urteil vom 4. 10. 2017 VIR 22/16, BFHE 259, 352, BStBl II 2018, 179, m. w. N.).

Dem Grunde nach liegen ag. Bel. i. S. des § 33 Abs. 1 EstG vor

26 a) Die Beteiligten sind sich einig, dass die Unterbringung der Mutter der Klin. krankheitsbedingt erfolgte und sowohl die Zahlungen der Klin. im Rahmen des Elternunterhalts als auch die im Jahr 2012 geleisteten Zahlungen an das Landratsamt B aufgrund ihrer Haftung für vom Landkreis geleistete Hilfe zur Pflege nach dem SGB XII dem Grunde nach im Rahmen des § 33 Abs. 1 EstG als ag. Bel. abzugsfähig sind. Unstreitig ist auch die Höhe der von der Klin. in den Streitjahren getragenen Aufwendungen für den Unterhalt ihrer Mutter i. H. v. insgesamt 6 987 € im Jahr 2012 (inklusive des Haftungsbetrags) und 2 995 € im Jahr 2013. Die Aufwendungen sind der Klin. auch zwangs-

läufig i. S. des § 33 Abs. 2 EstG erwachsen. Auch hierüber sind sich die Beteiligten einig. Insoweit wird auf die Niederschrift der im Rahmen der m. V. von den Beteiligten abgegebenen Erklärungen verwiesen.

Berücksichtigung der zumutbaren Belastung auf der Grundlage des Gesamtbetrages der Einkünfte beider Ehegatten

27 b) Die Aufwendungen können jedoch nur teilweise zum Abzug gebracht werden.

28 aa) Nach § 33 Abs. 1 EstG ist nur der Teil der Aufwendungen abzugsfähig, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung übersteigt. Diese wird u. a. auf der Grundlage des Gesamtbetrags der Einkünfte ermittelt (Abs. 3 der Vorschrift). Dabei ist – anders als die Kl. meinen – der Gesamtbetrag der Einkünfte beider Ehegatten zugrunde zu legen, auch wenn nur die Klin. zum Unterhalt verpflichtet ist. Dafür spricht schon der Wortlaut des § 33 EstG, der in Abs. 1 Satz 1 von Aufwendungen eines Steuerpflichtigen im Singular spricht („Erwachsen einem Steuerpflichtigen ... größere Aufwendungen“), bei der Bestimmung der zumutbaren Belastung in Abs. 3 der Vorschrift dagegen vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EstG) der Steuerpflichtige im Plural ausgeht („Die zumutbare Belastung beträgt bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte ... bei Steuerpflichtigen ...“). Zudem folgt dies aus der Wahl der von den Kl. beantragten Zusammenveranlagung, bei der die Einkünfte der Ehegatten den Ehegatten gemeinsam zugerechnet und, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, die Ehegatten sodann gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt werden (§ 26b EstG). Der BFH hat dies selbst für den Fall einer getrennten Veranlagung so beurteilt (vgl. BFH-Urteil vom 26. 3. 2009 VIR 59/08, BFHE 224, 453, BStBl II 2009, 808).

29 Die Anknüpfung der Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der zumutbaren Belastung an den Gesamtbetrag der Einkünfte in § 33 Abs. 3 EstG ist verfassungsrechtlich auch nicht zu beanstanden. Zur Begründung verweist der Senat auf das BFH-Urteil vom 19. 1. 2017 VIR 75/14 (BFHE 256, 339, BStBl II 2017, 684, unter II. 3. und 4.).

Berechnung der abzugsfähigen ag. Bel. und der zumutbaren Belastung im Streitfall

30 bb) Im VZ 2012 betrug die zumutbare Belastung der Kl. nach § 33 Abs. 3 EstG 2 391 €. Dieser Betrag ergibt sich unter Berücksichtigung eines Gesamtbetrags der Einkünfte beider Kl. i. H. v. 76 400 € und eines Kindes bei einer stufenweisen Berechnung im Sinne der neueren Rspr. des BFH (Urteile vom 19. 1. 2017 VIR 75/14, BFHE 256, 339, BStBl II 2017, 684; vom 27. 7. 2017 III R 1/09, BFHE 259, 279, BStBl II 2018, 96). Dieser Rspr. hat das FA mit dem Änderungsbescheid vom 21. 12. 2017 Rechnung getragen, dabei allerdings zu Unrecht die an das Landratsamt erstatteten Unterhaltsleistungen nicht berücksichtigt. Diese in Raten geleisteten Erstattungen i. H. v. 3 677 € sind nicht anders zu beurteilen als die ab Februar 2012 von der Klin. auf die Rechnungen des Pflegeheims ihrer Mutter geleisteten laufenden Zahlungen. Nachdem das FA dies ausweislich seiner Erklärungen in der m. V. nicht mehr in Frage stellt, erübrigen sich weitere Ausführungen hierzu.

31 Zieht man den so ermittelten Betrag der zumutbaren Belastung i. H. v. 2 391 € vom Gesamtbetrag der von der Klin. im Jahr 2012 geleisteten Unterhaltszahlungen i. H. v. 6 987,20 € ab, ergibt sich der vom Senat für Recht erkannte, als ag. Bel. nach § 33 Abs. 1 EstG zum Abzug zuzulassende Betrag i. H. v. 4 596 €.

32 cc) Im VZ 2013 ergibt sich bei Berücksichtigung eines Gesamtbetrags der Einkünfte beider Kl. i. H. v. 80 851 € eine zumutbare Belastung i. H. v. 4 186,36 €. Dabei war anders als im Jahr 2012 unstreitig keine Kinderkomponente für die Tochter T zu berücksichtigen, da diese in diesem

Jahr bereits eigene Einkünfte erzielte (siehe die in der Niederschrift über die m. V. aufgenommenen entsprechenden Erklärungen der Beteiligten). Damit liegen die von der Klin. im Jahr 2013 geleisteten Unterhaltszahlungen i. H. v. 2.995 € selbst bei Berücksichtigung der weiteren von der Klin. getragen 10 € für die ... Klinik und einer Rechnung über 13,63 € für Medizintechnik, die von der Klin. für ihre Mutter bezahlt worden waren, noch unterhalb des vom Gesetzgeber als zumutbare Belastung angesehenen Betrages und können nicht als ag. Bel. abgezogen werden.

In Bezug auf Zahlungen im Rahmen des Elternunterhalts für die krankheitsbedingte Pflege eines Elternteils sind die Regelungen des § 33 EStG nicht verfassungswidrig, ...

33 2. Die Regelung des § 33 EStG ist auch nicht verfassungswidrig, soweit danach Zahlungen im Rahmen des Elternunterhalts, die für die krankheitsbedingte Pflege des Elternteils geleistet werden, nicht in voller Höhe zum Abzug zugelassen werden. Insbesondere führt der nach § 33 Abs. 3 EStG vorgenommene Abzug weder zu einer Besteuerung des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums noch zu einer Ungleichbehandlung von Eltern- und Kindesunterhalt, wie die Kl. sie rügen. Vielmehr trägt die Regelung über den Ansatz einer zumutbaren Belastung in Abs. 3 der Vorschrift dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung (so auch Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 33 EStG Rz. 216 a. E.; s. im Übrigen die nachfolgend im Einzelnen zitierte höchstrichterliche Rspr.).

... und zwar weder aufgrund der Steuerfreiheit des Existenzminimums ...

34 a) Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Beurteilung ist das aus Art. 1 Abs. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG abzuleitende Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums. Danach hat der Staat das Einkommen des Bürgers insoweit steuerfrei zu stellen, als dieser es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins für sich und seine Familie benötigt. Einem Grundgedanken der Subsidiarität, wonach Eigenversorgung Vorrang vor staatlicher Fürsorge hat, entspricht es, dass sich die Bemessung des einkommensteuerrechtlich maßgeblichen Existenzminimums nach dem im Sozialhilferecht niedergelegten Leistungsniveau richtet. Was der Staat dem Einzelnen voraussetzungslos aus allgemeinen Haushaltsmitteln zur Verfügung zu stellen hat, das darf er ihm nicht durch Besteuerung seines Einkommens entziehen (BVerfG-Beschluss vom 13.2.2008 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125, HFR 2008, 500, NJW 2008, 1868; s. auch BFH-Urteile vom 2.9.2015 VIR 32/13, BFHE 251, 196, BStBl II 2016, 151; vom 25.4.2017 VIII R 52/13, BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949; BFH-Beschluss vom 29.9.2016 III R 62/13, BFHE 255, 252, BStBl II 2017, 259). Zu dem einkommensteuerrechtlich zu verschonenden Existenzminimum gehören grundsätzlich auch die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die Kranken- und Pflegeversicherung. Solche Aufwendungen umfassen dem Grunde nach nicht nur die Beiträge zur Krankenversicherung, sondern auch den eigentlichen Sachaufwand für eine Krankenversorgung (BFH-Urteil vom 2.9.2015 VIR 32/13, BFHE 251, 196, BStBl II 2016, 151).

35 Unstreitig ist das freizustellende Existenzminimum der Kl. selbst – und im VZ 2012 auch dasjenige der Tochter – vorliegend nicht berührt, da die Steuerfreiheit insoweit durch den Grundfreibetrag und die – wenn auch um den Betrag der zumutbaren Belastung gekürzte – Abzugsmöglichkeit nach § 33 EStG gewährt wurde. Die Kl. rügen vielmehr die faktische Besteuerung des Existenzminimums der Mutter der Klin., die zwar nicht unmittelbar erfolgt, sich aber aus der Versagung des vollständigen Abzugs der Unterhaltsleistungen bei ihnen ergebe.

36 Wie vorstehend ausgeführt ist das Existenzminimum des jeweiligen Steuerpflichtigen bzw. das der Familie von der Steuer freizustellen (vgl. grundlegend BVerfG-Beschluss vom 29.5.1990 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653). Das Existenzminimum muss dem Steuerpflichtigen nicht nur nach Abzug der Steuern erhalten bleiben. Der Gesetzgeber darf auch nur das darüber hinausgehende Einkommen der Besteuerung unterwerfen, weil andernfalls Familien mit unterhaltsbedürftigen Familienmitgliedern gegenüber anderen Familien, gegenüber kinderlosen Ehepaaren und gegenüber kinderlosen Alleinstehenden benachteiligt werden würden (BVerfG-Beschluss vom 29.5.1990 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653). Diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen hinsichtlich der das Familienexistenzminimum repräsentierenden Aufwendungen wird steuersystematisch dadurch Genüge getan, dass § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG das zu versteuernde Einkommen in Höhe eines Grundfreibetrags mit einem Steuertarif von 0 € besteuert, also steuerfrei belässt, und § 32 Abs. 6 EStG bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Eltern den Abzug von Kinderfreibeträgen zulässt.

37 Allerdings hat das BVerfG bereits entschieden, dass weder Art. 3 Abs. 1 noch Art. 6 Abs. 1 GG den Gesetzgeber dazu zwingen, Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger nach den hierfür maßgebenden gesetzlichen Vorschriften für den Unterhalt eines Familienangehörigen zu leisten hat, stets in vollem Umfang bei der Besteuerung zum Abzug zuzulassen (vgl. den BVerfG-Beschluss vom 29.5.1990 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653). Vielmehr unterscheidet es zwischen Kosten der Existenzsicherung im engeren Sinne und solchen im weiteren Sinne, zu denen es in seinem Beschluss vom 26.1.1994 1 BvL 12/86 (BVerfGE 89, 346, BStBl II 1994, 307) etwa die Unterhaltsaufwendungen für ein im Rahmen der Berufsausbildung auswärtig untergebrachtes volljähriges Kind zählt. Auch hinsichtlich der die Existenzsicherung berührenden Krankheitskosten lässt das BVerfG erkennen, dass der Gesetzgeber nicht gehalten ist, deren vollen Abzug uneingeschränkt zu gewährleisten (vgl. BVerfG-Beschluss vom 13.2.2008 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125). Vielmehr kann die Abzugsfähigkeit auf das sozialhilferechtlich gewährleistete Leistungsniveau begrenzt werden. Denn nur dies gehört zum Existenzminimum im engeren Sinne. Dies gilt nicht nur für die Abzugsfähigkeit der eine eigene Erkrankung betreffenden Aufwendungen, sondern gleichermaßen für vom Steuerpflichtigen in Bezug auf eine Erkrankung eines Angehörigen getragene Kosten und namentlich auch für die Kosten eines Pflegeheims. Dazu zählen nämlich nicht ausschließlich die Kosten eines untypischen Sonderbedarfs, der einen steuerlichen Abzug über den in § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG geregelten Grundfreibetrag hinaus notwendig erscheinen lässt. Vielmehr beinhalten die Rechnungen des Trägers des Pflegeheims regelmäßig auch Kosten für die Unterbringung und Verpflegung der Heimbewohner, deren steuerliche Berücksichtigung vorliegend als Teil des Existenzminimums grundsätzlich durch den bei der Mutter der Klin. anzusetzenden Grundfreibetrag gewährleistet ist und dazu führt, dass diese auf ihre Renteneinkünfte keine Steuer zu zahlen braucht. Dementsprechend wird in der Rspr. des BFH die Auffassung vertreten, dass Heimkosten nur vermindert um eine Haushaltsersparnis als ag. Bel. betrachtet werden könnten (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 4.10.2017 VIR 22/16, BFHE 259, 352, BStBl II 2018, 179). Da mithin ein Teil der vom Pflegeheim berechneten Leistungen steuerlich bereits entlastet ist, besteht keine verfassungsrechtliche Notwendigkeit, die Rechnungsbeträge, soweit sie nicht entweder von Dritter Seite (Pflegversicherung) und von der Mutter getragen worden sind, in vollem Umfang bei den Kl. steuerlich zu entlasten. Vielmehr erscheint vor diesem Hintergrund die Anwendung des § 33 Abs. 3 EStG bei der Berücksichtigung einer ag. Bel. auch bei Kosten der vorliegenden Art durchaus sachgerecht; sie ist jedenfalls nicht verfassungswidrig. Der von den Kl. für

die Kosten der Heimunterbringung von Eltern vertretenen gegenteiligen Auffassung vermag der Senat deshalb nicht zu folgen.

... noch wegen einer etwaigen Ungleichbehandlung von Eltern- und Kindesunterhalt

38 b) Die Regelung des § 33 EStG ist auch nicht wegen einer etwaigen Ungleichbehandlung von Eltern- und Kindesunterhalt verfassungswidrig. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der für die Mutter der Klin. getragenen Unterhaltsaufwendungen liegt die von den Kl. gerügte Ungleichbehandlung nicht vor.

39 aa) Bei den der Klin. aufgrund der Pflegebedürftigkeit ihrer Mutter entstandenen Unterhaltsaufwendungen handelt es sich nicht um typische Unterhaltsaufwendungen für den allgemeinen Lebensbedarf, sondern um untypische Unterhaltsaufwendungen. Die Abgrenzung von typischen und untypischen Unterhaltsaufwendungen und deren Berücksichtigung nach § 33a bzw. § 33 EStG ist im Fall von Aufwendungen aufgrund der Pflegebedürftigkeit eines Unterhaltsberechtigten unabhängig davon vorzunehmen, aus welchem Grund und welcher Rechtsgrundlage die Unterhaltsverpflichtung resultiert. Untypische Unterhaltsaufwendungen wie infolge Pflegebedürftigkeit entstandene Aufwendungen sind nicht nur im Rahmen der Unterhaltspflicht gegenüber Eltern, sondern auch dann nach § 33 EStG zu berücksichtigen, wenn es sich bei dem Unterhaltsberechtigten, der nicht in der Lage ist, die Aufwendungen selbst zu tragen, um ein Kind des Steuerpflichtigen handelt. Dies hat der BFH bereits in seinem Urteil vom 19. 6. 2008 III R 57/05 (BFHE 222, 338, BStBl II 2009, 365, m. w. N.) entschieden. Auch im Rahmen des sog. Realsplittings ist zwischen typischen und untypischen Unterhaltsaufwendungen zu differenzieren. So sind nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG a. F., jetzt § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG, lediglich typische Aufwendungen zur Bestreitung der Lebensführung zu berücksichtigen gewesen, z. B. für Ernährung, Wohnung, Kleidung (BFH-Beschlüsse vom 17. 5. 2006 XI B 128/05, BFH/NV 2006, 2053), nicht aber für krankheitsbedingten Unterhalt. Die von den Kl. vorgetragene Ungleichbehandlung betrifft nicht vergleichbare Sachverhalte, nämlich den Vergleich von laufendem Kindes- und Ehegattenunterhalt mit untypischen krankheitsbedingten Unterhaltsaufwendungen. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung vermag der erkennende Senat vorliegend nicht zu erkennen.

Bisherige Rspr. des BFH in vergleichbaren Fällen

40 bb) Der Senat sieht sich in seiner Auffassung durch die Rspr. des BFH bestätigt. In dem bereits genannten Urteil vom 30. 6. 2011 VIR 14/10 (BFHE 234, 191, BStBl II 2012, 876, NJW 2011, 3262) hat dieser in einem mit dem vorliegenden Streitfall vergleichbaren Sachverhalt (Heranziehung der Tochter für einen Teil der Heimkosten eines Elternteils durch den Träger der Sozialleistungen) den Abzug der in § 33 Abs. 3 EStG geregelten zumutbaren Belastung weder in verfassungsrechtlicher Hinsicht noch überhaupt in Frage gestellt. Eine entsprechende Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit der Versagung einer Berücksichtigung von Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung von Angehörigen in einem Altenpflegeheim hat der BFH in seinem Beschluss vom 8. 11. 2012 VIB 82/12 (BFH/NV 2013, 525) getroffen. Die gegen den Beschluss eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen (Beschluss vom 9. 8. 2015 2 BvR 84/13, StEd 2015, 550).

41 Zwischenzeitlich hat der BFH seine Rspr. zur Verfassungsmäßigkeit des Ansatzes einer zumutbaren Belastung unter Hinweis auf eine erneute Überprüfung insbesondere hinsichtlich der Berücksichtigung einer zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten auch im Hinblick auf die in der Literatur geäußerte Kritik (z. B. Mellinghoff in Kirchhof,

EStG, 17. Aufl., § 33 Rz. 48, m. w. N.; Karrenbrock/Petrak, DStR 2016, 47; Haupt, DStR 2010, 960; Kosfeld, FR 2013, 359) mit Beschluss vom 21. 2. 2018 VIR 11/16 (BFHE 260, 507, BStBl II 2018, 469) bestätigt.

42–43 c) Auch für eine „verfassungskonforme Auslegung“ im Sinne des Klägerbegehrens ist danach kein Raum, da es bei der vorgenommenen Anwendung der steuerlichen Regelungen an einem Verstoß gegen die Verfassung fehlt. ...

Zulassung der Revision

44 Die Revision war im Hinblick auf die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Der BFH hat zwar die Anwendbarkeit des § 33 Abs. 3 EStG (auch) für Konstellationen der vorliegenden Art im Urteil vom 30. 6. 2011 VIR 14/10 (BFHE 234, 191, BStBl II 2012, 876, NJW 2011, 3262, a. E.) bestätigt. Er hat sich in der genannten Entscheidung allerdings nicht mit den damit verbundenen grundrechtlichen Fragestellungen auseinandergesetzt. Nachdem die Heranziehung von Kindern für einen Teil der Pflegeheimkosten ihrer Eltern in der Lebenswirklichkeit zunehmend größere Bedeutung erlangt, liegt eine vertiefte höchstrichterliche Prüfung und Beurteilung der von den Kl. aufgeworfenen Fragen im Interesse der Fachöffentlichkeit.

Anmerkung

I. Problemstellung/Sachverhalt

Das FG hatte zu entscheiden, in welchem Umfang Beiträge der Klin. zum laufenden Unterhalt ihrer Mutter als ag. Bel. gem. § 33 EStG zu berücksichtigen sind.

Im zugrundeliegenden Fall leistete die Klin. laufende Unterhaltszahlungen an ihre pflegebedürftige und in einem Pflegeheim lebende Mutter. Die eigenen Einkünfte der Mutter reichten nicht aus, die nach Abzug der Leistungen aus der gesetzlichen Pflegeversicherung verbleibenden Kosten des Pflegeheims zu decken. Darüber hinaus wurde die Klin. anteilig vom Landkreis für die vom Sozialhilfeträger zunächst an die Mutter geleitete Hilfe zur Pflege nach dem SGB XII in Haftung genommen.

Die Kl. beehrten die Unterhaltszahlungen der Klin. an ihre Mutter sowie die von der Klin. an den Landkreis gezahlte Erstattung der Hilfe zu Pflege vollständig, d. h. ohne Abzug einer zumutbaren Belastung, als ag. Bel. zu berücksichtigen. Der Bkl. ließ den Abzug der Aufwendungen als ag. Bel. hingegen nur insoweit zu, als sie die zumutbare Belastung überstiegen.

II. Rechtslage

In ständiger Rspr. geht der BFH davon aus, dass Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die krankheitsbedingte Unterbringung eines unterhaltsberechtigten Angehörigen in einem Altenpflegeheim entstehen, weil der Angehörige nicht in der Lage ist diese selbst zu tragen, als Krankheitskosten ag. Bel. i. S. des § 33 EStG darstellen, während Aufwendungen für deren altersbedingte Heimunterbringung nur nach § 33a Abs. 1 EStG berücksichtigt werden können. Eine Aufteilung derartiger Kosten in Unterhaltskosten i. S. von § 33a EStG und Krankheitskosten i. S. von § 33 EStG kommt nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 30. 6. 2011 VIR 14/10, BFHE 234, 191, BStBl II 2012, 876; BFH-Beschluss vom 8. 11. 2012 VIB 82/12, BFH/NV 2013, 525). Abziehbar gem. § 33 EStG sind neben den Pflegekosten auch die Kosten, die auf die Unterbringung und Verpflegung entfallen, soweit es sich hierbei um gegenüber der normalen Lebensführung entstehende Mehrkosten handelt. Dementsprechend sind die Aufwendungen für die krankheits-

bedingte Unterbringung im Grundsatz um eine Haushaltsersparnis zu kürzen, es sei denn, der Pflegebedürftige behält seinen normalen Haushalt bei (vgl. BFH-Urteil vom 4. 10. 2017 VI R 22/16, BFHE 259, 352, BStBl II 2018, 179).

III. Die Entscheidung des FG

Das FG gelangt zu dem Ergebnis, dass die Unterbringung der Mutter der Klin. krankheitsbedingt erfolgte und sowohl die Zahlungen der Klin. im Rahmen des Elternunterhalts als auch die Zahlungen aufgrund ihrer Haftung für die vom Landkreis geleistete Hilfe zur Pflege nach dem SGB XII dem Grunde nach im Rahmen des § 33 Abs. 1 EStG als ag. Bel. abzugsfähig sind. Diese Aufwendungen können nach Auffassung des FG allerdings nur teilweise unter Berücksichtigung zumutbaren Belastung gem. § 33 Abs. 3 EStG, die entsprechend der neuen Rspr. des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 19. 1. 2017 VI R 75/14, BFHE 256, 339, BStBl II 2017, 684) stufenweise auf der Grundlage des Gesamtbetrages der Einkünfte beider Ehegatten zu ermitteln ist, zum Abzug gebracht werden. Eine Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte auf der Basis des nur auf die Klin. entfallenden Anteils am Gesamtbetrag der Einkünfte kommt für das FG sowohl nach dem Wortlaut der Norm als auch gesetzessystematisch nicht in Betracht.

Das FG hält die Regelungen in § 33 EStG auch nicht für verfassungswidrig, soweit danach Zahlungen im Rahmen des Elternunterhalts, die für die krankheitsbedingte Pflege eines Elternteils geleistet werden, nicht in voller Höhe zum Abzug zugelassen werden. Das FG vermag insofern weder einen Verstoß gegen das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums noch eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Eltern- und Kindesunterhalt festzustellen. In seiner Rechtsauffassung sieht sich das FG durch die Rspr. des BFH bestätigt.

IV. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Wie das FG zutreffend ausführt, steht die Entscheidung im Einklang mit der Rspr. des BVerfG und des BFH. Entgegen einer im Schrifttum vertretenen Auffassung, die Anrechnung einer zumutbaren Belastung verstoße gegen das aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abzuleitende Nettoprinzip, bestehen nach der Rspr. des BVerfG insofern keine verfassungsrechtlichen Bedenken, solange der Steuerpflichtige nach Abzug der zumutbaren Belastung noch über das sozial- und steuerrechtlich garantierte Existenzminimum verfügt. Der BFH und die FG gehen ebenfalls von der Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Belastung gem. § 33 Abs. 3 EStG (auch in Bezug auf Krankheitskosten) aus (vgl. BFH-Urteile vom 21. 2. 2018 VI R 11/16, BFHE 260, 507, BStBl II 2018, 469; vom 2. 9. 2015 VI R 32/13, BFHE 251, 196, BStBl II 2016, 151, jeweils m. w. N.; zusammenfassend Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 33 EStG Rz. 216).

V. Hinweise für die Praxis

Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen und dies damit begründet, dass eine vertiefte höchstrichterliche Prüfung und Beurteilung der aufgeworfenen Fragen im Interesse der Fachöffentlichkeit stehe. Diese Erwartung wird nicht erfüllt werden, da gegen das Besprechungsurteil keine Revision eingelegt wurde. Eine Änderung oder Modifizierung der höchstrichterlichen Rspr. wäre allerdings angesichts der bisherigen eindeutigen Positionierung des BFH in Bezug auf die streitigen Rechtsfragen wohl auch nicht zu erwarten gewesen.

Zutreffend ist der Hinweis des FG, dass die Heranziehung von Kindern für einen Teil der Pflegeheimkosten ihrer Eltern in der Lebenswirklichkeit zunehmend grö-

ßere Bedeutung erlangt. Dies gilt selbstverständlich in gleicher Weise für Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für die eigene Pflege, Pflege der Lebenspartnerin/ des Lebenspartners oder die Pflege eines Kindes. Die weit verbreitete Erwartung einer möglichst umfassenden steuerlichen Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen, ohne Berücksichtigung einer zumutbaren Belastung, ist zwar durchaus verständlich, angesichts der bestehenden Gesetzeslage sowie der hierzu ergangenen höchstrichterlichen Rspr. aber in der Praxis, ohne eine entsprechende Gesetzesänderung, nicht zu erfüllen.

Vorsitzender Richter am FG Ingo Lutter

15 Ermäßigte Besteuerung von Kapitalabfindungen für eine vor 2005 abgeschlossene Riesterrente

FG Nürnberg, Urteil vom 11. 7. 2018 5 K 1130/17 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: X R 24/18).

Bei der Kapitalabfindung für eine vor dem Jahr 2005 abgeschlossene Riesterrente handelt es sich um außerordentliche Einkünfte, die gem. § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 4 EStG ermäßigt zu besteuern sind.

EStG § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 4, § 93 Abs. 3.

1–21 Streitig ist, ob die Kapitalabfindung einer Riester-Kleinbetragsrente i. S. des § 93 Abs. 3 EStG gem. § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 4 EStG ermäßigt zu besteuern ist. Im Rahmen des am 13. 3. 2003 abgeschlossenen Vertrags war die Möglichkeit einer sofortigen Einmalzahlung nicht vereinbart. Die Bank 1 bot dem Kl. am 3. 3. 2015 im Hinblick auf die ab dem 1. 1. 2005 eingeführte Möglichkeit einer zulaufenden Kapitalabfindung für Kleinbetragsrenten in § 93 Abs. 3 EStG eine Kapitalabfindung für seine Riesterrente an, die sich ab Rentenbeginn auf monatlich 21 € belaufen hätte. Der Bekl. erfasste die Kapitalabfindung für die Riesterrente bei den sonstigen Einkünften in voller Höhe. Den Einspruch wies der Bekl. als unbegründet zurück. Nach Ansicht des Kl. sei die Einmalzahlung als atypische Auszahlung zu behandeln und daher steuerfrei. Es handele sich um einen Altvertrag, bei dem eine Kapitalauszahlung ursprünglich nicht zulässig und auch vertraglich nicht vorgesehen gewesen sei.

Nach Ansicht des Bekl. könne gem. § 93 Abs. 3 EStG eine Kleinbetragsrente seit 2005 generell steuerunschädlich abgefunden werden. Es handele sich daher bei einer entsprechenden Abfindung nicht um eine atypische Auszahlungsart. Auch wenn im Streitfall eine Kapitalabfindung nicht vertraglich vereinbart gewesen sei, so sei sie doch eine typische Auszahlungsart bei Kleinbetragsrenten. Dies folge durch die Änderung des Est-Rechts durch das Betriebsrentenstärkungsgesetz, wonach § 22 Nr. 5 EStG mit Wirkung ab dem VZ 2018 durch folgenden Satz 13 ergänzt wurde: „Für Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen nach § 93 Abs. 3 EStG ist § 34 Abs. 1 EStG entsprechend anzuwenden.“ Dieser Gesetzesänderung hätte es aber nicht bedurft, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung des § 34 EStG in der Vergangenheit nicht vorgelegen hätten.

Aus den Gründen:

22 I. Die Klage ist begründet.

Grundsätzliche Steuerpflicht von Riesterrenten

23 1. Die Inanspruchnahme der steuerlichen Förderung führt dazu, dass die späteren Rentenleistungen aus dem Altersvorsorgevertrag gem. § 22 Nr. 5 EStG in voller Höhe

– also nicht nur mit dem Ertragsanteil – zu versteuern sind (Wacker in Schmidt, EStG, 37. Aufl., § 79 Rz. 1). Eine Steuerbefreiung ist gesetzlich nicht vorgesehen.

Voraussetzungen der ermäßigten Besteuerung gem. § 34 Abs. 1 EStG

24 2. Die Kapitalabfindung ist als Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten gem. § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 EStG ermäßigt zu besteuern.

Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten

25 a) § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG ist grundsätzlich auf alle Einkunftsarten anwendbar, sofern die tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind und im Einzelfall keine Gründe für eine einschränkende Auslegung gegeben sind. Weder dem Wortlaut noch der Systematik noch dem Zweck der Norm lässt sich eine Beschränkung ihres Anwendungsbereichs auf bestimmte Einkunftsarten entnehmen (BFH-Urteile vom 25. 2. 2014 X R 10/12, BFHE 245, 1, BStBl II 2014, 668; vom 23. 10. 2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58).

26 Die Kapitalabfindung stellt eine „Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten“ dar. Als „Vergütung“ in diesem Sinne kommen alle Vorteile von wirtschaftlichem Wert in Betracht, die der Steuerpflichtige im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart erzielt. Die „Tätigkeit“ besteht bei Alterseinkünften in der früheren Leistung von Beiträgen (BFH-Urteil vom 23. 10. 2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58). Die Voraussetzung der Mehrjährigkeit (vgl. die Legaldefinition in § 34 Abs. 2 Nr. 4 Halbsatz 2 EStG) ist ebenfalls erfüllt, da die früheren Beitragszahlungen des Kl. sich über mindestens zwei VZ erstreckten und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfassten.

27 b) Die Einkünfte sind auch außerordentlich.

28 aa) Dieses Erfordernis wird sowohl vom Wortlaut des § 34 Abs. 1 EStG als auch von dem des Einleitungssatzes des § 34 Abs. 2 EStG vorausgesetzt. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten sind nur dann außerordentlich, wenn die Zusammenballung der Einkünfte nicht dem vertragsgemäßen oder typischen Ablauf der jeweiligen Einkünfteerzielung entspricht (BFH-Urteil vom 20. 9. 2016 X R 23/15, BFHE 255, 209, BStBl II 2017, 347). Bei der nicht vertragsgemäßen oder atypischen Kapitalabfindung handelt es sich nach dieser Entscheidung des BFH um zwei verschiedene Tatbestände, die dieser unabhängig voneinander geprüft hat. Es liegen also bereits dann außerordentliche Einkünfte vor, wenn eine der beiden Alternativen erfüllt ist.

Einmalzahlung nicht vertragsgemäß

29 bb) Vorliegend war die Geltendmachung der Kapitalabfindung nicht vertragsgemäß, weil sie in dem im Jahr 2003 abgeschlossenen Vertrag keine Rechtsgrundlage gehabt hat. Die dem Senat vorliegenden Vertragsbedingungen sind insoweit eindeutig und entsprechen der Rechtslage des Jahres 2003, nach der eine Kapitalabfindung zuwendungsschädlich gewesen wäre. Hierüber sind sich auch die Beteiligten einig.

30 Die von der Bank 1 mit Schreiben vom 3. 3. 2015 angebotene Kapitalabfindung hat zwar bürgerlich-rechtlich zu einer Vertragsänderung geführt. Für die steuerliche Beurteilung, wie sie auch vom BFH vorgenommen worden ist (BFH-Urteil vom 20. 9. 2016 X R 23/15, BFHE 255, 209, BStBl II 2017, 347), ändert sich dadurch aber nichts, weil die nachträglich vereinbarte Kapitalabfindung nicht dem ursprünglichen Riestervertrag entspricht.

31 Bereits aus diesem Grund liegt eine nicht vertragsgemäße Durchführung vor, so dass die Einkünfte als außerordentlich anzusehen sind.

Atypischer Ablauf

32 cc) Die Kapitalabfindung stellt vorliegend auch einen atypischen Ablauf in Bezug auf die Einkünfteerzielung dar.

33 Nach Auffassung des BFH sind für den Bereich der Basisversorgung ausschließlich Rentenzahlungen typisch. Vor diesem Hintergrund hat der BFH die von einzelnen Versorgungswerken vorgesehene Möglichkeit, Beiträge, die vor 2005 geleistet worden sind, durch eine einmalige Kapitalzahlung abzufinden, als „eng begrenzte und auslaufende Ausnahmeregelung“ angesehen (BFH-Urteil vom 23. 10. 2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58). Auch in der Literatur wird die Ablösung wiederkehrender Bezüge durch eine Kapitalabfindung grundsätzlich als atypisch angesehen (Gänger in Bordewin/Brandt, EStG, § 34 Rz. 36; Horn in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34 EStG Rz. 67).

34 Für Riesterrenten wäre eine Kapitalabfindung bis zur Änderung des § 93 Abs. 3 EStG i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a AltZertG mit Wirkung zum 1. 1. 2005 zulagen-schädlich gewesen. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des vorliegenden Riestervertrags war eine solche Abfindungsmöglichkeit auch für Kleinbetragsrenten untypisch. Allein der Umstand, dass Versicherer im Hinblick auf die später geschaffene Möglichkeit einer zulagenunschädlichen Kapitalabfindung versucht haben dürften, die Versicherten in möglichst großer Zahl zur Annahme dieser Abfindung zu bewegen, macht einen solchen Ablauf keineswegs typisch. Die Abfindung stand nicht im Belieben der Versicherer, sondern hat in jedem Einzelfall einen Entschluss des Versicherten zur Annahme dieser Abfindung vorausgesetzt. Dieses dem im bis zum 31. 12. 2004 geltenden Recht verankerten Leitbild einer lebenslangen Ergänzung zur Basisversorgung widersprechende Verhalten ist nicht typisch.

35 Die Kapitalabfindung war daher weder vertraglich vereinbart noch typisch.

Ergänzung des § 22 Nr. 5 Satz 13 EStG für die Jahre vor 2005 deklaratorisch

36 dd) Die Änderung des § 22 Nr. 5 Satz 13 EStG ab dem 1. 1. 2018 betrifft neuere Fälle, in denen sich die Versicherer die Kapitalabfindung für Kleinbetragsrenten vorbehalten haben (BT-Drs. 18/11286). Dies bedeutet aber nicht im Umkehrschluss, dass Fälle vor dem 1. 1. 2018, in denen keine Abfindung vorgesehen war, nach der bisherigen Rechtslage von der Vergünstigung des § 34 EStG ausgeschlossen gewesen wären. Die Rechtsänderung betrifft Vertragsabschlüsse aus den Jahren 2005 bis 2017, in denen die Möglichkeit zur Kapitalabfindung von vornherein vertraglich vereinbart worden ist; selbst wenn man sie auf Fälle ohne eine solche Vereinbarung aus dem Zeitraum bis zum 31. 12. 2004 ausdehnen wollte, wäre sie insoweit rein deklaratorisch.

37 Die Einkünfte aus der Riesterversicherung sind daher begünstigt gem. § 34 Abs. 1 EStG zu besteuern.

38 3. Daraus ergibt sich folgende Berechnung der ESt 2015: ...

39 Der Est-Bescheid 2015 vom 22. 5. 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. 8. 2017 war daher dahingehend abzuändern, dass die ESt 2015 auf ... € herabgesetzt wird.

40–41 ... III. Die Revision war zuzulassen. Die Revision ist gem. § 115 Abs. 2 FGO nur zuzulassen, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (Nr. 1) oder die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rspr. eine Entscheidung des BFH erfordert (Nr. 2). Betrifft eine als klärungsbedürftig aufgeworfene Rechtsfrage ausgelaufenes oder auslaufendes Recht, hier die Tarifbegünstigung für Kapitalabfindungen gem. § 93 Abs. 3 EStG, die seit dem 1. 1. 2018 in § 22 Abs. 1 Nr. 5 Satz 13 EStG gesetz-

lich geregelt ist, muss erkennbar sein, dass die Rechtsfrage sich noch für einen nicht überschaubaren Personenkreis in nicht absehbarer Zukunft weiterhin stellen könnte, wie dies bei Fragen aus fortgeltendem Recht regelmäßig der Fall ist (BFH-Beschluss vom 11. 5. 2017 VI B 105/16, BFH/NV 2017, 1172). Im vorliegenden Fall ist die Revision im Hinblick auf die große Zahl Betroffener und die beim BFH anhängigen Revisionsverfahren X R 39/17 und X R 7/18 zuzulassen, um die Einheitlichkeit der Rspr. sicherzustellen.

Anmerkung

I. Problemstellung

Vor dem VZ 2005 wäre die Abfindung einer Riesterrente durch eine Einmalzahlung grundsätzlich zulagenschädlich gewesen. Erst infolge der Änderung des § 93 Abs. 3 EStG bezüglich der Zulagenunschädlichkeit der Abfindung von Kleinbetragsrenten hat sich für die Versicherungsunternehmen die Möglichkeit eröffnet, die verwaltungsaufwändige Auszahlung der Kleinbetragsrenten durch eine Einmalzahlung zu vermeiden, ohne dass die Sparer ihre Zulagenberechtigung verlieren. Offen blieb allerdings die einkommensteuerliche Behandlung des Auszahlungsbetrags selbst. Die grundsätzliche Steuerpflicht der Riesterrente gem. § 22 Nr. 5 EStG, die der Kl. zunächst in Zweifel gezogen hat, ist am Ende der m. V. nicht mehr streitig gewesen, so dass allein die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes gem. § 34 Abs. 1 und 2 EStG zu beurteilen war. Diese setzt nach gefestigter Rspr. des BFH. voraus, dass die Zusammenballung der Einkünfte nicht dem vertraglich Vereinbarten entspricht und außerordentlich ist (BFH-Urteil vom 23. 10. 2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58, m. w. N.). Dies ist bei den nach Einführung des § 93 Abs. 3 EStG abgeschlossenen Riesterverträgen, die eine Abfindungsmöglichkeit für Kleinbetragsrenten regelmäßig vorgesehen haben, wohl nicht mehr der Fall gewesen, so dass die Anwendung des § 34 EStG durch § 22 Nr. 5 Satz 13 EStG angeordnet werden musste. Aber wie ist mit den „Altverträgen“ von vor 2005 ohne eine entsprechende Regelung zu verfahren?

II. Rechtsauffassungen

Der Kl. verweist insoweit darauf, dass in seinem Riestervertrag keine Abfindung durch Einmalzahlung vorgesehen gewesen ist. Dies spricht für das Vorliegen begünstigter Einkünfte. Die FinVerw. – es hat offensichtlich eine entsprechende Weisungslage für das beklagte FA bestanden – hält die Abfindung einer Kleinbetragsrente unabhängig vom Fehlen einer vertraglich vorgesehenen Regelung nicht für untypisch. Außerdem will sie aus der Ergänzung des § 22 Nr. 5 Satz 13 EStG schließen, dass diese Änderung konstitutiv und die Rechtslage zuvor anders gewesen sein müssten.

III. Die Entscheidung des FG

Das FG ist bezüglich der Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG der Auffassung des Kl. gefolgt. Die spätere Änderung des § 93 Abs. 3 EStG ist bei Abschluss des Riestervertrags nicht absehbar gewesen, so dass die Abfindung einer auf Lebenszeit angelegten Rente durch eine Einmalzahlung aus Sicht der Vertragsbeteiligten untypisch ist. Auch den außerordentlichen Charakter hat das FG bejaht und befindet sich insoweit auf einer Linie mit dem Gesetzgeber, der ansonsten kaum die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes in § 22 Nr. 5 Satz 13 EStG angeordnet hätte.

Die Entscheidung betrifft zwar vordergründig nur „Altverträge“, die vor dem Jahr 2005 geschlossen worden sind. Im Hinblick auf die Vielzahl an Riesterverträgen und die Unsicherheit, die bei der Frage der Anwendung

des ermäßigten Steuersatzes gem. § 34 Abs. 1 EStG häufig auftritt, hat die Entscheidung dennoch grundsätzliche Bedeutung. Das FG hat zugunsten der Riesterparer entschieden, die trotz ihrer guten Absicht, privat für das Alter vorzusorgen, nicht über eine Kleinbetragsrente hinausgekommen sind. Ob der BFH dem folgen wird, bleibt abzuwarten.

IV. Hinweise für die Praxis

Die Annahme des Angebots der Banken bzw. Versicherungen, eine Kleinbetragsrente durch eine Einmalzahlung abzufinden, will gut überlegt sein. Dies gilt auch in steuerlicher Hinsicht, jedenfalls bis der BFH über das anhängige Revisionsverfahren X R 24/18 entschieden hat. Sollte die Annahme schon erfolgt sein, wäre darauf hinzuwirken, dass die Veranlagung insoweit vorläufig gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AO vorgenommen bzw. durch Einlegen eines Einspruchs offengehalten wird.

Richter am FG Bernhard Köhler

Einkommensteuer Doppelbesteuerungsabkommen

16 Aufteilung des Arbeitslohns eines im grenzüberschreitenden Verkehr tätigen Berufskraftfahrers

FG Düsseldorf, Urteil vom 13. 11. 2018 10 K 2203/16 E – Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 45/18).

Das Besteuerungsrecht bezüglich des Arbeitslohns eines in Deutschland wohnhaften Berufskraftfahrers, der für einen in den Niederlanden ansässigen Arbeitgeber fährt, ist für Tage, an denen er Fahrtstrecken sowohl in den Niederlanden als auch in Deutschland oder einem Drittstaat zurücklegt, nach den jeweiligen Fahrzeiten aufzuteilen. Können diese nicht genau ermittelt werden, so sind sie zu schätzen. Eine dabei entstehende Doppelbesteuerung des Arbeitslohns durch dessen gesamte oder nahezu gesamte Besteuerung in den Niederlanden berührt die Rechtmäßigkeit der den vorstehenden Grundsätzen entsprechenden deutschen Steuerbescheide nicht. Sie kann nur durch ein Verständigungsverfahren ausgeräumt werden.

EStG § 19 Abs. 1 Nr. 1; DBA-Niederlande 1959 Art. 10, Art. 25; DBA-Niederlande 2015 Art. 14; OECD-MA Art. 15.

1–4 Strittig ist im Hinblick auf das Besteuerungsrecht Deutschlands als Wohnsitzstaat des Kl. und das Besteuerungsrecht der Niederlande als Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers des Kl. die Aufteilung von Arbeitslohn, die der Kl. als Berufskraftfahrer für Arbeitstage bezogen hat, an denen er mit seinem Fahrzeug sowohl in den Niederlanden als auch in einem anderen Staat der EU und/oder der Schweiz unterwegs war.

Der Kl. war in den Streitjahren (2013 und 2014) mit Transportfahrzeugen seines Arbeitgebers in den Niederlanden, in Deutschland, in Belgien, in Frankreich und in der Schweiz unterwegs. Im Streitjahr 2013 war er an insgesamt 130 von 219 Arbeitstagen sowohl in den Niederlanden als auch in Deutschland unterwegs, im Streitjahr 2014 war dies an 102 von 228 Arbeitstagen der Fall. Der Kl. legte zusammen mit den in Deutschland abgegebenen Steuererklärungen als „Fahrtenbuch“ bezeichnete, von seinem Arbeitgeber abgezeichnete monatliche Aufstellungen für die Streitjahre vor, aus denen für jeden Arbeitstag unter Angabe der jeweiligen Orte die zurückgelegte Fahrtstrecke, die dabei durchfahrenen Staaten und die Zeitpunkte der Grenzüber-

tritte hervorgingen. Er ermittelte für 2013 einen in Deutschland steuerpflichtigen Arbeitslohn von 1 899 € (rd. 4 % des gesamten Arbeitslohns) und für 2014 einen solchen von 3 412 € (rd. 7,5 % des gesamten Arbeitslohns). Dabei ging er davon aus, dass das Besteuerungsrecht an Tagen, an denen er zumindest einen Teil der Fahrtstrecke in den Niederlanden zurückgelegt hatte, den Niederlanden zustehe.

Der Bekl. sah das Besteuerungsrecht der Niederlande dagegen nur für den Teil des Arbeitslohns als gegeben an, der auf Tage entfiel, an denen der Kl. eine ausschließlich durch die Niederlande führende Fahrtstrecke zurückgelegt hatte. Das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn, der auf ausschließlich außerhalb der Niederlande zurückgelegte Fahrtstrecken entfiel, stehe Deutschland zu. Soweit der Kl. an ein und demselben Tag eine sowohl durch die Niederlande als auch durch andere Staaten führende Fahrtstrecke zurückgelegt habe, sei das Besteuerungsrecht je hälftig auf die Niederlande und auf Deutschland aufzuteilen. Der Arbeitslohn sei daher im Jahr 2013 zu 79/219 und im Jahr 2014 zu 68/228 steuerpflichtig und lediglich im Übrigen steuerfrei und nur – nach Abzug der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden WK – bei der Berechnung des besonderen Steuersatzes gem. § 32b EStG zu berücksichtigen. Entsprechend dieser Berechnung ergingen ESt-Bescheide für 2013 vom 11. 8. 2015 und für 2014 vom 17. 2. 2016.

Mit seiner nach erfolglosen Einsprüchen erhobenen Klage hält der Kl. an der Rechtsansicht fest, dass Deutschland das Besteuerungsrecht hinsichtlich seines Arbeitslohns nur insoweit zustehe, als dieser auf Tage entfalle, an denen er ausschließlich Fahrtstrecken außerhalb der Niederlande zurückgelegt habe. Dagegen stehe das Besteuerungsrecht den Niederlanden nicht nur insoweit zu, als der Arbeitslohn auf Tage entfalle, an denen er ausschließlich Strecken innerhalb der Niederlande zurückgelegt habe, sondern auch insoweit, als er auf Tage entfalle, an denen er einen Teil der Fahrtstrecke in den Niederlanden zurückgelegt habe. Der Kl. hat Steuerbescheide der niederländischen FinVerw. vorgelegt, durch die er für die Streitjahre in den Niederlanden veranlagt wurde. Danach wurde den von der niederländischen FinVerw. vorgenommenen Steuerfestsetzungen jeweils der gesamte in den Streitjahren erzielte Bruttoarbeitslohn zugrunde gelegt. Steuermindernd abgezogen wurden allerdings im Ausland versteuerte Einkommensbeträge („Totaal vrijstelling in het buitenland belast inkomen“). Diese Steuerfestsetzungen wurden vom Kl. nicht angefochten.

Aus den Gründen:

5 I. Die Klage ist unbegründet.

6 Die ESt-Bescheide für 2013 und 2014 waren nicht gem. § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO zu ändern, weil sie nicht i. S. von § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO rechtswidrig sind und den Kl. deshalb nicht in seinen Rechten verletzen. Der Bekl. hat den Arbeitslohn, den der Kl. in den Streitjahren bezogen hat, in jeweils zutreffendem Umfang der Besteuerung und dem Progressionsvorbehalt unterworfen.

7 1. Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit u. a. Löhne für eine Beschäftigung im privaten Dienst.

Abkommensrechtliches Arbeitsortprinzip

8 a) Das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte steht Deutschland ungeachtet der unbeschränkten ESt-Pflicht des Kl. gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG nach Art. 10 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 nur insoweit zu, als die Arbeit, für die der Kl. die Einkünfte bezogen hat, nicht in den Niederlanden ausgeübt wurde.

9 Nach Art. 10 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 hat, wenn eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertrags-

staaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, der andere Staat, d. h. im Streitfall die Niederlande, das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, wenn die Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird, sofern nicht Art. 10 Abs. 2 DBA-Niederlande 1959 Anwendung findet, was jedoch im Hinblick auf die nicht erfüllten Tatbestandsmerkmale des Art. 10 Abs. 2 Buchst. b DBA-Niederlande 1959 nach zutreffender Ansicht der Beteiligten nicht der Fall ist. Ausgeübt wird die Tätigkeit eines Arbeitnehmers dort, wo er sich tatsächlich aufhält. Ausschlaggebend ist die physische Anwesenheit im Tätigkeitsstaat (vgl. BFH-Urteil vom 25. 11. 2014 IR 27/13, BFHE 248, 153, BStBl II 2015, 448). Ein Berufskraftfahrer wie der Kl. hält sich während der Arbeitsausübung in oder bei seinem Fahrzeug auf (vgl. BFH-Urteil vom 31. 3. 2004 IR 88/03, BFHE 206, 64, BStBl II 2004, 936). Das Fahrzeug ist daher der Ort der Arbeitsausübung.

10 Danach steht in den Fällen, in denen der Berufskraftfahrer seinen Wohnsitz in Deutschland hat, sein Arbeitgeber aber in einem anderen Vertragsstaat ansässig ist, Deutschland das Besteuerungsrecht für die Vergütungen aus nichtselbständiger Arbeit zu, die auf Tätigkeiten des Berufskraftfahrers im Inland entfallen. Soweit der Berufskraftfahrer seine Tätigkeit in dem Staat ausübt, in dem der Arbeitgeber ansässig ist, ist die Anwendung des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA ausgeschlossen, weil die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA nicht vorliegen. Mit jedem Tätigwerden des Berufskraftfahrers im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers steht diesem als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht insoweit zu (Art. 15 Abs. 1 OECD-MA). Übt der Berufskraftfahrer seine Tätigkeit in einem Drittstaat aus, d. h. weder in Deutschland noch in dem Staat, in dem der Arbeitgeber ansässig ist, steht das Besteuerungsrecht für die auf den Drittstaat entfallenden Arbeitsvergütungen im Verhältnis zum Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers Deutschland als Wohnsitzstaat des Berufskraftfahrers zu. Soweit die Tätigkeit im jeweiligen Drittstaat an nicht mehr als 183 Tagen ausgeübt wird, verbleibt das Besteuerungsrecht regelmäßig bei Deutschland (vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24. 3. 2005 6 K 1664/04, FGReport 2005, 82, juris; BMF-Schreiben vom 12. 11. 2014 IV B 2 – S 1300/08/10027, 2014/0971694, BStBl I 2014, 1467, Rz. 285 ff.; nunmehr BMF-Schreiben vom 3. 5. 2018 IV B 2 – S 1300/08/10027, 2018/0353235, BStBl I 2018, 643, Rz. 338 ff.).

11 Die gegenteilige Rechtsauffassung des Kl., wonach im Falle eines Berufskraftfahrers dem Ansässigkeitsstaat seines Arbeitgebers, im Streitfall also den Niederlanden, bei jedem Tätigwerden des Berufskraftfahrers in diesem Staat das Besteuerungsrecht als Tätigkeitsstaat zustehe, ist unzutreffend. Abgesehen davon, dass der Kl. sich dafür zu Unrecht auf Art. 14 Abs. 1 DBA-Niederlande 2015 bzw. Art. 15 Abs. 1 des OECD-MA bezieht, die im Streitfall angesichts der Geltung von Art. 10 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 nicht einschlägig sind, ergibt sich aus jenen Bestimmungen nichts anderes als aus dieser, weil sich das Besteuerungsrecht stets danach richtet, in welchem Staat der Berufskraftfahrer seine Arbeit ausübt, d. h. mit dem Fahrzeug seines Arbeitgebers unterwegs ist.

Arbeitslohn für Tage mit Fahrten in den Niederlanden und Drittstaaten im Schätzungsweg zeitanteilig aufzuteilen

12 b) Der Bekl. hat danach die Einkünfte des Kl. zutreffend insoweit besteuert, als sie Tage betreffen, in denen der Kl. seine Tätigkeit ausschließlich in Deutschland oder in einem anderen Staat als den Niederlanden (Drittstaat) erbracht hat. Soweit der Kl. während eines Arbeitstages sowohl in den Niederlanden als auch in Deutschland und/oder in einem Drittstaat Fahrtstrecken zurückgelegt hat, war die Vergütung dafür aufzuteilen. Diese Aufteilung muss zwar nicht zwingend hälftig erfolgen, wie das BMF dies im Schreiben vom 19. 9. 2011 IV B 3 – S 1301-LUX/

07/10002, 2011/0736274 (BStBl I 2011, 849) zum deutsch-luxemburgischen DBA unter Tz. 4 der Anlage 1 vertritt. Die Aufteilung hat vielmehr im Verhältnis der jeweiligen Arbeitsstunden zu erfolgen (ebenso Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15 MA Rz. 146).

13 Die vom Kl. vorgelegten, als Fahrtenbuch bezeichneten Aufzeichnungen enthalten jedoch keine Angaben zu den im jeweils durchfahrenen Staat erbrachten Arbeitsstunden. Der Kl. hat dort lediglich die Uhrzeit des Grenzübertritts angegeben. Angaben dazu, wann er wo mit dem Fahrzeug losgefahren ist, wann er es am jeweiligen Arbeitstag endgültig abgestellt hat, wann er Lenkzeitunterbrechungen hatte und wie hoch die tägliche Höchstlenkzeit war, enthalten die Aufzeichnungen nicht. Dann ist der Umfang der Tätigkeit im jeweiligen Staat nach § 162 Abs. 1 AO zu schätzen. Anhaltspunkte für eine andere als die vom Bekl. vorgenommene Schätzung, die zu einer hälftigen Aufteilung geführt hat, liegen nicht vor. Die Schätzung des Bekl. ist daher nicht zu beanstanden, so dass das Gericht nicht von seiner eigenen Schätzungsbefugnis (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) Gebrauch macht.

Anwendung des Progressionsvorbehalts rechtmäßig

14 2. Soweit das Besteuerungsrecht für die vom Kl. bezogenen Einkünfte danach den Niederlanden zustand, durfte der Bekl. diese Einkünfte gem. Art. 20 Abs. 2 Satz 1 und 2 DBA-Niederlande 1959 i. V. m. § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG dem Progressionsvorbehalt unterwerfen. Auch insoweit lassen die angefochtenen Bescheide keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Kl. erkennen.

Doppelbesteuerung aufgrund niederländischer Steuerfestsetzungen nur durch Verständigungsverfahren zu beseitigen

15 3. Die angefochtenen Steuerbescheide waren auch nicht deshalb dem Begehren des Kl. entsprechend zu ändern, weil es ohne eine solche Änderung angesichts der von der niederländischen FinVerw. für die Streitjahre erlassenen Steuerbescheide zu einer Doppelbesteuerung der vom Kl. erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit kommt. Aus Sicht des Gerichts widersprechen nicht die inländischen, sondern die von der niederländischen FinVerw. erlassenen Steuerbescheide der durch Art. 10 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 getroffenen Regelung zur Aufteilung des Besteuerungsrechts für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Fall eines Berufskraftfahrers. Die dadurch eingetretene Doppelbesteuerung kann der Kl. daher, worauf auch der BFH in einem vergleichbaren Fall hingewiesen hat (Urteil vom 31. 3. 2004 IR 88/03, BFHE 206, 64, BStBl II 2004, 936), nur durch die Einleitung und einen für ihn erfolgreichen Abschluss eines Verständigungsverfahrens (Art. 25 DBA-Niederlande 1959) beseitigen.

16–17 ... III. Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zuzulassen.

Anmerkung

I. Problemstellung

Der Kl., der sowohl in Deutschland als auch in den Niederlanden Steuererklärungen abgegeben hatte, musste, nachdem er die deutschen Steuerbescheide erhalten hatte, feststellen, dass sein Arbeitslohn für die Streitjahre insoweit doppelt besteuert worden war, als die niederländische FinVerw. den Arbeitslohn bis auf einen Abzug für Finanzierungszinsen für selbstgenutztes Wohneigentum und einen Steuerabzugsbetrag voll besteuert hatte, das deutsche FA aber auch den Teil des Arbeitslohns als steuerpflichtig behandelte, der auf im grenzüberschreitenden Verkehr in Deutschland oder Drittstaaten zurück-

gelegte Strecken entfiel. Die niederländischen Steuerbescheide waren bestandskräftig, so dass der Kl. nur noch die deutschen Steuerbescheide anfechten konnte. Seiner Ansicht nach durfte es zu der Doppelbesteuerung nicht kommen, weil er – wie die niederländische FinVerw. – nur den Teil des Arbeitslohns als in Deutschland steuerpflichtig ansah, der auf Tage entfiel, an denen er Fahrten ausschließlich außerhalb der Niederlande durchgeführt hatte.

II. Besonderheiten des Streitfalls

Der Arbeitslohn von Arbeitnehmern, die keinen ortsfesten, sondern einen mobilen grenzüberschreitenden Arbeitsplatz haben, ist – wie der Streitfall zeigt – ein besonderes Steuersubstrat, das das Interesse nicht nur eines Fiskus weckt. Art. 15 Abs. 3 OECD-MA sieht deshalb vor, dass ungeachtet der in Art. 15 Abs. 1 OECD-MA für die Zuweisung des Besteuerungsrechts getroffenen Regelung („Arbeitsortprinzip“) Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden können, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet (ähnlich bzw. ebenso Art. 10 Abs. 3 DBA-Niederlande 1959 und Art. 14 Abs. 4 DBA-Niederlande 2015). Für die Arbeit an Bord eines Straßenfahrzeugs im internationalen Verkehr findet sich eine vergleichbare Bestimmung nur in Art. 15 Abs. 3 DBA-Türkei 1989 und in Art. 14 Abs. 3 DBA Spanien 2011.

Ohne eine solche Regelung droht aber die im Streitfall eingetretene Doppelbesteuerung, wenn ein Vertragsstaat – wie hier die Niederlande – das Arbeitsortprinzip in Art. 10 Abs. 3 DBA-Niederlande 1959 weniger feinsinnig als etwa Deutschland auslegt (Fahrzeug als Arbeitsort), vielmehr ungeachtet der Fahrtätigkeit den Betriebsort des niederländischen Arbeitgebers als Arbeitsort ansieht. Auch wenn dies aus den niederländischen Steuerbescheiden nicht explizit hervorgeht, muss angenommen werden, dass ihnen eine derartige Rechtsauffassung der niederländischen FinVerw. zugrunde liegt.

III. Die Entscheidung des FG

Das FG hat – dem in Deutschland allgemein geteilten Verständnis des Arbeitsortes eines Berufskraftfahrers folgend – die Aufteilung des Arbeitslohns für Tage, an denen der Kl. sein Fahrzeug sowohl in den Niederlanden als auch außerhalb der Niederlande geführt hatte, für zutreffend gehalten. Auch den Aufteilungsmaßstab (hälftige Teilung) hat es nicht beanstandet, weil präzisere Angaben zum Umfang der im jeweiligen Staat geleisteten Arbeitszeit nicht zur Verfügung standen.

IV. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Das Urteil steht im Einklang mit der höchstrichterlichen Rspr. zum Verständnis des abkommensrechtlichen Arbeitsortprinzips (vgl. BFH-Urteile vom 31. 3. 2004 IR 88/03, BFHE 206, 64, BStBl II 2004, 936; vom 25. 11. 2014 IR 27/13, BFHE 248, 153, BStBl II 2015, 448). Die Zulassung der Revision soll es dem Kl. gleichwohl ermöglichen, seine davon abweichende Rechtsauffassung dem BFH zu unterbreiten. Ob der BFH von seiner Rspr. abweichen wird, erscheint angesichts ihrer Bestätigung bis in die jüngste Zeit hinein indes zweifelhaft.

V. Konsequenzen für die Praxis

Dem Kl. bleibt, um die Doppelbesteuerung zu beseitigen, nur der Weg des Verständigungsverfahrens. Die deutsche FinVerw. hatte in der Vergangenheit zwar versucht, in Zusammenarbeit mit der niederländischen FinVerw. eine die Doppelbesteuerung vermeidende Aufteilung

des Arbeitslohns im Wege eines in den Niederlanden durchzuführenden Antragsverfahrens zu erreichen. Dieses Verfahren hat sich jedoch angesichts der Auffassung der niederländischen FinVerw., nach der den Niederlanden schon bei geringster Berührung ihres Staatsgebietes durch den Berufskraftfahrer das Besteuerungsrecht für den gesamten Arbeitslohn für diesen Tag zusteht, nicht bewährt und wurde daher nicht fortgeführt.

Im Streitfall dürfte sich das Verständigungsverfahren angesichts des Inkrafttretens des DBA-Niederlande 2015 am 1. 12. 2015 noch nach Art. 25 DBA-Niederlande 1959 richten. Dies könnte sich im Hinblick auf die zeitlichen Beschränkungen, die Art. 25 Abs. 1 Satz 2 DBA-Niederlande 2015 vorsieht, für den Kl. als vorteilhaft erweisen. Bei einem für ihn positiven Ausgang des Verständigungsverfahrens dergestalt, dass die deutschen Steuerbescheide zu ändern wären, stünde ungeachtet zwischenzeitlich eingetretener Bestandskraft § 175a AO als Änderungsgrundlage zur Verfügung.

Vorsitzender Richter am FG Dr. Dirk Wüllenkemper

Einkommensteuer
Körperschaftsteuer
Gewerbesteuer

17 Cateringaufwendungen am Filmset als gekürzt abziehbare BA

FG Köln, Urteil vom 6. 9. 2018 13 K 939/13 – vorläufig nicht rechtskräftig.

Kosten, die ein Filmproduktionsunternehmen für unentgeltlich ausgegebene Speisen und Getränke für die am Drehort (Set) mit der Herstellung der Aufnahmen beschäftigten Personen aufwendet, sind Aufwendungen für „die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass“ und nur zu 70 % als BA abzugsfähig, soweit die Speisen und Getränke auch denjenigen Personen gereicht werden, die nicht den zu den eigenen Arbeitnehmern des Unternehmens gehören, aber z. B. als Arbeitnehmer der beteiligten Fernsehsender bei der Produktion am Set mitwirken.

ESTG § 4 Abs. 4, Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2, Abs. 7, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; KStG § 8 Abs. 1; GewStG § 7 Satz 1; HGB § 275 Abs. 2.

1–33 Die Klin. ist eine GmbH, die in den Streitjahren (2005 bis 2008) u. a. im Auftrag verschiedener Fernsehsender Filme produzierte. Während der Aufnahmearbeiten am Set bot sie den dort tätigen Personen über ein Catering-Unternehmen unentgeltlich Speisen und Getränke an. In deren Genuss kamen neben ihren eigenen Arbeitnehmern auch die Arbeitnehmer des jeweiligen Fernsehsenders, die Auftragnehmer der Klin. und deren Arbeitnehmer. Alle Teilnehmer an einem Catering wurden auf einer gesonderten Liste erfasst. Die Cateringaufwendungen wurden auf einem gesonderten Konto in der Finanzbuchhaltung der Klin. erfasst.

Die Klin. behandelte die Aufwendungen für das Catering in vollem Umfang als BA. Für ihre eigenen Arbeitnehmer führte sie eine Lohnversteuerung durch.

Im Anschluss an eine Bp stellte sich der Bekl. auf den Standpunkt, dass die Cateringkosten, die die Klin. für die nicht bei ihr angestellten Personen aufgewandt hatte, unter die Kürzungsvorschrift für Bewirtungsaufwendungen aus geschäftlichem Anlass nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 ESTG fallen und deshalb nur zu 70 % als BA abzugsfähig

sein. Die restlichen 30 %, nämlich unstreitig 29 984 € (2005), 39 242 € (2006), 11 598 € (2007) und 4 422 € (2008) rechnete der Bekl. dem Gewinn der Klin. wieder hinzu. Gegen die entsprechend geänderten KSt- und GewSt-Messbescheide für die Streitjahre hat die Klin. nach erfolglosem Einspruch Klage erhoben.

Aus den Gründen:

34–38 ... Die Klage ist unbegründet, da der Bekl. zu Recht die Cateringaufwendungen nur gekürzt zum Abzug zugelassen hat. Die Aufwendungen sind zwar dem Grunde nach BA. Sie stellen jedoch Bewirtungsaufwendungen i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 ESTG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG und § 7 Satz 1 GewStG dar und fallen nicht unter die Rücknahme des § 4 Abs. 5 Satz 2 ESTG.

Cateringaufwendungen sind BA, ...

39 Bei den Aufwendungen für das Catering für die Personen, die am jeweiligen Drehort (Set) der von der Klin. hergestellten Produktionen anwesend waren, handelt es sich um BA nach § 4 Abs. 4 ESTG. Dies ergibt sich bereits aus der Rechtsform der Klin., da Kapitalgesellschaften über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen (vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 4. 12. 1996 I R 54/85, BFHE 182, 123; zuletzt BFH-Urteile vom 27. 7. 2016 I R 8/15, BFHE 255, 32, BStBl II 2017, 214; I R 12/15, BFHE 255, 39, BStBl II 2017, 217; I R 71/15, BFH/NV 2017, 60, jeweils m. w. N.). Dass die Aufwendungen zu den Kosten der Herstellung eines immateriellen Wirtschaftsguts (Fernsehproduktion) gehören, ändert nichts an ihrer Eigenschaft als BA. Deshalb ist es entgegen dem Vorbringen der Klin. in diesem Zusammenhang unerheblich, wie die Aufwendungen in der Gliederung des § 275 Abs. 2 HGB buchungstechnisch zu erfassen sind.

... als Bewirtungsaufwendungen aber nur gekürzt abziehbar

40 Jedoch dürfen – trotz ihrer Eigenschaft als BA – Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 ESTG den Gewinn nicht mindern, soweit sie 70 % der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind. Die Aufwendungen unterliegen außerdem der besonderen Aufzeichnungspflicht gem. § 4 Abs. 7 ESTG.

41 a) Die streitbefangenen Aufwendungen der Klin. unterfallen dieser Kürzungsvorschrift.

Catering ist „Bewirtung“ i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 ESTG

42 Das von der Klägerin organisierte Catering stellt eine „Bewirtung“ i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 ESTG dar. Eine solche „Bewirtung“ ist jede Darreichung von Speisen, Getränken oder sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr (vgl. BFH-Urteil vom 3. 2. 1993 I R 57/92, BFH/NV 1993, 530; BFH-Beschluss vom 6. 6. 2013 I B 53/12, BFH/NV 2013, 1561; BFH-Urteil vom 18. 9. 2007 I R 75/06, BFHE 219, 78, BStBl II 2008, 116). Im Streitfall wurden den an den Drehorten tätigen Personen unstreitig Speisen und Getränke zum sofortigen Verzehr unentgeltlich überlassen. Das allein reicht für die Annahme einer Bewirtung aus.

43 Die Bewirtungsaufwendungen treten auch nicht in den Hintergrund und sind aus Vereinfachungsgründen als bloße Annehmlichkeiten zu werten („übliche Gesten der Höflichkeit“ wie Kaffee, Tee oder Gebäck, vgl. BFH-Urteil vom 17. 7. 2013 X R 37/10, BFH/NV 2014, 347; FG Münster vom 28. 11. 2014 14 K 2477/12 E,U, EFG 2015, 453; Abschn. 4.10 Abs. 5 Satz 9 Nr. 1 EStR 2005 und 2008). Dazu müsste den Speisen und Getränken objektiv kein eigenständiges Gewicht neben der Veranstaltung, in der sie ausgegeben werden, zukommen (vgl. Spilker in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. H 22).

44 Der Senat kann offenlassen, ob das schon nach den Ausführungen der Klin. deshalb nicht der Fall ist, da sie dem Catering, ohne das eine effektive Durchführung der Produktion wegen Pausenzeiten o. Ä. nicht gewährleistet wäre, nachvollziehbar eine betriebsnotwendige Funktion zuschreibt. Unstreitig und letztlich entscheidend ist, dass das Catering Mahlzeiten ersetzt, wie der Hinweis der Klin. auf das ansonsten erforderliche Aufsuchen eines Restaurants, Imbisses oder Supermarkts zeigt. Selbst das Servieren kleinerer Gerichte ist nach der Zweckbestimmung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG als Bewirtung anzusehen (vgl. Spilker in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. H 22, „z. B. belegte Brötchen, Suppen, ‚Häppchen‘ u. Ä.“; Broudré, DStR 1995, 117, 119, „belegte Schnittchen, Brötchen mit Siedewurst, kleine Kartoffel- oder Nudelgerichte, Suppen“; Broudré, DB 1995, 1430, 1431, „auch ... Kuchen, Torten u. Ä.“; Pohl in Bodewin/Brandt, EStG, § 4 Rz. 2543, „belegte Brote, Brötchen oder ‚Häppchen‘, Suppen, Kartoffelsalat mit Würstchen o. Ä.“).

45 b) Die Klin. hat das Catering bezahlt, so dass sie auch unter diesem Aspekt in den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG fällt (vgl. BFH-Urteil vom 17. 7. 2013 X R 37/10, BFH/NV 2014, 347, mit Anm. Nöcker, HFR 2014, 228). Dem steht nicht entgegen, dass der Klin. die Cateringaufwendungen von ihren Auftraggebern beim Erwerb der fertigen Produktion als Teil der Vergütung der Klin. erstattet wurden. Denn die Klin. will diese Aufwendungen als BA absetzen. Im Übrigen hat die Klin. im Rahmen der Organisation ihrer Produktionen das jeweilige Catering-Unternehmen beauftragt und deren Ablauf vorgegeben. Die Catering-Unternehmen handeln auch im Namen und für Rechnung der Klin. (vgl. zu diesen Anforderungen im Arbeitnehmerbereich BFH-Urteil vom 19. 6. 2008 VI R 48/07, BFHE 222, 363, BStBl II 2008, 870).

Bewirtung erfolgte auch aus geschäftlichem Anlass

46 c) Diese Bewirtung erfolgte auch aus geschäftlichem Anlass. Dieser – gesetzlich nicht definierte – Begriff ist nach der Rspr. des BFH ein Unterfall der betrieblichen Veranlassung. Er umfasst insbesondere die Bewirtung von Personen, zu denen Geschäftsbeziehungen bestehen oder angebahnt werden sollen. Eine „geschäftliche Veranlassung“ fehlt hingegen, wenn ein Unternehmen seine eigenen Arbeitnehmer bewirtet. Nur derjenige Bewirtungsaufwand, der einerseits betrieblich veranlasst ist und andererseits auf die Bewirtung dieser eigenen Arbeitnehmer entfällt, kann deshalb unbeschränkt abgezogen werden.

Auslegung der Norm anhand der Entstehungsgeschichte

47 Eine solche Verknüpfung der Abzugsbegrenzung mit der Bewirtung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Bewirtenden sind, ergibt sich zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG. Eine dahingehende Auslegung der Vorschrift wird aber durch ihre Entstehungsgeschichte gestützt. Die im Streitjahr geltende Fassung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG wurde durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25. 7. 1988 (BGBl. I 1988, 1093) in das Gesetz eingefügt. Die Vorschrift ersetzte den bis dahin geltenden § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, der „Aufwendungen für die Bewirtung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind“ einer vergleichbaren Abzugsbeschränkung unterwarf. Vor dem Inkrafttreten der Neufassung konnten Bewirtungsaufwendungen zweifelsfrei nur insoweit unbegrenzt abgezogen werden, als es um die Bewirtung von Arbeitnehmern des Bewirtenden ging; alle anderen Bewirtungsaufwendungen unterfielen unabhängig von Anlass und Umfang der Bewirtung dem Anwendungsbereich der Abzugsbeschränkung. Durch die Änderung des Gesetzeswortlauts wollte der Gesetzgeber erklärtermaßen von einem diejenigen Aufwendungen in die Abzugsbeschränkung einbeziehen, die im Zusammenhang mit einer Bewirtung von Geschäftsfreunden auf an der Veranstaltung teil-

nehmende Arbeitnehmer entfallen (vgl. Begründung des Finanzausschusses, BT-Drs. 11/2536, 46, 76). Zum anderen wollte er mit der Formulierung „aus geschäftlichem Anlass“ klarstellen, dass im Hinblick auf die „reine Arbeitnehmerbewirtung“ keine Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage eintreten sollte (vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 11/2536, 76). Schließlich heißt es in der Gesetzesbegründung, dass die Neufassung auch dann eingreife, wenn ein Unternehmen im Rahmen seiner Öffentlichkeitsarbeit „bloße Besucher“ bewirte (vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 11/2536, 76). Die seinerzeit vorgenommene Gesetzesänderung zielte mithin ausschließlich auf eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Vorschrift ab. Für die Annahme, dass bei bestimmten Gestaltungen bislang nur eingeschränkt abziehbare Aufwendungen nunmehr unbegrenzt abziehbar sein sollten, bietet die Gesetzesgeschichte keinen Anhaltspunkt. Daher wäre es – und das ist auch für den Streitfall aus Sicht des Senats entscheidend – mit dem Willen des historischen Gesetzgebers nicht vereinbar, den Gesetzeswortlaut in einer Weise auszulegen, die abweichend von der früheren Rechtslage die Möglichkeit des unbeschränkten Abzugs über den Bereich der Arbeitnehmerbewirtung hinaus ausdehnt. Zudem würde ein solches Verständnis die Handhabbarkeit der gesetzlichen Regelung ohne Not beeinträchtigen. Denn dann müsste der Begriff „geschäftlicher Anlass“ in anderer Weise von demjenigen der „betrieblichen Veranlassung“ abgegrenzt werden. Dies könnte sinnvoll nur durch eine wertende Betrachtung der Gesamtumstände der Bewirtung geschehen. Daraus würden zwangsläufig zusätzliche Schwierigkeiten erwachsen, die sich durch die Anknüpfung an den arbeitsrechtlichen Status des Bewirteten vermeiden lassen (vgl. zu diesem Verständnis BFH-Urteil vom 18. 9. 2007 IR 75/06, BFHE 219, 78, BStBl II 2008, 116).

Geschäftlicher Anlass liegt vor, wenn – aus betrieblicher Veranlassung – andere Personen als die eigenen Arbeitnehmer bewirtet werden

48 Damit ist nach allgemeiner Auffassung ein geschäftlicher Anlass gegeben, wenn eine betrieblich veranlasste Bewirtung keine nur betriebsinterne (Arbeitnehmer-)Bewirtung ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 7. 9. 2011 IR 12/11, BFHE 235, 225, BStBl II 2012, 194; Spilker in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. H 47; Bode in Kirchhof, EStG, 176. Aufl., § 4 Rz. 202; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 4 Rz. 1691). Dem schließt sich der Senat an.

49 Nach Maßgabe dieses Gesetzesverständnisses greifen auch die weiteren Einwände der Klin. nicht durch. Ihre in den Vordergrund gestellte Argumentation zur betriebsfunktionalen Notwendigkeit des Caterings (bestmögliche Koordination der Arbeiten an dem jeweiligen Drehort, Koordinierung und Flexibilität bei der Umsetzung eines Drehplans unter Berücksichtigung hoher Kosten einerseits und geringer Kosten des Caterings andererseits, notwendige Begleiterscheinung innerhalb des Produktionsprozesses, fehlender Repräsentationscharakter) hält der Senat zwar für nachvollziehbar und überzeugend. Sie vermag aber nur die ohnehin gegebene betriebliche Veranlassung des Caterings zu unterstreichen, ist aber für die Auslegung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG unerheblich. Aus dem gleichen Grund spielt es auch keine Rolle, wie im allgemeinen Sprachgebrauch und im wirtschaftlichen Verkehr eine „Bewirtung aus geschäftlichem Anlass“ verstanden wird. Ebenso ist es gleichgültig, ob die Bewirtung dazu dient, „beim Essen“ geschäftliche Dinge zu besprechen, um Geschäftsbeziehungen zu festigen oder anzubahnen. Die Vorschrift ist, wie ihre Entwicklungsgeschichte zeigt, insoweit gerade nicht punktuell einzuschränken. Entgegen dem Vorbringen der Klin. zum Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG hat der Gesetzgeber mit der Formulierung „aus geschäftlichem Anlass“ zum Ausdruck gebracht, dass die Kosten einer angemessenen Darreichung

von Speisen und Getränken nur teilweise abzugsfähig sein sollen.

Überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Klin. an der Bewirtung nicht relevant

50 Insbesondere teilt der Senat in diesem Zusammenhang nicht die von der Klin. aus dem BFH-Urteil vom 21. 1. 2010 VI R 51/08 (BFHE 228, 85, BStBl II 2010, 700) zur lohnsteuerrechtlichen Beurteilung hergeleitete Sichtweise zur Verdrängung eines geschäftlichen Anlasses durch ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse. In dieser Entscheidung hat der BFH die Annahme steuerpflichtigen Arbeitslohns nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG abgelehnt, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse Speisen und Getränke unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung stellt (vgl. auch FG Hamburg vom 17. 9. 2015 2 K 54/15, EFG 2016, 36, zur unentgeltlichen Mahlzeitengestellung an Mitarbeiter auf einer Offshore-Plattform). Der Senat kann offenlassen, ob er sich diesen Rechtsprechungsgrundsätzen bezogen auf die Verhältnisse im Streitfall für Zwecke der LSt anschließen könnte. Zwar könnte in den vorgenannten Fällen, wie im Streitfall, aber auch bei anderen Bewirtungen, bei denen die Präsenz der Arbeitnehmer am Arbeitsplatz zwingend notwendig ist (z. B. im Bereich der Fürsorge oder der Gefahrenabwehr und -bekämpfung), eine „betriebsfunktionale Zwangslage“ vorliegen. Letztlich steht diese Rspr. aber in keinem Zusammenhang mit der Auslegung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG. Ihr lässt sich kein Rechtssatz entnehmen, wonach ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse einen ansonsten bestehenden „geschäftlichen Anlass“ allgemein überlagert.

Bewirtung kein Gegenstand eines Leistungsaustauschs

51 d) Die streitbefangenen Kosten für das Catering fallen auch nicht deshalb aus dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG, weil sie als Gegenstand eines Austauschverhältnisses im Sinne eines Leistungsaustauschs keine Bewirtung aus geschäftlichem Anlass darstellen.

52 Wie der BFH (vgl. Urteil vom 17. 7. 2013 X R 37/10, BFH/NV 2014, 347, m. w. N.) unter Hinweis auf Darstellungen in der einschlägigen Fachliteratur ausgeführt hat, gehören Bewirtungsaufwendungen, die im Leistungsaustausch vergütet werden, nicht zu den von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG gemeinten Aufwendungen. Exemplarisch verweist der BFH auf die Verpflegung von Seminarteilnehmern, die den Aufwand durch die Bewirtung mittels entsprechend erhöhter Seminargebühren selbst tragen. Eine vergleichbare Gegenleistung fehlt im Streitfall.

53 Die bewirteten Personen haben keine Gegenleistung für das Catering erbracht, sondern nur die vertraglich geschuldete Mitwirkung an der jeweiligen Produktion. Dass das Catering Gegenstand eines Leistungsaustauschs in dem Sinne gewesen wäre, aufgrund dessen die bewirteten Personen die Teilnahme an dem Catering hätten beanspruchen können oder konkrete Gegenleistungen für das Catering erbracht hätten, hat selbst die Klin. nicht behauptet. Auch aus den vorgelegten Akten ergeben sich keinerlei Anhaltspunkte in dieser Richtung. Es liegt daher nur eine Bewirtung – anlässlich – eines auf andere Vertragsgegenstände gerichteten Leistungsaustausches vor. Dies entspricht auch dem Vorbringen der Klin., die stets betont hat, dass das Catering, wie bereits dargestellt, in ihrem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgt sei, um die Kosten gering zu halten und Zusatzkosten zu vermeiden.

54 Die bewirteten Personen hatten auch keine aus dem Vertragsverhältnis zwischen der Klin. und den jeweiligen Auftraggebern, ggf. im Rahmen eines Vertrags zu Gunsten Dritter i. S. des § 328 Abs. 1 BGB, abzuleitenden Ansprüche auf die Gewährung unentgeltlicher Verpflegung. Unstreitig sind die Kosten für das Catering gegenüber den Auf-

traggebern als Kalkulationsgröße im Produktionsvertrag angegeben worden. Gegenstand des Leistungsaustausches waren daher nur die Entgelte der Auftraggeber und die durch die Klin. gefertigten Produktionen.

55 Sonstige Anhaltspunkte dafür, dass durch die Produktionsverträge zugunsten der verschiedenen Nutznießer, also den Arbeitnehmern der Klin., den selbständigen Mitwirkenden und den Arbeitnehmern der Auftraggeber, ein Anspruch auf Gewährung des Catering begründet werden sollte, bestehen nicht. Es sind keine Gründe ersichtlich, warum die jeweiligen Auftraggeber allen an der Produktion beteiligten Personen Verpflegungsansprüche einräumen sollten.

56 Letztlich bestand auch kein Austauschverhältnis mit den jeweiligen Auftraggebern der Klin., das eine Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG ausschließen könnte. Die Vertragspartner der Klin. haben die erfolgreiche Herstellung der jeweils vereinbarten Produktion vergütet. Über die konkreten Schritte und Maßnahmen zur kostengünstigen Produktion hat die Klin. nach Maßgabe eigener Vorstellungen entschieden. Dass nicht das Catering vergütet worden ist, ergibt sich auch aus dem eigenen Vorbringen der Klin., wonach die tatsächlichen Kosten im Einzelfall geringer waren als die kalkulierten Kosten ... Auf die Frage, ob ansonsten eine mittelbare Bewirtung durch die Auftraggeber vorläge (vgl. BFH-Urteil vom 17. 7. 2013 X R 37/10, BFH/NV 2014, 347, m. w. N.), kommt es daher nicht an.

(Rück-)Ausnahme des § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG nicht einschlägig

57 e) Die Klägerin kann sich nicht auf die (Rück-)Ausnahme des § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG berufen. Diese Ausnahme greift nur bei Bewirtungen ein, die unmittelbar Gegenstand der erwerbsbezogenen bewirtenden Tätigkeit sind (vgl. BFH-Urteil vom 7. 9. 2011 I R 12/11, BFHE 235, 225, BStBl II 2012, 194). An einer solchen – in Gewinnabsicht ausgeübten – Bewirtung fehlt es; die Klin. unterhielt keinen gastronomischen Betrieb. Vielmehr diente die unentgeltliche Bewirtung nur indirekt der Förderung ihrer mit Gewinnabsicht ausgeübten Tätigkeit zur Produktion von Fernsehsendungen. Die Klin. hat zudem keine anderen Leistungen an die an den Drehorten tätigen Mitarbeiter erbracht.

58 f) Die Höhe der von der Klin. getragenen Cateringaufwendungen ist zwischen den Beteiligten unstreitig, so dass der Senat von weiteren Ausführungen absieht.

59 Es kann in diesem Zusammenhang weiterhin offenbleiben, ob mit Blick auf das vom Senat geteilte Gesetzesverständnis der höchstrichterlichen Rspr. zur Auslegung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG auch die bisher zum uneingeschränkten Abzug zugelassenen Aufwendungen für die Bewirtung der eigenen Arbeitnehmer in den Anwendungsbereich der Bewirtungsaufwendungen aus geschäftlichen Anlass einzubeziehen sind. Damit ginge eine Verböserung einher, die im finanzgerichtlichen Verfahren unzulässig ist (vgl. zum sog. Verböserungsverbot z. B. BFH-Beschlüsse vom 10. 3. 2016 X B 198/15, BFH/NV 2016, 1042; vom 8. 5. 2018 VIII B 124/17, BFH/NV 2018, 822; Ratschow in Gräber, FGO, 8. Aufl., § 96 Rz. 51, m. w. N.).

60 g) Schließlich kommt es im Streitfall nicht darauf an, ob die besonderen Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG einerseits und § 4 Abs. 7 EStG andererseits erfüllt sind.

61–62 ... 4. Gründe für eine Revisionszulassung liegen nicht vor. Der Senat weicht insbesondere nicht von der Auslegung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG durch die höchstrichterliche Rspr. ab, die von der ganz h. M. in der Literatur geteilt wird.

Anmerkung

Der Abspann eines Kinofilms besteht aus den „Credits“. Die teilweise schier endlose Liste der Namen zeigt, dass die Zahl der Menschen hinter der Kamera um ein Vielfaches größer ist die der Schauspieler und Komparsen. Insbesondere werden bei den „Credits“ die vielen Personen genannt, die unmittelbar bei den Aufnahmen am Drehort mitgewirkt haben, nämlich Regisseur, Produzent, die Verantwortlichen für Kamera, Bild und Ton, Aufnahmeleiter, Beleuchter, Maskenbildner, Requisiteur, diverse Assistenten, Fahrer, Security und viele andere. Zeit ist Geld – ein Drehtag kann bis zu zwölf Stunden dauern und muss gut vorbereitet sein. Dabei darf die Verpflegung der vielen Menschen nicht vergessen werden. Deshalb ist es keine Überraschung, dass selbst ein Cateringunternehmen bei den „Credits“ auftaucht.

I. Problemstellung

Der Produzent bzw. die Produktionsgesellschaft beauftragt in aller Regel ein Cateringunternehmen damit, allen am Set anwesenden Personen Speisen und Getränke anzubieten. Das geschieht üblicherweise unentgeltlich, und dabei wird nicht unterschieden zwischen den eigenen Arbeitnehmern der Produktionsgesellschaft und denjenigen Personen, die entweder selbständig tätig sind (insbesondere die Schauspieler, der Regisseur und der Kameramann) oder die bei anderen Unternehmen (z. B. den Fernsehsendern) beschäftigt sind und die Filmaufnahmen überwachen. Daraus ergibt sich einkommensteuerrechtlich ein Problem. Cateringaufwendungen sind zwar BA (§ 4 Abs. 4 EStG). Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG dürfen aber Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, soweit sie 70 % der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind, den Gewinn nicht mindern. Wenn die Cateringaufwendungen unter diese Vorschrift fallen, geht der Produktionsgesellschaft für 30 % davon der Betriebsausgabenabzug verloren. Genauso hatte das hier beklagte FA bei der Klin., einer Filmproduktionsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, die KSt und die GewSt-Messbeträge festgesetzt.

II. Die Argumentation der Klin.

Im Zentrum der Klagebegründung stand in tatsächlicher Hinsicht die zwingende Notwendigkeit des Catering für den reibungslosen Ablauf der Dreharbeiten. Diese ergebe sich aus dem engen Zeitfenster einer Produktion, das einer statischen Pausenregelung entgegenstehe. Einzelne Mitwirkende hätten ihre Pausen kurzzeitig nach Maßgabe des Produktionsablaufs unterbrechen müssen, da die Dreharbeiten wegen der Kosten und der Vorgaben nicht hätten ins Stocken geraten dürfen. Die Mitwirkenden hätten sich jederzeit am Drehort, d. h. in der Produktionshalle bzw. bei einem Außendreh im nahen Umfeld, verfügbar halten müssen. Angesichts der Produktionskonzepte sei eine Verköstigung nur sehr schwer oder überhaupt nicht möglich, es sei denn, sie – die Klin. – hätte es, wie geschehen, den Beteiligten ermöglicht, eine warme Mahlzeit unmittelbar am Drehort einzunehmen. Hinzu komme, dass sich an den Produktionsstätten meist in fußläufiger Nähe kein Restaurant oder Imbiss befunden habe, in denen z. B. 80 Personen innerhalb von 30 Minuten hätten verpflegt werden können. Allein diese 30 Minuten hätten den Produktionsablauf erheblich beeinträchtigt, z. B. wegen zusätzlicher Kosten für längere Mietzeiten und für Zuschläge oder Vertragsstrafen. Deshalb seien ihr die Cateringaufwendungen stets von ihren Auftraggebern erstattet worden. Die Cateringaufwendungen seien Teil ihrer Kostenkalkulation, aus der sie ihre mit dem jeweiligen Fernsehsender zu vereinbarenden Vergütung errechnen. Es habe keine Möglichkeit

bestanden, von den Nicht-Arbeitnehmern ein Entgelt zu verlangen.

III. Die Entscheidung des FG

1. Das FG hält die Argumentation der Klin. zur betriebsfunktionalen Notwendigkeit des Catering ausdrücklich „für nachvollziehbar und überzeugend“. Es hat jedoch keine Möglichkeit gesehen, daraus einen durchschlagenden Einwand gegen die Anwendung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG zu entwickeln. Dass die Kosten für das Catering Aufwendungen für die Bewirtung von Personen sind, konnte nicht ernsthaft zweifelhaft sein. Da die Bewirtung unentgeltlich stattgefunden hatte, konnte § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG nicht unter Hinweis auf einen Leistungsaustausch abgelehnt werden. Auf der Hand lag schließlich, dass sich die Klin. nicht auf § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG – Bewirtung als (unmittelbarer) Gegenstand der mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung – berufen konnte.

2. Die Entscheidung hing deswegen allein davon ab, wie das Merkmal „aus geschäftlichem Anlass“ auszulegen ist. Dabei ist das FG nach eingehender Untersuchung der Entstehungsgeschichte der Norm zu dem Ergebnis gelangt, dass ein geschäftlicher Anlass immer dann vorliegt, wenn die bewirteten Personen „nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind“. Das war der Text von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG i. d. F. vor dem StRefG 1990 vom 25. 7. 1988 (BGBl. I 1988, 1093) gewesen. Durch die neue, für die Streitjahre geltende Gesetzesfassung sollte der Anwendungsbereich für die Kürzung der BA nicht etwa eingeschränkt, sondern erweitert werden. Da das beklagte FA im Streitfall lediglich die Aufwendungen für die Verpflegung der gerade nicht bei der Klin. beschäftigten Personen gekürzt hatte, waren alle Voraussetzungen von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG erfüllt.

3. Das FG hätte der Klage nur stattgeben können, wenn es einen gänzlich neuen Weg in der Auslegung der Vorschrift beschritten hätte, auf den die Klin. hingewiesen hatte. Es ging um die Rspr. des BFH (Urteil vom 21. 1. 2010 VI R 51/08, BFHE 228, 85, BStBl II 2010, 700), wonach die unentgeltliche oder verbilligte Bewirtung der Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) darstellt, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt. Der BFH geht davon aus, dass eine Wechselwirkung zwischen der Intensität des eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers und dem Ausmaß der Bereicherung des Arbeitnehmers besteht. Je höher aus der Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen sei, desto geringer wiege das aus der Sicht des Arbeitgebers vorhandene eigenbetriebliche Interesse. Trete das Interesse des Arbeitnehmers gegenüber dem des Arbeitgebers in den Hintergrund, könne eine Lohnzuwendung zu verneinen sein. Daraus leitete die Klin. ab, dass man den „geschäftlichen Anlass“ für die Bewirtung von Personen verneinen müsse, wenn der Steuerpflichtige – wie sie selbst im Streitfall – an dieser Bewirtung ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse habe; dieses überlagere dann gleichsam den geschäftlichen Anlass. Einer solchen Auslegung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG vermochte das FG sich nicht anzuschließen. Anzumerken ist, dass die Klin. von der Richtigkeit ihrer Argumentation offensichtlich selbst nicht ganz überzeugt war. Immerhin hatte sie wegen der Cateringaufwendungen für ihre eigenen Arbeitnehmer – trotz ihres angeblich überwiegend eigenbetrieblichen Interesses – eine Lohnversteuerung durchgeführt.

IV. Zulassung der Revision

Das FG hat keine Gründe für die Zulassung der Revision gesehen und darauf hingewiesen, dass es nicht von der

Auslegung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG durch die höchstrichterliche Rspr. abweiche und diese von der ganz h. M. in der Literatur geteilt werde. Diese Begründung erscheint nicht zwingend.

Gerade wenn die Relevanz eines überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Steuerpflichtigen an der Bewirtung von Personen, die nicht zu seinen Arbeitnehmern gehören, für die Beurteilung des geschäftlichen Anlasses i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG bisher in Rspr. und Literatur nicht diskutiert worden ist, steht eine etwaige „Fortbildung des Rechts“ im Raum, die eine Entscheidung des BFH erfordert (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). In keinem der Sachverhalte, die den vom FG zitierten BFH-Entscheidungen zugrunde lagen, haben die Steuerpflichtigen ein so überwiegend eigenbetriebliches Interesse an der Bewirtung geltend machen können wie die Klin. Zur steuerlichen Behandlung von Cateringaufwendungen bei Filmproduktionsunternehmen gibt es, soweit ersichtlich, bisher überhaupt keine BFH-Entscheidung. Dass es in der Bundesrepublik, insbesondere in den „Medienstädten“, viele gleichartige Unternehmen gibt, die aus den gleichen Gründen wie die Klin. bei Dreharbeiten alle dort anwesenden Personen unentgeltlich bewirten, steht außer Frage. Die Rechtssache hat zudem grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

Man darf also gespannt sein, ob die Klin. gegen die Nichtzulassung der Revision Beschwerde einlegt und, wenn ja, wie der BFH darüber entscheiden wird.

Richter am FG Erwin Weingarten

Finanzgerichtsordnung

18 Fortsetzungsfeststellungsklage: Kein berechtigtes Feststellungsinteresse wegen eines beabsichtigten Amtshaftungsprozesses, wenn sich eine Arrestanordnung bereits vor Klageerhebung erledigt hat

FG Münster, Urteil vom 31. 10. 2018 7 K 2396/16 AO – vorläufig nicht rechtskräftig.

Wenn sich eine Arrestanordnung bereits vor Klageerhebung erledigt hat, besteht für eine wegen dieser Arrestanordnung erhobene (Fortsetzungs-)Feststellungsklage kein berechtigtes (Fortsetzungs-)Feststellungsinteresse aufgrund eines Amtshaftungsprozesses.

FGO § 100 Abs. 1 Satz 4.

1–11 Streitig ist, ob eine Arrestanordnung gegenüber der X-GmbH rechtswidrig gewesen ist.

Auf Ersuchen des FA für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung A-Stadt ordnete der Bekl. am 23. 6. 2016 den dinglichen Arrest in das Vermögen der X-GmbH an. Die Arrestanordnung erfolgte aufgrund § 324 AO und zur Sicherung von USt-Schulden i. H. v. insgesamt 4 929 187 €. Diese Summe setzte sich wie folgt zusammen:

Schuldgrund	Zeitraum	Schuldbetrag
USt	2014	1 320 329 €
	2015	2 841 996 €
	Januar 2016	441 106 €
	Februar 2016	195 283 €
	März 2016	130 473 €
Summe		4 929 187 €

Den Arrestanspruch begründete der Bekl. im Wesentlichen mit Ermittlungsergebnissen, nach denen dem Land Nord-

rhein-Westfalen mit hinreichender Sicherheit demnächst ein Steueranspruch in dieser Höhe zustehen würde. Die Arrestschuldnerin habe umsatzsteuerpflichtige Umsätze bisher zu Unrecht als umsatzsteuerfrei behandelt. Darüber hinaus begründete er den Arrestgrund zuvorderst damit, dass die bisher ermittelten Umstände das Bestreben der handelnden Personen erkennen ließen, die tatsächlichen Erlös- und Umsatzverhältnisse gegenüber den Steuerbehörden zu verschleiern.

Zeitgleich mit der persönlichen Zustellung der Arrestanordnung übergab der Bekl. der X-GmbH geänderte USt-Bescheide für die o. g. Zeiträume und über die o. g. Beträge. Die USt-Abschlusszahlungen waren sofort fällig.

Die X-GmbH zahlte noch am Tag der Bekanntgabe der Arrestanordnung und der geänderten USt-Bescheide einen Betrag i. H. v. 4 000 000 €. Sie vereinbarte mit dem Bekl., dass die restliche Zahllast aus den USt-Bescheiden in Raten bis spätestens zum 8. 7. 2016 überwiesen werden sollte. Daraufhin hob der Bekl. gegenüber verschiedenen Banken ausgedruckte Pfändungsverfügungen auf.

Am 28. 7. 2016 hat die X-GmbH wegen der Arrestanordnung Klage erhoben (wegen der USt-Bescheide s. Verfahren des FG Münster mit den Az. 15 V 2440/16, EFG 2017, 1463, und 5 K 2292/17, noch anhängig). Nach Klageerhebung wurde über das Vermögen der X-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kl. zum Insolvenzverwalter bestellt (Beschluss des AG B-Stadt vom ... 2017). Der Kl. hat das Verfahren in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter aufgenommen. Er habe ein berechtigtes Interesse an der Feststellung, dass die Arrestanordnung rechtswidrig gewesen sei. Er beabsichtige eine Amtshaftungsklage zu erheben.

Der Kl. beantragt, festzustellen, dass die Arrestanordnung des Bekl. vom 23. 6. 2016 rechtswidrig gewesen ist.

Aus den Gründen:

12 Die Klage hat keinen Erfolg.

13 Sie ist, wovon auch die Beteiligten ausgehen, als Fortsetzungsfeststellungsklage zu qualifizieren. Mangels Vorliegens eines Fortsetzungsfeststellungsinteresses ist die Klage jedoch unzulässig.

14 Soweit ein angefochtener VA rechtswidrig ist und der Kl. dadurch in seinen Rechten verletzt ist, hebt das Gericht den VA und die etwaige Entscheidung über den außgerichtlichen Rechtsbehelf auf (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO). Hat sich der VA vorher durch Zurücknahme oder anders erledigt, so spricht das Gericht auf Antrag durch Urteil aus, dass der VA rechtswidrig gewesen ist, wenn der Kl. ein berechtigtes Interesse an dieser Feststellung hat (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO).

Feststellungsklage bei Erledigung nach Erhebung einer Anfechtungsklage

15 Der aus § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO hergeleitete Sonderfall der Feststellungsklage – die Fortsetzungsfeststellungsklage – bezieht sich auf Fälle, in denen sich eine zulässige Anfechtungsklage vor der gerichtlichen Entscheidung in der Hauptsache erledigt hat, z. B. durch Rücknahme des angefochtenen VA oder durch antragsgemäße Änderung. Das Interesse der Kl. an einer Feststellung ist in diesen Fällen schutzwürdig, da die Kl. nicht ohne Not um die Früchte des bisherigen Prozesses gebracht werden dürfen. Dies gilt insbesondere dann, wenn das Klageverfahren unter einem entsprechenden Aufwand einen bestimmten Stand erreicht hat und sich mit der Erledigung des ursprünglichen Antrags die Frage stellt, ob dieser Aufwand nutzlos gewesen sein soll und der Kl. wegen der – häufig nicht auf sein Verhalten zurückgehenden – Erledigung in diesem Klageverfahren leer ausgehen muss (vgl. BVerwG-

Urteile vom 28. 4. 1967 IV C 163.65, DVBl. 1968, 220; vom 18. 4. 1986 8 C 84/84, BayVBl. 1987, 502; vom 27. 3. 1998 4 C 14/96, DVBl. 1998, 896, zu dem mit § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO wortgleichen § 113 Abs. 1 Satz 4 VwGO).

16 Vorliegend hat sich die streitbefangene Arrestanordnung nicht während eines laufenden Klageverfahrens, sondern bereits vor Klageerhebung erledigt. Die in § 324 AO geregelte Anordnung des dinglichen Arrests dient der Sicherung der Vollstreckung von Geldforderungen des Steuergläubigers. Sie soll die Zeitspanne überbrücken, in der die Vollstreckung noch nicht zulässig ist, weil z. B. noch kein vollstreckbarer VA (§ 251 AO) vorliegt oder die Leistung noch nicht fällig, das Leistungsgebot noch nicht ergangen oder die Wochenfrist mit der Aufforderung zur Leistung noch nicht verstrichen ist (§ 254 Abs. 1 Satz 1 AO). Sobald über die den Gegenstand des Arrests bildenden Steuerforderungen Steuerbescheide ergangen sind, die die Vollstreckbarkeitsvoraussetzungen des § 254 AO erfüllen, bedarf es der Arrestanordnung nicht mehr. Das Arrestverfahren wird in das normale Vollstreckungsverfahren übergeleitet und als solches fortgesetzt. Mit der Überleitung des Arrestverfahrens in das Vollstreckungsverfahren wird die Arrestanordnung gegenstandslos. Ein über die Arrestanordnung geführter Rechtsstreit findet dadurch in der Hauptsache seine Erledigung (vgl. BFH-Urteile vom 22. 7. 2008 VIII R 8/07, BFHE 222, 46; vom 7. 7. 1987 VII R 167/84, BFH/NV 1987, 702). Im Streitfall übergab der Bekl. der X-GmbH zeitgleich mit der persönlichen Zustellung der Arrestanordnung geänderte USt-Bescheide für die in der Arrestanordnung genannten Zeiträume und Schuldbeträge. Die hiernach von der X-GmbH geschuldeten USt-Abschlusszahlungen waren sofort fällig. Es kann dahinstehen, ob sich die Arrestanordnung nachfolgend durch die Zahlungen der X-GmbH an den Bekl. oder durch das Vorliegen vollstreckbarer USt-Bescheide erledigt hat. Jedenfalls zahlte die X-GmbH vor Klageerhebung die fälligen USt-Abschlusszahlungen und lagen vor Klageerhebung vollstreckbare USt-Bescheide vor, die den Gegenstand der Arrestanordnung bildeten.

„Analoge“ Anwendung bei Erledigung vor Erhebung einer Klage

17 Zwar steht die Erledigung der Arrestanordnung vor Klageerhebung der Zulässigkeit einer Fortsetzungsfeststellungsklage allein nicht entgegen. Nach der Rspr. des BFH ist dies unbeachtlich und damit eine Fortsetzungsfeststellungsklage auch in Fällen zulässig, in denen sich der streitbefangene VA schon vor Klageerhebung erledigt hat (BFH-Urteile vom 10. 7. 2002 X R 65/96, BFH/NV 2002, 1567; vom 7. 8. 1979 VII R 14/77, BFHE 128, 346).

Aber: Kein berechtigtes Feststellungsinteresse wegen eines Amtshaftungsprozesses

18 Allerdings hat der Kl. kein berechtigtes Interesse an der Feststellung, dass der streitbefangene VA rechtswidrig ist.

19 Ein berechtigtes Interesse kann ein durch die Sachlage vernünftigerweise gerechtfertigtes Interesse rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Natur sein. Ein berechtigtes Feststellungsinteresse kann sich hiernach u. a. aus einem Rehabilitationsinteresse, einer Wiederholungsgefahr oder der Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen ergeben. Jedenfalls muss der Kl. sein berechtigtes Interesse an der Feststellung substantiiert darlegen (BFH-Urteil vom 10. 2. 2010 XI R 3/09, BFH/NV 2010, 1450).

20 Zur Begründung seines Feststellungsinteresses beruft sich der Kl. auf eine beabsichtigte Amtshaftungsklage. Eine finanzgerichtliche Entscheidung in dem Streitfall sei für den Schadensersatzprozess nicht unerheblich. Das grob rechtswidrige Vorgehen des Bekl. müsse bereits in dem hier anhängigen Rechtsstreit festgestellt werden. Die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Arrestanordnung sei

für die geplante Verfolgung der Amtshaftungsansprüche durch den Kl. von Bedeutung.

21 In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass sich die streitbefangene Arrestanordnung vor Klageerhebung erledigt hat. Unter Beachtung der Gründe für die Schutzwürdigkeit des Interesses eines Kl. an einer Feststellung der Rechtswidrigkeit eines VA im Rahmen einer Fortsetzungsfeststellungsklage ist für die Frage, ob im Hinblick auf einen beabsichtigten Amtshaftungsprozess ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit eines erledigten VA besteht, maßgeblich, ob der Kl. sofort und unmittelbar vor dem zuständigen Zivilgericht Klage erheben konnte, oder ob er gezwungen war, zunächst eine finanzgerichtliche Klage zu erheben. Hat sich der VA schon vor der Klageerhebung erledigt, bedarf es in diesen Fällen keines Rechtsschutzes durch ein FG. Der Kl. kann wegen des von ihm erstrebten Schadensersatzes unmittelbar das zuständige Zivilgericht anrufen. Dieses ist auch für die Klärung steuerrechtlicher (Vor-)Fragen zuständig. Mithin fehlt es in einem solchen Fall an einem schutzwürdigen Interesse an einer finanzgerichtlichen Fortsetzungsfeststellungsklage (vgl. BVerwG-Urteil vom 27. 3. 1998 4 C 14/96, DVBl. 1998, 896, zu dem mit § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO wortgleichen § 113 Abs. 1 Satz 4 VwGO).

22 Der BFH führt in diesem Zusammenhang aus, dass im Falle der Erledigung eines angefochtenen VA im Verlauf des Klageverfahrens ein besonderes Feststellungsinteresse möglicherweise unter dem Gesichtspunkt der Prozessökonomie daraus abgeleitet werden kann, dass die Rechtmäßigkeit des angefochtenen VA in dem bereits eingeleiteten gerichtlichen Verfahren abschließend geklärt werden kann und dazu nicht ein weiteres Verfahren benötigt werde. Dies gelte jedoch nicht, wenn die Erledigung des streitbefangenen VA bereits vor Klageerhebung erfolgt sei. Bei einer solchen Fallgestaltung könne ein Feststellungsinteresse nicht mit der Konzentration auf ein einmal eingeleitetes Verfahren begründet werden (BFH-Urteil vom 26. 9. 2007 I R 43/06, BFHE 219, 13, unter Verweis auf BVerwG-Urteil vom 27. 3. 1998 4 C 14/96, DVBl. 1998, 896).

23 Unter Beachtung dieser Grundsätze besteht im Streitfall kein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Arrestanordnung wegen eines beabsichtigten Amtshaftungsprozesses. Die streitbefangene Arrestanordnung hat sich vor Klageerhebung erledigt. Die X-GmbH und der Kl. waren somit nicht gezwungen, zunächst eine finanzgerichtliche Anfechtungsklage zu erheben, um deren Früchte sie durch die Erledigung der Arrestanordnung gebracht würden. Vielmehr hätten sie unmittelbar das zuständige Zivilgericht anrufen können. Dieses ist im Rahmen eines Amtshaftungsprozesses auch für die Klärung der steuerrechtlichen Vorfrage zuständig, ob die Arrestanordnung eine rechtswidrige Handlung des Bekl. darstellt.

Kein Abweichen von finanzgerichtlicher Rspr.

24–25 ... Die Revision war nicht zuzulassen. Die Rechtsache hat keine grundsätzliche Bedeutung. Durch die Rspr. des BFH ist – unter Verweis auf die ständige Rspr. des BVerwG – geklärt, dass eine Fortsetzungsfeststellungsklage bei Erledigung des angefochtenen VA vor Klageerhebung zwar grundsätzlich zulässig ist. Jedoch fehlt in diesen Fällen das besondere Feststellungsinteresse, wenn die Rechtswidrigkeit des erledigten VA in einem anderen Verfahren eigenständig beurteilt und entschieden werden kann (so auch Schmidt-Troje in Gosch, AO/FGO, § 100 FGO Rz. 44, unter Verweis auf BFH-Urteil vom 26. 9. 2007 I R 43/06, BFHE 219, 13). Im Übrigen weicht der erkennende Senat auch nicht von anderen finanzgerichtlichen Entscheidungen ab. Zwar wurde in jüngerer Zeit die Zulässigkeit von Fortsetzungsfeststellungsklagen in Fällen bejaht, in denen sich eine streitbefangene Arrestanordnung vor Klageerhebung erledigt hatte und das besondere Fest-

stellungsinteresse auf einen beabsichtigten Schadenersatzprozess gestützt wurde (FG München, Urteil vom 2. 3. 2009 7 K 4374/06, EFG 2009, 949, rkr.; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13. 10. 2016 10 K 10324/14, EFG 2017, 186, Rev. eingelegt, Az. des BFH: XI R 35/16). Allerdings setzen sich diese Entscheidungen nicht mit der hier entscheidungserheblichen Frage auseinander.

Anmerkung

I. Problemstellung

Der Kl. beehrte die Feststellung, dass eine Arrestanordnung – die sich bereits vor Klageerhebung erledigt hatte – rechtswidrig gewesen ist. Sein Feststellungsinteresse begründete er mit einem beabsichtigten Amtshaftungsprozess.

Für die Beurteilung der Zulässigkeit dieser Fortsetzungsfeststellungsklage hatte der Senat über die Frage zu entscheiden, ob (allein) die Absicht einen Amtshaftungsprozess zu führen für ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse ausreicht, wenn sich die streitgegenständliche Arrestanordnung bereits vor Klageerhebung erledigt hatte.

II. Rechtslage

Der gesetzlich geregelte Fall einer Fortsetzungsfeststellungsklage betrifft die Konstellation, dass sich im Laufe eines Anfechtungsprozesses der angefochtene VA erledigt. In diesem Fall kann der Kl. sein Begehren darauf richten, dass das Gericht feststellt, dass dieser erledigte VA rechtswidrig gewesen ist (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO). Für die Zulässigkeit einer solchen Klage ist ein berechtigtes Interesse des Kl. an der Feststellung erforderlich. Dies kann sich aus einer Wiederholungsgefahr, einem Rehabilitierungsinteresse und einem beabsichtigten Schadenersatz-/Amtshaftungsprozess ergeben.

Darüber hinaus lässt die finanzgerichtliche Rspr. eine Fortsetzungsfeststellungsklage für die Konstellation zu, in der sich ein VA bereits vor Klageerhebung erledigt hat („analoge“ Anwendung des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO). Freilich ist auch in diesen Fällen ein berechtigtes, schutzwürdiges Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit erforderlich.

III. Die Entscheidung des FG

Der Senat hat entschieden, dass der Kl. kein berechtigtes, schutzwürdiges Fortsetzungsfeststellungsinteresse hat. Nach den von der verwaltungsgerichtlichen Rspr. herausgearbeiteten Grundsätzen und der hierauf bezugnehmenden Rspr. des BFH kann ein Fortsetzungsfeststellungsinteresse im Fall der Erledigung vor Klageerhebung – also bei „analoger“ Anwendung des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO – nicht (allein) mit einem beabsichtigten Amtshaftungsprozess begründet werden. In diesem Fall besteht kein Bedürfnis für eine Feststellung der Rechtswidrigkeit durch das FG. Die Frage, ob das Handeln des FA rechtswidrig gewesen ist, kann und ist ebenso von dem für den Amtshaftungsprozess zuständigen Zivilgericht beantwortet werden. Es besteht kein Recht auf eine diesbezügliche Entscheidung durch das sachnähere FG.

IV. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Gerade in Hinblick auf die jüngere finanzgerichtliche Rspr. erscheint die vorliegende Entscheidung bemerkenswert. Das FG München (Urteil vom 2. 3. 2009 7 K 4374/06, EFG 2009, 949, rkr.) und das FG Berlin-Brandenburg (Urteil vom 13. 10. 2016 10 K 10324/14, EFG 2017, 186, Rev. eingelegt, Az. des BFH: XI R 35/16) haben die Zulässigkeit von Fortsetzungsfeststellungsklagen in Fällen bejaht, in denen sich die streitbefangene Arrestanordnung vor Klageerhebung erledigt hatte und

das besondere Feststellungsinteresse auf einen beabsichtigten Amtshaftungsprozess gestützt wurde. Allerdings setzen sich diese Entscheidungen – soweit ersichtlich – nicht mit der hier entscheidungserheblichen Frage auseinander.

V. Hinweise für die Praxis

In der Beratungspraxis dürfte sich für einen effektiven Steuerrechtsschutz anbieten, vor Erledigung einer Arrestanordnung eine Klage zu erheben. Sollte sich die Arrestanordnung im Laufe des sodann anhängigen Klageverfahrens erledigen, könnte sich der Kl. für die Begründung seines Fortsetzungsfeststellungsinteresses mit Erfolg auf einen beabsichtigten Amtshaftungsprozess berufen.

Richter Dr. Jan Dominik

Finanzgerichtsordnung Kostengesetze

19 Zulässigkeit eines wiederholten Antrags auf AdV – Kostenentscheidung

FG München, Beschluss vom 28. 11. 2018 7 V 2273/18 – rechtskräftig.

1. Die im BFH-Beschluss vom 13. 5. 2015 XS 9/15 (BFH/NV 2015, 1099) vertretene Auffassung, dass in einem Beschluss über einen Antrag auf Änderung oder Aufhebung eines AdV-Beschlusses eine Kostenentscheidung nicht zu treffen ist, führt nicht dazu, dass solche Beschlüsse kostenrechtlich ohne Folgen sind.

2. Der Antrag auf Änderung eines AdV-Beschlusses nach § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO ist zulässig, wenn der Steuerpflichtige bisher keine Veranlassung hatte, Umstände geltend zu machen, die das steuerliche Thema betrafen, auf das das Gericht die (teilweise) Ablehnung des AdV-Beschlusses stützte, weil dieses Thema zwischen den Beteiligten bis dahin nicht streitig war.

3. Die Änderung des ursprünglichen Aussetzungsbeschlusses führt auch zu einer Anpassung des ursprünglichen Kostenbeschlusses

FGO § 69 Abs. 6, Abs. 3 Satz 1; GKG § 3.

1–7 Die Astin. begehrt die Änderung des Beschlusses vom 2. 8. 2018 7 V 1342/18 (n. v.), mit dem einem Antrag auf AdV des Bescheids über den GewSt-Messbetrag 2008 nur teilweise entsprochen wurde. Das FG hatte in diesem Beschluss zwar ernstliche Zweifel, ob bei der Astin. die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG vorlagen, setzte aber zulasten der Astin. eine bisher noch nicht berücksichtigte vGA i. H. v. 461 153 € an, da ein angemessenes Honorar für die treuhänderische Verwaltung von Immobilien nahestehender Personen durch die Astin. nicht vereinbart worden sei. Die Astin. machte u. a. geltend, das FG habe fehlerhaft angenommen, dass die Immobilien-eigentümer keinerlei Verwaltervergütung geleistet hätten; eine höhere prozentuale Verwaltervergütung sei aus bestimmten Gründen nicht gerechtfertigt.

Aus den Gründen:

8 Der Antrag auf Änderung des Beschlusses vom 2. 8. 2018 in Sachen AdV des GewSt-Messbetrags 2008 führt zu einer weitergehenden AdV des GewSt-Messbetrags 2008 i. H. v. nun insgesamt 31 618 €.

9 1. Nach § 69 Abs. 6 Satz 1 FGO kann das Gericht der Hauptsache Beschlüsse betreffend die AdV jederzeit ändern oder aufheben. Nach § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO kann jedoch der Beteiligte die Änderung oder Aufhebung lediglich wegen veränderter oder im ursprünglichen Verfahren ohne Verschulden nicht geltend gemachter Umstände beantragen.

10 2. Vorliegend ist der Änderungsantrag der Astin zulässig. Die Voraussetzungen des § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO liegen vor. Denn der Ansatz einer vGA aufgrund der fehlenden Vereinbarung eines angemessenen Verwaltungshonorars mit den Grundstückseigentümern war vor Erlass des AdV-Beschlusses vom 2. 8. 2018 zwischen den Beteiligten noch nicht thematisiert worden. Für die Astin bestand daher bisher noch keine Veranlassung, Umstände geltend zu machen, die für die Bemessung einer vGA von Bedeutung sein können.

11 3. Auch unter Berücksichtigung des weiteren Vorbringens der Astin kann bei summarischer Prüfung nicht davon ausgegangen werden, dass mit den Grundstückseigentümern ein angemessenes Honorar vereinbart wurde, so dass das Gericht weiterhin den Ansatz einer vGA dem Grunde nach für zutreffend erachtet. Jedoch ist diese bei summarischer Prüfung im Hinblick auf das ergänzte Vorbringen der Astin niedriger anzusetzen.

12–20 3.1. Auch aus dem ergänzten Vorbringen der Astin ergibt sich nicht, dass ein angemessenes Honorar für die Verwaltung der (Fremd-)Immobilien vereinbart wurde. ... Unter Berücksichtigung des Vorbringens der Astin geht das Gericht für das Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes nun von einer vGA i. H. v. 160 871,95 € aus (bisher 461 153 € ...) ... Der auszusetzende GewSt-Messbetrag 2008 ermittelt sich wie folgt: ...

21 5. Die ursprüngliche Kostenentscheidung im Beschluss vom 2. 8. 2018 ... ist dem nun gegebenen Verhältnis des Unterliegens anzupassen. Mehrere Verfahren nach § 69 Abs. 3 FGO gelten innerhalb eines Rechtszuges als ein Verfahren (vgl. Vorbemerkung 6.2 Abs. 2 Satz 2 Kostenverzeichnis – Anlage 1 zum GKG). Die Entscheidung über den Antrag nach § 69 Abs. 6 FGO ist unselbständiger Bestandteil des Verfahrens nach § 69 Abs. 3 FGO. Das GKG enthält keinen besonderen Gebührentatbestand für diesen Antrag (vgl. BFH-Beschluss vom 13. 5. 2015 X S 9/15, BFH/NV 2015, 1099). Mit einer Änderung des ursprünglichen Aussetzungsbeschlusses ist damit auch die ursprüngliche Kostenentscheidung zu überprüfen und ggf. anzupassen.

Anmerkung

I. Problemstellung

Der AdV-Beschluss erwächst lediglich in formelle, nicht aber in materielle Rechtskraft. Hieraus resultiert die inhaltliche Abänderbarkeit des AdV-Beschlusses, wobei jedoch die Beteiligten einen Antrag auf Änderung oder Aufhebung nur unter den einschränkenden Voraussetzungen des § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO stellen können. Zwar stellt das Aufhebungs- oder Abänderungsverfahren ein neues, selbständiges Verfahren dar, welches ein nach § 69 Abs. 3 oder 5 FGO formell abgeschlossenes Verfahren erfordert. Gebührenrechtlich wird jedoch fingiert, dass mehrere Verfahren innerhalb eines Rechtszuges als ein Verfahren gelten (Vorbemerkung 6.2 Abs. 2 Satz 2 zum Hauptabschnitt 2 Kostenverzeichnis – Anlage 1 zu § 3 Abs. 2 GKG). In der Rspr. ist jedoch umstritten, welche Konsequenzen daraus zu ziehen sind. Zwar besteht weitgehend Einigkeit darüber, dass bei wiederholt gestellten Anträgen bzw. Abänderungsanträgen in Aussetzungssachen der Steuerpflichtige innerhalb eines Rechtszuges nur einmal zur Zahlung von Gerichtsgebühren herangezogen wird. Unklarheit herrscht jedoch darüber, ob es bei Änderungen von Aussetzungsbeschlüssen auch zu

einer Änderung der Kostenentscheidung kommt oder ob die ursprüngliche Kostenentscheidung von späteren Änderungsbeschlüssen unberührt bleibt. Ebenso stellt sich vor diesem Hintergrund die Frage, ob ein wiederholter Antrag auf AdV kostenrechtlich ohne Folgen bleibt.

II. Die Rspr. des BFH und der FGs

Letztere Auffassung hat offenbar der X. Senat des BFH in seinem Beschluss vom 13. 5. 2015 X S 9/15 (BFH/NV 2015, 1099) vertreten. Mit der Begründung, die Entscheidung über den Antrag nach § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO sei unselbständiger Bestandteil des Verfahrens nach § 69 Abs. 3 FGO und eines fehlenden Gebührentatbestands im GKG hat er entschieden, dass im Beschluss über einen (ablehnenden) Antrag nach § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO eine Kostenentscheidung nicht zu treffen sei. Diese Auffassung vertrat im Ergebnis auch das FG des Saarlandes in den Beschlüssen vom 4. 1. 2008 1 KO 1663/07 (EFG 2008, 488) und 1 KO 1665/07 (EFG 2008, 490), das FG Hamburg im Beschluss vom 13. 1. 2009 3 V 35/09 (juris) sowie das FG München in den Beschlüssen vom 16. 9. 2010 13 V 2356/10 (juris) und vom 22. 7. 2003 2 V 1075/03 (EFG 2004, 279). Dagegen hatte der VII. Senat des BFH im Beschluss vom 13. 10. 1981 VII E 15/81 (BFHE 134, 229, BStBl II 1982, 137) entschieden, dass zwar mehrere Verfahren innerhalb eines Rechtszuges die gebührenrechtliche Folge hätten, dass sie als ein Verfahren gelten. Anders als der X. Senat des BFH hat er jedoch nicht entschieden, dass im Beschluss über den Änderungsantrag keine Kostenentscheidung zu treffen sei, sondern vielmehr darauf verwiesen, dass dann, wenn ein zunächst ablehnender Beschluss zugunsten des Ast. geändert wird, damit korrespondiert auch die Kostenentscheidung zu ändern ist. Etwas klarer hatte dies bereits das FG München im Beschluss vom 1. 7. 1980 XI 82/80 Er (EFG 1981, 204) zum Ausdruck gebracht, indem es ausführte, dass die Regelung des Kostenverzeichnisses zum GKG hinsichtlich mehrerer AdV-Verfahren nur eine einheitliche Kostenentscheidung zulasse und bei jeder Entscheidung über einen zweiten oder weiteren Antrag damit über die Kosten des Gesamtverfahrens zu befinden sei. Der 5. Senat des FG München hat im Beschluss vom 17. 10. 2011 5 V 2134/11 (juris) die Notwendigkeit einer Kostenentscheidung im Beschluss über einen erneuten AdV-Antrag nach § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO trotz der Regelung im Kostenverzeichnis zu § 3 Abs. 2 GKG damit begründet, dass weitere Gerichtskosten in Form von Auslagen sowie weitere außergerichtliche Kosten entstehen können. Das FG Düsseldorf traf im Beschluss vom 18. 8. 2003 18 V 2628/03 A (EFG 2004, 995) eine Kostenentscheidung mit der Begründung, dass die Entscheidung über den Änderungsantrag nach § 69 Abs. 6 FGO im Regelfall keine Entscheidung über die Rechtmäßigkeit des ursprünglichen Aussetzungsbeschlusses enthalte. Nur wenn ausnahmsweise Gründe zur Änderung des Aussetzungsbeschlusses führten, die schon von Anfang an Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide hätten begründen müssen, wäre eine einheitliche Kostenentscheidung zu treffen.

III. Die Entscheidung des Gerichts

Das Gericht hat mit der Begründung, dass die Entscheidung über den Antrag nach § 69 Abs. 6 FGO ein unselbständiger Bestandteil des Verfahrens nach § 69 Abs. 3 FGO ist, keine neue Kostenentscheidung getroffen und sich insoweit der Auffassung des BFH im Beschluss vom 13. 5. 2015 X S 9/15 (BFH/NV 2015, 1099) angeschlossen. Allerdings ist nach Auffassung des Senats im Falle einer Änderung des ursprünglichen Aussetzungsbeschlusses auch die ursprüngliche Kostenentscheidung zu überprüfen und ggf. anzupassen.

IV. Konsequenzen/Hinweise für die Praxis

Soweit aus dem sprachlich missverständlichen BFH-Beschluss vom 13. 5. 2015 X S 9/15 (BFH/NV 2015, 1099) der Schluss gezogen wird, dass Änderungsbeschlüsse nach § 69 Abs. 6 FGO wegen des fehlenden Gebührentatbestands generell kostenrechtlich ohne Folgen seien, hat das FG München nunmehr klargestellt, dass dem nicht so ist. Vielmehr hat es – was auch im Einklang mit der Entscheidung des BFH im Beschluss vom 13. 10. 1981 VII E 15/81 (BFHE 134, 229, BStBl II 1982, 137) steht – die Anpassung der ursprünglichen Kostenentscheidung gefordert. Indirekt hat es damit auch der Auffassung des FG Düsseldorf im Beschluss vom 18. 8. 2003 18 V 2628/03 A (EFG 2004, 995) und von Teilen der Literatur widersprochen, dass ein Abänderungsbeschluss auch hinsichtlich des Kostenausspruchs nur ex-nunc-Wirkung entfaltet (so Streck/Olgemüller, DStR 1995, 877).

Vorsitzender Richter am FG Dr. Joseph Forchhammer

Gewerbesteuer

20 Keine erweiterte Grundbesitzkürzung, wenn Grundstücke verwaltet werden, die nicht ausschließlich zu Wohnzwecken genutzt werden

Niedersächsisches FG, Urteil vom 19. 9. 2018 10 K 174/16 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: IV R 32/18).

Eine für die sog. erweiterte Grundbesitzkürzung schädliche Nebentätigkeit liegt dann vor, wenn neben der Verwaltung eigenen Grundbesitzes auch Grundstücke verwaltet werden, in denen Mieteinheiten bestehen, die nicht zu Wohnzwecken vermietet werden (hier: Büro, Fahrschule und Hotel).

Wohnungsbauten liegen nur vor, wenn die vorhandenen Flächen ausschließlich Wohnzwecken dienen.

GewStG § 9 Nr. 1 Satz 2.

1–19 Die Klin. (GmbH & Co. KG) erzielte im Streitjahr (2011) gewerbliche Einkünfte aus dem Bau, der Anschaffung und Bewirtschaftung von Wohnungen sowie gewerblich genutzten Gebäuden für eigene Rechnung sowie aus der Verwaltung sonstigen Vermögens. Die Klin. verwaltete 5 831 Wohnungen, 79 gewerbliche Einheiten sowie 2 930 Garagen und Stellplätze, die sich alle in ihrem Eigentum befanden. Daneben verwaltete sie drei fremde Einheiten, wobei – gemessen an der Nutzfläche – 18,5 % der Nutzfläche (Büro), 2 % der Nutzfläche (Fahrschule) sowie 6 % der Nutzfläche (Hotel) nicht auf Wohnungen entfielen. Aus der Verwaltung der drei Einheiten erzielte die Klin. einen Ertrag i. H. v. 75 960 €.

Der Bekl. veranlagte die Klin. zunächst erklärungsgemäß und berücksichtigte eine erweiterte Grundbesitzkürzung i. H. v. 9 527 612 €. Nach einer Bp. vertrat der Bekl. die Auffassung, dass die erweiterte Grundbesitzkürzung nicht zu gewähren sei, da die Klin. neben eigenem Grundbesitz nicht ausschließlich fremde Wohnungsbauten verwaltet habe. In einem Änderungsbescheid setzte der Bekl. sodann die einfache Grundbesitzkürzung an (Einheitswertkürzung) und setzte gegenüber der Klin. einen GewSt-Messbetrag i. H. v. 304 048 € fest.

Aus den Gründen:

Die erweiterte Grundbesitzkürzung war nicht zu gewähren

20–22 ... Der Bekl. hat den Gewerbeertrag des Streitjahres zutreffend ermittelt. Die Voraussetzungen für eine erweiterte Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG liegen bei der Klin. nicht vor.

23 Der Vorschrift folgend tritt bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Ein- oder Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, bei der Ermittlung des Gewerbeertrages (§ 7 GewStG) gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag an die Stelle der Kürzung nach Nr. 1 Satz 1 der Vorschrift die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrages, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Begriff „Wohnungsbau“ ist nicht legaldefiniert – Wortlautauslegung erfasst nur Gebäude, die zu Wohnzwecken bestimmt sind

24 Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist somit u. a. zu versagen, wenn der Steuerpflichtige neben eigenem Grundbesitz und eigenem Kapitalvermögen nicht nur Wohnungsbauten betreut. Der Begriff „Wohnungsbauten“ ist gesetzlich nicht geregelt. Ausgehend vom Wortlaut umfasst der Begriff Gebäude, die zu Wohnzwecken genutzt werden.

Streitig, ob über den Wortlaut hinaus auch weitere Gebäude erfasst sind

25 Die Frage, ob über den Wortlaut hinaus auch die Verwaltung gemischt genutzter Grundstücke unschädlich ist, wenn das Gebäude zu mehr als 66,66 % Wohnzwecken dient, ist in der Literatur umstritten.

26 So verweist Kronawitter (in Kronawitter, GewStG, § 9 Rz. 31) auf die ausdrückliche gesetzliche Regelung in § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG, wonach i. V. m. der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen Teileigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes errichtet und veräußert wird und das Gebäude zu mehr als 66,66 % Wohnzwecken dient. Diese 2/3-Regelung müsse entsprechend auf die übrigen „Wohnungsbauten“ angewandt werden. Auch Paprotny (in Deloitte, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 6) führt aus, dass kein Grund ersichtlich sei, warum die Regelung des § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG nur für Wohnungs-/Teileigentum gelten solle (so auch Renner in Bergemann/Wingler, GewStG, § 9 Rz. 60; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 29).

27–28 Anders hingegen sieht dies Gosch (in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz. 95). Seiner Auffassung folgend umfasst der Begriff „Wohnungsbauten“ ausschließlich die zu Wohnzwecken dienende Gebäude, eingeschlossen Mietgrundstücke, EFH, Häuser, die aus Eigentumswohnungen bestehen; er leitet dies insbesondere aus dem Wortlaut und der Systematik des Gesetzes ab.

Der Senat folgt der engen Auslegung des Wohnungsbaubegriffs

29–30 ... Das Gesetz selbst differenziert nicht zwischen ausschließlich zu Wohnzwecken genutzten und gemischtgenutzten Gebäuden. Es spricht vorbehaltlos und ausschließlich von „Wohnungsbauten“. Unter Wohnungsbau wird laut Duden das Bauen von Wohnungen, Bauprojekte im Wohnungsbau und Wohngebäude verstanden (<https://www.duden.de/rechtschreibung/Wohnungsbau>, Stand September 2018). Gemischtgenutzte Grundstücke, die auch über einen gewerblich genutzten Teil verfügen, sind demgemäß vom Wortlaut des Begriffs Wohnungsbau nicht erfasst.

In systematischer Hinsicht sieht nur Satz 3 gemischt genutzte Grundstücke vor

31 Eine solche dem Wortlaut folgende Auslegung wird zudem durch die systematische Überlegung gestützt, da das Gesetz in § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG lediglich für die Errichtung und Veräußerung von Teileigentum ausdrücklich eine Ausnahmeregelung enthält. Danach ist für eine Begünstigung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG eine betriebliche Gebäudenutzung von maximal 33,33 % unschädlich. Der Gesetzgeber hat also lediglich für den Fall von Wohnungs- bzw. Teileigentum nach dem Wohnungseigentumsgesetz eine spezielle Ausnahmeregelung für gemischtgenutzte Grundstücke getroffen. Wegen dieses Ausnahmecharakters der speziellen Regelung in Satz 3 verbietet sich eine erweiterte Auslegung in Satz 2. Vielmehr lässt dies nach dem Grundsatz des *argumentum e contrario* den Schluss zu, dass die übrigen gemischtgenutzten Grundstücke mithin im Zusammenhang mit der Betreuung von Wohnungsbauten nicht einbezogen sind (Gosch in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz. 95, m. w. N.). Nachdem das GewStG in der Vergangenheit zahlreichen Änderungen unterlegen war und in Anbetracht der in der Literatur laut gewordenen Kritik an der insoweit mangelhaften Gesetzesfassung (Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 173), geht der Senat davon aus, dass der Gesetzgeber die Bestimmung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ansonsten entsprechend anders formuliert hätte (so auch Gosch in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz. 95).

Eine gewerbliche Teilnutzung ist nicht immer unschädlich

32 Insbesondere gibt es auch keinen allgemeinen Grundsatz, dass im Rahmen der Wohnungsbauförderung regelmäßig ein gewisser Anteil an gewerblicher Nutzung für eine Förderung unschädlich ist. Vielmehr bedarf es hierfür einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung. So regelt § 75 Abs. 2 BewG, dass ein Mietwohngrundstück vorliegt, wenn die Grundstücke zu mehr als 80 % Wohnzwecken dienen. Auch die alte Wohnungsbauförderung des § 7b EStG setzte gem. § 7b Abs. 1 Satz 1 EStG ausdrücklich voraus, dass es sich um Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen handelte, die zu mehr als 66,66 % Wohnzwecken dienen. Eine vergleichbare Regelung enthält, wie bereits ausgeführt, § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG im Zusammenhang mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen/Teileigentum i. S. des Wohnungseigentumsgesetzes. Für die übrigen Wohnungsbauten i. S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG fehlt es allerdings an einer solchen Regelung.

33 Weiterhin handelt es sich bei der Vorschrift des § 9 Nr. 1 GewStG um eine Begünstigungsnorm, die auch ansonsten, der höchstrichterlichen Rspr. folgend, sehr restriktiv auszulegen ist. So gibt es z. B. keine Geringfügigkeitsgrenze im § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

34 Dementsprechend umfassen Wohnungsbauten nur Gebäude, die ausschließlich Wohnzwecken dienen.

35 Nachdem es sich bei den drei Verwaltungseinheiten um keine Eigentumswohnungen/Teileigentum i. S. des Wohnungseigentumsgesetzes handelt, führt auch die nur geringe gewerbliche Nutzung dieser Bauten zur Versagung der erweiterten Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

36 ... Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitsache zugelassen.

Anmerkung

I. Problemstellung

Strittig ist die GewSt-Belastung der Einkünfte aus der Vermögensverwaltung (im Streitfall ca. 9,5 Mio. €). Diese

unterfallen grundsätzlich der erweiterten Grundbesitzkürzung. Unstreitig mit GewSt zu belasten sind dagegen die Verwaltungserträge (im Streitfall ca. 76 000 €). Strittig ist allein, ob die Nebentätigkeit (Verwaltung) die GewSt-Freistellung der Vermögensverwaltung verhindert. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG regelt die unschädlichen Nebentätigkeiten und erfasst hierbei die Verwaltung fremden Grundvermögens, soweit es sich um „Wohnungsbauten“ handelt. Der Gesetzgeber wollte durch die Unschädlichkeit dieser Nebentätigkeit wohnungswirtschaftlich bedeutsame Wohnungsunternehmen begünstigen (BFH-Urteil vom 31. 7. 1990 IR 13/88, BFHE 162, 111, BStBl II 1990, 1075).

II. Rechtsauffassungen

Die Klin. war der Auffassung, dass es sich bei den drei verwalteten Einheiten um Wohnungsbauten (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) handele. Ein Wohnungsbau sei bereits sprachlich nicht mit einer Wohnung gleichzusetzen. Die geringe Zahl gewerblicher Einheiten sei unschädlich. Dies ergebe sich bereits aus Satz 3 der Vorschrift, der zu 66,66 % zu Wohnzwecken genutzte Grundstücke genügen lasse. Eine entsprechende Höhe habe § 7b EStG a. F. geregelt. Auch im Bewertungsrecht (§ 75 BewG) lasse der Gesetzgeber eine Nutzung zu Wohnzwecken i. H. v. 80 % ausreichen.

Der Bekl. vertrat die Auffassung, dass der Begriff des Wohnungsbaus mit dem Begriff des Wohngebäudes gleichzusetzen sei. Eine solche Verwaltung liege nicht vor. Die erweiterte Grundbesitzkürzung könne auch nicht in Ansatz kommen, weil die schädliche Nebentätigkeit nur von geringem Umfang gewesen sei. Der Bekl. folgt insoweit den GewStR 2009, die für die Bestimmung des Begriffs „Wohnungsbauten“ nicht auf § 7b EStG a. F. verweisen (H 9.2 GewStR 2009). Auch in der Literatur wird dies so vertreten, denn wenn in § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG eine Begünstigung (hier: gemischte Nutzung) enthalten sei, könne diese nicht im Umkehrschluss auch auf § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausgedehnt werden. Hierzu müsse der Gesetzgeber die Begünstigung erweitern (so Gosch in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz. 95; ebenso Wendt, FR 2004, 212, 213).

III. Die Entscheidung des FG

Das FG versagt die erweiterte Grundbesitzkürzung, da für eine Begünstigung der Nebentätigkeit eine gesetzliche Anordnung erforderlich sei. Der Wortlaut („Wohnungsbauten“) erfasse keine gemischtgenutzten Grundstücke (Rz. 29 bis 30). Die Begünstigungsnorm sei sehr restriktiv auszulegen (Rz. 33). Die Erweiterung des § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG sei nicht übertragbar (Rz. 31), insbesondere bestehe kein allgemeiner Grundsatz, dass ein gewisser Anteil an gewerblicher Nutzung für eine Wohnungsbauförderung regelmäßig unschädlich sei (Rz. 32).

IV. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Die restriktive Auffassung des FG ist nicht zu beanstanden, denn es obliegt allein dem Gesetzgeber, Ausnahmen von der Besteuerung zu regeln. Eine Ausdehnung der Begünstigung im Wege der Rechtsfortbildung dürfte auch nicht zulässig sein, denn die Problematik ist allgemein bekannt; von einer planwidrigen Regelungslücke des Gesetzgebers kann nicht ausgegangen werden. Der BFH hat zudem hinsichtlich des Begriffs der „Betreuung“ der Wohnungsbauten auf die Begrifflichkeit i. S. des § 37 II. WoBauG a. F. abgestellt (BFH-Urteil vom 17. 9. 2003 IR 8/02, BFHE 203, 504, BStBl II 2004, 243). In § 2 II. WoBauG a. F. wird Wohnungsbau als das „Schaffen von Wohnraum“ definiert, somit dürfte der Begriff der „Wohnungsbauten“ im Sinne von „Bauten mit Wohnraum“ zu verstehen sein.

V. Konsequenzen/Hinweise für die Praxis

Dass die Rechtsfrage zumindest 14 Jahre einer Beantwortung durch den BFH harpte (so Wendt, FR 2004, 212, 213) dürfte maßgeblich auf entsprechender steuerlicher Beratung beruhen. Nachdem der BFH mehrfach entschieden hatte, dass auch schädliche Nebentätigkeiten von ganz geringem Umfang (sog. Ausschließlichkeitsgebot) die erweiterte Grundbesitzkürzung verhindern (BFH-Urteil vom 17. 5. 2006 VIII R 39/05, BFHE 213, 64, BStBl II 2006, 659), wurden vielfältige Konstellationen in der Rspr. thematisiert (Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen, vgl. FG Düsseldorf vom 29. 6. 2017 8 K 2641/15 G, EFG 2018, 465, mit Anm. Neu, Rev. eingelegt, Az. des BFH: III R 36/17; Betrieb von PV-Anlagen, vgl. FG Berlin-Brandenburg vom 13. 12. 2011 6 K 6181/08, EFG 2012, 959, rkr.). Der IV. Senat des BFH hat nunmehr Gelegenheit zur Klärung der Streitfrage.

Richter am FG Dr. Tibor Schober

Grunderwerbsteuer

21 Zurechnung eines fiktiven Grunderwerbs bei der Obergesellschaft

FG München, Urteil vom 24. 10. 2018 4 K 1101/15 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: II R 44/18).

Die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung des im zivilrechtlichen Eigentum einer Untergesellschaft stehenden Grundvermögens an deren Obergesellschaft setzt voraus, dass die Obergesellschaft aufgrund eines (früheren) unter § 1 GrEStG fallenden Erwerbsvorganges als Erwerblerin des Grundvermögens anzusehen ist.

GrEStG § 1 Abs. 2a, Abs. 3 Nr. 1.

1–17 Im Jahr 2011 trat Y die beiden einzigen Geschäftsanteile an der ABC GmbH sowie den einzigen Kommanditanteil an der ABC-KG an die luxemburgische Personengesellschaft ABC-S.e.c.s. gegen Gewährung neuer Anteile an der ABC-S.e.c.s. ab. Das Gesellschaftsvermögen der ABC-S.e.c.s. hielt auch zuvor allein Y. Weiterer Gesellschafter der ABC-S.e.c.s. war die ABC-S.a.r.l., eine Kapitalgesellschaft luxemburgischen Rechts, deren Anteile ebenfalls von Y gehalten wurden. Die ABC-KG war wiederum als Kommanditistin zu 100 % an der Klin., einer inländischen KG, beteiligt, welche wiederum Alleingesellschafterin der grundbesitzenden Tochtergesellschaft Z-AG ist. Die Z-AG wurde im Rahmen einer Bargründung im Wesentlichen durch die Klin. errichtet. Von den Inhaberaktien der Z-AG übernahm die Klin. 99,97 %. Nach der Bargründung erwarb die Z-AG die streitgegenständlichen Grundstücke. Im Jahr 2002 übernahm die Klin. die (bislang nicht von ihr gehaltenen) Aktien an der Z-AG, so dass sie ab diesem Zeitpunkt zu 100 % an der Z-AG beteiligt war. Infolge dieser oben dargestellten Konzernumstrukturierung erließ der Bekl. am 22. 11. 2013 einen an die Klin. gerichteten Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die GrESt (Feststellungsbescheid), der mit dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO versehen war. In diesem Bescheid stellte der Bekl. fest, dass die im Vermögen der Z-AG befindlichen Grundstücke grunderwerbsteuerlich zum Vermögen der Klin. gehören und die oben dargestellte Konzernumstrukturierung im Hinblick auf die Grundstücke der Z-AG nach § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG steuerbefreit ist. Im Jahr 2013 verkaufte die Klin. 5,1 % der Anteile an der Z-AG an die luxemburgische Kapitalgesellschaft DEF-S.a.r.l. Mit notariellem Vertrag ebenfalls im Jahr 2013 wurde die ABC-KG in die Rechtsform einer KGaA formgewechselt. Am 4. 4. 2014 erließ der Bekl. einen nach

§ 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid. Hierbei ging der Bekl. davon aus, dass eine Änderung des Bescheids vom 22. 11. 2013 veranlasst wäre. So hätte sich der Anteil von Y am Vermögen der ABC-S.e.c.s. durch den Anteilsverkauf im Jahr 2013 durch die Klin. an DEF-S.a.r.l. innerhalb von fünf Jahren um 5,1 % vermindert. Des Weiteren hätte Y durch den Formwechsel seine restliche gesamthänderische (sachenrechtliche) Mitberechtigung an den Grundstücken der Z-AG innerhalb von fünf Jahren verloren. Die restliche (94,9 %) Begünstigung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG wäre daher rückwirkend zu versagen. Den gegen den Änderungsbescheid vom 4. 4. 2014 eingelegten Einspruch wies der Bekl. mit Einspruchsentscheidung vom 25. 3. 2015 als unbegründet zurück. Hiergegen erhob die Klin. Klage.

Aus den Gründen:

18 Die Klage ist begründet.

19–20 Die Grundstücke der Z-AG waren der Klin. – mangels vorherigen Erwerbs – grunderwerbsteuerrechtlich nicht zuzurechnen. Dies ergibt sich nach Auffassung des Senats aus nachfolgenden Erwägungen:

Voraussetzungen für die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung von Grundstücken an eine Obergesellschaft

21 Die Rechtsansicht des Bekl., dass allein die Stellung der Klin. als Gründungsgesellschafterin der Z-AG (i. H. v. 99,97 %) eine Zurechnung der streitgegenständlichen Grundstücke der Z-AG an die Klin. erlaubt, ist unzutreffend (irreführend hierzu Pahlke, GrEStG, 5. Aufl., § 1 Rz. 278) und nicht vom Gesetz gedeckt. So lässt sich die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung nicht vom grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbstatbestand trennen, sondern setzt letzteren gerade voraus. Nach der Rspr. des BFH gehört i. S. des § 1 Abs. 2a GrEStG ein Grundstück dann einer Personengesellschaft, wenn es ihr aufgrund eines unter § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorganges grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist (BFH-Urteil vom 11. 12. 2014 II R 26/12, BFHE 247, 343, BStBl II 2015, 402); Entsprechendes gilt für eine grundbesitzende Kapitalgesellschaft i. S. des § 1 Abs. 3 GrEStG (vgl. BFH-Urteile vom 25. 8. 2010 II R 65/08, BFHE 231, 239, BStBl II 2011, 225; vom 29. 9. 2004 II R 14/02, BFHE 207, 59, BStBl II 2005, 148). Die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung des im zivilrechtlichen Eigentum einer (Unter-)Gesellschaft stehenden Grundvermögens an deren Obergesellschaft setzt demnach voraus, dass letztere aufgrund eines (früheren) unter § 1 GrEStG fallenden Erwerbsvorganges als Erwerblerin des Grundvermögens anzusehen ist. Im Streitfall jedoch besaß die Z-AG bei ihrer Gründung im Jahr 1994 noch keine Grundstücke. Vielmehr hat die Z-AG die von dem klagegegenständlichen Feststellungsbescheid vom 4. 4. 2014 erfassten Grundstücke ... seinerzeit selbst aufgrund eines unter § 1 Abs. 1 GrEStG fallenden Erwerbsvorganges erworben. Dieser Erwerb der Grundstücke durch die Z-AG ist aber kein grunderwerbsteuerlicher Erwerb durch die Klin. Insbesondere hat die Mehrheitsbeteiligung (i. H. v. 99,97 %) die Klin. nicht zur Erwerblerin der streitgegenständlichen Grundstücke gemacht.

Absenkung der Beteiligungsgrenze für Anteilserwerbe ab dem 1. 1. 2000 unerheblich

22 Auch konnte allein die gesetzliche Verschärfung bzw. Absenkung der Beteiligungsgrenze für Anteilserwerbe (i. S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG) ab dem 1. 1. 2000 durch das StEntG 1999/2000/2002 (BGBl. I 1999, 402) im Streitfall nicht zu einer Besteuerung (und damit einer grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnung der Grundstücke der Z-AG an die Klin.) führen. Es fehlt insoweit an einem Akt des Rechtsverkehrs im Sinne eines Erwerbstatbestandes nach dem GrEStG.

Aufstockung der Beteiligung an der Z-AG auf 100 % ebenfalls unerheblich

23 Schließlich wurde auch mit dem Erwerb der restlichen 0,03 % der Z-AG Anteile durch die Klin. und durch die damit verbundene Aufstockung der Beteiligung auf 100 % im Jahr 2002 der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht verwirklicht:

24 Zwar setzt der für Beteiligungserwerbe seit dem 1. 1. 2000 (vgl. § 23 Abs. 6 Satz 2 GrEStG) und damit auch im Jahr 2002 geltende Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nur mehr eine Beteiligung von mindestens 95 % voraus.

25 Jedoch versteht der Senat den für Beteiligungserwerbe seit dem 1. 1. 2000 geltenden Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht in dem Sinne, dass jeder Übertragungsakt, an dessen Ende eine Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile steht, steuerbar ist, wenn bereits vor dem Zeitpunkt des Absenkens der Beteiligungsgrenze (d. h. spätestens am 31. 12. 1999) die kritische Grenze von 95 % überschritten war. Nach Auffassung des Senats liegt vielmehr gerade kein i. S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbarer Vorgang vor, wenn bereits vor dem Erwerb weiterer Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft die qualifizierte Mehrheit von mindestens 95 % erreicht war. Dies ergibt sich nach Auffassung des Senats bereits aus dem Wortlaut („durch die Übertragung“) des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG (in der „verschärften“ Fassung des StEntlG 1999/2000/2002), der eine Kausalität zwischen Beteiligungserwerb und Überschreiten der 95%-Grenze voraussetzt (so auch Pahlke, GrEStG, 5. Aufl., § 23 Rz. 29). Nach Ansicht des Senats verlangt der Gesetzeswortlaut die „erstmalige Vereinigung von mindestens 95 %“ als Folge der Anteilsübertragung; so im Übrigen auch der BFH in seinem Urteil vom 23. 3. 1977 II R 18/74 (BFHE 122, 162, BStBl II 1977, 565). Hierin hat der BFH bereits – bei einer dem Streitfall parallelen Rechtslage und bei einem dem Streitfall entsprechenden Sachverhalt – entschieden, dass keine GrESt-Pflicht eintritt, wenn eine Gesellschaft, die bereits (im Zeitpunkt vor der Absenkung der Beteiligungsgrenze von 100 % auf mindestens 95 %) zu mindestens 95 % an einer grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt war, einen weiteren Anteil erwirbt.

26 Diese Auffassung wird im Übrigen ersichtlich auch von der FinVerw. geteilt, die überdies in Tz. 1 der gleichlautenden Ländererlasse (BStBl I 1999, 991) auch auf das BFH-Urteil vom 23. 3. 1977 II R 18/74 (BFHE 122, 162, BStBl II 1977, 565) verweist.

27 Schließlich wird die Auffassung des Senats nahezu einhellig durch das Schrifttum gestützt (vgl. z. B. Hofmann, GrEStG, 8. Aufl., § 23 Rz. 17; Behrens in Behrens/Wachter, GrEStG, § 1 Rz. 488; Heine, UVR 1999, 282; Rösel, DStR 1999, 1844; Eggers/Fleischer/Wischott, DStR 1999, 1301).

28 Soweit ersichtlich, vertritt in der Literatur allein Viskorf die Auffassung, dass in Konstellationen wie im Streitfall eine steuerbare Anteilsvereinigung i. S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorliegt (vgl. Viskorf in Boruttau, 17. Aufl., § 23 Rz. 69). Er stützt sich dabei auf das durchaus nicht abwegige Argument, dass der Gesetzgeber durch die Gesetzesänderung infolge des StEntlG 1999/2000/2002 eine Verschärfung der steuerbaren Anteilserweiterung und gerade keine Lockerung erreichen wollte.

29 Nach Ansicht des Senats besteht jedoch eine Regelungslücke für diejenigen Gesellschaften, die das Beteiligungsverhältnis in der verschärften Gesetzesfassung von mindestens 95 % bereits vor der Absenkung der Beteiligungsgrenze (von 100 % auf 95 %) erfüllt haben. Zwar ist nach der Übergangsregelung des § 23 Abs. 6 Satz 2 GrEStG die Vorschrift des § 1 Abs. 3 GrEStG „erstmalig auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. 12. 1999 verwirklicht werden“. Jedoch ist der vorliegende Fall, dass

eine Anteilsvereinigung nach den Vorschriften des neuen Rechts bereits vor dem Inkrafttreten des Gesetzes eingetreten wäre, wenn das neue Recht damals bereits gegolten hätte, nicht explizit geregelt worden.

30 Der Senat sieht sich daran gehindert, den Wortlaut des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG im Wege einer „teleologischen Extension“ dahingehend auszulegen, dass allein die Aufstockung einer (bereits vor dem 1. 1. 2000 bestehenden und mehr als 95%igen, jedoch weniger als 100%igen) Beteiligung auf eine dann 100%ige Beteiligung nach dem 31. 12. 1999 steuerbar ist. So reicht es für eine teleologische Extension zum einen nicht aus, dass eine gesetzliche Regelung rechtspolitisch als verbesserungsbedürftig („rechtspolitische Fehler“) anzusehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 2. 12. 2015 V R 25/13, BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547). Zum anderen wäre die o. g. teleologische Extension die Schaffung eines neuen, vom Gesetzgeber bislang ungeregelten Besteuerungstatbestandes. Die Schaffung von Besteuerungstatbeständen ist jedoch ausschließlich dem Gesetzgeber vorbehalten.

31 Schließlich ist nach Auffassung des Senats (auch unter Heranziehung der Gesetzesmaterialien) unklar und kann mithin auch nicht ausgeschlossen werden, dass der Gesetzgeber die Fälle der „Aufstockung“ bewusst nicht (im Sinne einer Steuerbarkeit) regeln wollte und damit bewusst eine Regelungslücke in Kauf genommen hat. So sollten durch die Herabsetzung der Anteilsgrenze des § 1 Abs. 3 GrEStG von 100 % auf 95 % mit Wirkung ab 1. 1. 2000 durch das StEntlG 1999/2000/2002 jedenfalls „bisher bestehende nicht gerechtfertigte Unterschiede im Vergleich zu § 1 Abs. 2a bezüglich der Höhe des steuerrelevanten Anteils“ ausgeräumt werden (BT-Drs. 14/265, 204). Im Vordergrund gestanden haben dürfte auch die Befürchtung von Steuerausfällen durch Zurückbehaltung bzw. Übertragung von Zwerganteilen auf fremde Personen (BT-Drs. 14/265, 204).

Mangels grunderwerbsteuerrechtlicher Zurechnung Klin. nicht Steuerschuldner

32 Da – ausgehend von den obigen Erwägungen – die Grundstücke der Z-AG der Klin. grunderwerbsteuerrechtlich nicht zugerechnet werden können und damit nicht i. S. des § 1 Abs. 2a GrEStG gehören, konnte die Klin. auch – entgegen der unzutreffenden Rechtsauffassung des FA – nicht Steuerschuldnerin i. S. von § 13 Nr. 6 GrEStG im Hinblick auf die Grundstücke der Z-AG sein. Mithin ist der streitgegenständliche Feststellungsbescheid vom 4. 4. 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. 3. 2015 rechtswidrig, verletzt die Klin. dadurch i. S. des § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO in ihren Rechten und ist daher aufzuheben.

Zulassung der Revision

33–35 ... Die Revision zum BFH wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der entschiedenen Rechtsfragen zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Dies gilt insbesondere für die Fragen der grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnung von Grundstücken an eine Obergesellschaft sowie des Anwendungsbereichs des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002.

Anmerkung

I. Ausgangslage

Die Entscheidung befasst sich mit der Frage der grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnung von Grundstücken einer Untergesellschaft an eine Obergesellschaft. Diese Frage kann sich, wie der Streitfall zeigt, insbesondere bei Konzernstrukturierungen stellen. Während die Erwerbsvorgänge des § 1 Abs. 1 GrEStG sich am Zivilrecht (z. B. Nr. 1: Kaufvertrag, § 433, § 311b Abs. 1 Satz 1 BGB; Nr. 2: §§ 873, 925 BGB) orientieren, enthalten die Erwerbsvorgänge in § 1 Abs. 2a und in § 1 Abs. 3 GrEStG (vom

Zivilrecht losgelöste) Fiktionen. So ist der Erwerbsvorgang in § 1 Abs. 2a GrEStG die Fiktion eines Rechtsgeschäfts, das auf Übereignung des Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtet ist. Der gegenüber § 1 Abs. 2a GrEStG subsidiäre § 1 Abs. 3 GrEStG fingiert ebenfalls zivilrechtlich nicht vorhandenen grundstücksbezogene Grundstückserwerbe und trägt dem Umstand Rechnung, dass derjenige, der mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft hat, eine vergleichbare Rechtsposition hat wie ein Grundstückseigentümer. Auch wenn durch diese Fiktionen Steuerumgehungen verhindert werden (sollen), führt die grunderwerbsteuerliche Loslösung vom Zivilrecht zu vielfältigen Abgrenzungsproblemen, wie der Besprechungsfall zeigt.

II. Konstellation im Streitfall

Die klagende Personengesellschaft war Alleingesellschafterin der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft. Da sich die Gesellschafterstruktur der Klin., die selbst Grundvermögen besaß, änderte, stellte sich die Frage im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG, ob der Klin. auch die Grundstücke der grundbesitzenden Untergesellschaft i. S. des § 1 Abs. 2a GrEStG gehören, obwohl die Klin. gerade nicht zivilrechtlich Eigentümerin dieser Grundstücke war. Die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung des im zivilrechtlichen Eigentum einer Untergesellschaft stehenden Grundvermögens an deren Obergesellschaft setzt aber nach gefestigter BFH-Rspr. voraus, dass die Obergesellschaft aufgrund eines (früheren) unter § 1 GrEStG fallenden Erwerbsvorganges als Erwerbberin des Grundvermögens anzusehen ist.

III. Rechtliche Würdigung

Da die Klin. den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG im Rahmen der Beteiligung an der Untergesellschaft nicht verwirklicht hat, war eine grunderwerbsteuerliche Zurechnung der Grundstücke der Untergesellschaft an die Klin. nicht möglich:

So war allein die Tatsache, dass die Klin. als Gründungsgesellschafterin 99,97 % der Anteile an der grundbesitzenden Untergesellschaft besaß, nicht ausreichend für eine grunderwerbsteuerliche Zurechnung der Grundstücke der Untergesellschaft an die Klin. Denn die Untergesellschaft hatte bei ihrer Gründung noch keine Grundstücke besessen.

Auch hat im Streitfall die Klin. in den Folgejahren nach der Gründung der Untergesellschaft den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht verwirklicht. Weder durch die gesetzliche Verschärfung der Beteiligungsgrenze für Anteilserwerbe (i. S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG) ab dem 1. 1. 2000 noch durch die 100 % Beteiligungsaufstockung an der Untergesellschaft ist der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklicht worden. Zwar ist der Wortlaut („durch die Übertragung“) des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG (in der „verschärften“ Fassung des StEntlG 1999/2000/2002) auslegungsbedürftig. Jedoch hat das FG – in Übereinstimmung mit dem BFH-Urteil vom 23. 3. 1977 II R 18/74 (BFHE 122, 162, BStBl II 1977, 565), dem ganz überwiegenden Schrifttum und der Auffassung der FinVerw. – den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG dahingehend ausgelegt, dass eine Kausalität zwischen Beteiligungserwerb und Überschreiten der 95%-Grenze erforderlich ist.

IV. Zulassung der Revision

Schließlich hat das FG die Revision zum BFH wegen grundsätzlicher Bedeutung der entschiedenen Rechtsfragen zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Insbesondere ist die Frage des Anwendungsbereichs des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 über den Streitfall hinaus von großer praktischer Bedeutung

bei künftigen Gesetzesverschärfungen (mit Herabsetzen der Beteiligungsgrenzen). Daher sollten – aus Gründen der Rechtssicherheit – bei künftigen Gesetzesverschärfungen (mit Herabsetzen der Beteiligungsgrenzen) explizit die Fälle geregelt werden, in denen eine Anteilsvereinbarung nach den Vorschriften des neuen Rechts bereits vor dem Inkrafttreten des Gesetzes eingetreten wäre, wenn das neue Recht damals bereits gegolten hätte. Es bleibt daher mit Spannung abzuwarten, wie der BFH die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung von Grundstücken an eine Obergesellschaft sowie den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 beurteilt.

Richter am FG Dr. Linus Zeller-Müller

Umsatzsteuer

22 Steuerfreie und ermäßigt zu versteuernde Umsätze eines Vereins für Verkehrserziehung

Niedersächsisches FG, Urteil vom 28. 6. 2018 5 K 250/16 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: V R 26/18).

1. Einnahmen aus Fahrsicherheitstrainings sind gem. § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei.

2. Die Umsätze mit der Vermietung eines Rettungssimulators durch einen gemeinnützigen Verein sind nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt zu versteuern.

UStG § 4 Nr. 22 Buchst. a; MwStSystRL Art. 132 Abs. 1 Buchst. i.

1 *Der Kl. ist ein e. V., der am 19. 3. 1959 gegründet wurde. Satzungszweck ist nach § 2 der in den Streitjahren gültigen Satzung:*

2 *Der Verein hat den Zweck, innerhalb des Gebietes ... und des Landkreises ... ausschließlich und unmittelbar gemeinnützig i. S. der AO die Verkehrssicherheit und die Verkehrserziehung zu fördern und Organisationen, Vereine und Einzelpersonen, welche die gleichen Ziele verfolgen, zusammenzufassen. Der Verein bemüht sich um eine vorbildliche Verkehrsgesinnung und Verkehrsmoral bei allen Verkehrsteilnehmern.*

3 *Fassung bis 8. 4. 2013: Er fördert die Verkehrserziehung in den Schulen*

4 *Fassung ab 9. 4. 2013: Er fördert die Verkehrserziehung durch Angebote im Bereich Bildung und Fortbildung, durch Verkehrsaufklärung sowie durch Angebote für materielle und persönliche Dienstleistungen im Rahmen der vorhandenen Möglichkeiten.*

5 *Der Verein ist eine anerkannte Vertretung der Verkehrsteilnehmer. In dieser Eigenschaft berät er die Behörden und nimmt zu den Problemen des Straßenverkehrs, soweit sie die Sicherheit und Vermeidung von Versverkehrsunfällen betreffen, Stellung.*

6 *Gewinn wird nicht erstrebt, etwaige Überschüsse dürfen nur für die satzungsgemäßen Zwecke verwendet werden.*

7 *Ausweislich der Protokolle über die Jahresmitgliederversammlungen am 1. 4. 2014 und am 16. 4. 2015 führte der Kl. 44 (2013) bzw. 43 (2014) Sicherheitstrainings für den PKW, zehn (jeweils 2013 und 2014) Sicherheitstrainings für Motorräder und ein Sicherheitstraining für Senioren (nur 2013) durch.*

8 Aus den Sicherheitstrainings erzielte der Kl. Einnahmen i. H. v. brutto 36 879,95 € (2013) und 21 457,83 € (2014).

9–10 Die Einnahmen aus dem Fahrsicherheitstraining hat der Kl. im weiteren Verfahrensverlauf wie folgt aufgliedert:

	2013	2014
Sicherheitstraining Berufsgenossenschaften	15 169,00 €	5 795,00 €
Sicherheitstraining Bundeswehr	1 120,00 €	
Sicherheitstraining Teilnehmer unter 25 Jahre	10 460,00 €	6 300,00 €
davon Zuschuss Landkreis	6 530,00 €	3 930,00 €
sonstige Teilnehmer	10 130,95 €	9 262,83 €

11 Zudem erwarb der Kl. gegen Rechnung vom 24. 9. 2013 einen Rettungssimulator. Der Rechnungsbetrag beläuft sich auf 42 950 € zzgl. 8 160,50 € USt. Am 30. 9. 2013 leistete der Kl. eine Anzahlung i. H. v. 25 000 €, die Restzahlung i. H. v. 26 110,50 € erfolgte bei Lieferung im Januar 2014. Zudem erwarb der Kl. mit Rechnung vom 15. 10. 2014 einen gebrauchten Renault-Bus zum Preis von 13 655,46 € zzgl. 2 594,54 € USt.

12 Mit dem Rettungssimulator erzielte der Kl. in 2014 Einnahmen i. H. v. brutto 6 734 €. Dabei stellt er den Simulator Veranstaltern (z. B. Autohäusern) anlässlich Firmenjubiläen, Tag der offenen Tür usw. gegen Entgelt zur Verfügung. Die Nutzer können dabei trainieren, sich aus einem umgestürzten Auto zu befreien. Die zur Bedienung des Rettungssimulators anwesenden Vereinsmitglieder nutzen die Gelegenheit zur Öffentlichkeitsarbeit und machen die Besucher auf die Arbeit der Verkehrswacht aufmerksam. Daneben kommt der Simulator auch bei Schulen zum Einsatz. Insoweit verlangt der Kl. kein Entgelt für die Überlassung des Rettungssimulators. Den gebrauchten Renault verwendet der Kl., um den Simulator an die Einsatzorte zu transportieren.

13 Da der Kl. davon ausging, dass seine Umsätze umsatzsteuerfrei seien, gab er keine USt-Erklärungen ab. Der Bekl. vertrat demgegenüber die Auffassung, dass die Umsätze aus dem Fahrsicherheitstraining mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % der USt unterliegen würden. Mit USt-Bescheiden 2013 und 2014, jeweils vom 24. 6. 2016, schätzte der Bekl. die Besteuerungsgrundlagen, wobei er von den Einnahmen aus den Sicherheitstrainings ausging, die in den Protokollen der Kassenprüfung enthalten waren. Die mit dem Rettungssimulator erzielten Einnahmen berücksichtigte der Bekl. zu diesem Zeitpunkt nicht. Vorsteuern schätzte der Bekl. mit 300 € (2013) und 200 € (2014).

14 Gegen diese Bescheide legte der Kl. Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens kündigte der Bekl. mit Schreiben vom 31. 10. 2016 an, dass er beabsichtige, die mit dem Rettungssimulator erzielten Einnahmen zusätzlich zu erfassen, und wies auf die sich daraus ergebende Verböserung hin. Mit Einspruchsbescheid vom 2. 11. 2016 setzte der Bekl. die USt 2014 entsprechend herauf, wobei er ebenfalls von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausging. Im Übrigen wies er den Einspruch als unbegründet zurück.

15 Der Kl. meint, dass die Umsätze aus dem Fahrsicherheitstraining nach § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG sowie § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerbefreit seien. Diese Normen hätten ihre gemeinschaftsrechtliche Grundlage in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der MwStSystRL und müssten entsprechend dieser Bestimmung ausgelegt werden. Danach befreiten die Mitgliedstaaten die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und eng damit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen. Voraussetzung für die Befreiung sei, dass die Umsätze

durch Einrichtung des öffentlichen Rechts oder durch andere Einrichtungen erbracht würden, die von dem jeweiligen EU-Mitgliedstaat als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung anerkannt werden. Sinn und Zweck der Steuerbefreiung sei es, den Zugang zu den Bildungs- und Fortbildungsleistungen nicht durch höhere Kosten zu versperren, die entstehen würden, wenn Tätigkeiten der USt unterworfen würden. Auf die Ziele der Personen, die die Bildungsleistungen in Anspruch nehmen, komme es nicht an.

16 Mit Urteil vom 7. 9. 1999 „Greg und Greg“ habe der EuGH klargestellt, dass unter den Begriff Einrichtungen nicht nur juristische Personen fielen. Auch natürliche Personen könnten in diesem Sinne Einrichtungen sein. Die Vorbereitung auf einen Beruf sei anders als die Vorbereitung auf eine Prüfung weit auszulegen. Hierunter fielen alle Formen der Aus-, Weiter- und Fortbildung. Das BVerwG sehe das Tatbestandsmerkmal Vorbereitung auf einen Beruf auch dann als erfüllt an, wenn die Leistung der privaten Einrichtung lediglich der beruflichen Orientierung oder der Vorbereitung auf die Wahl eines Berufs diene.

17 Die Fahrsicherheitstrainings seien als Verkehrserziehung anzusehen und damit mit Leistungen in Schulen vergleichbar. Das niedersächsische Kultusministerium habe mit Erlass vom 3. 9. 2002 das Curriculum Mobilität an allgemeinbildenden und berufsbildenden Schulen eingeführt. Dieses sei ein fächerübergreifendes Bausteinkonzept für alle Schulformen und biete den Schulen vielfältige Möglichkeiten, in den Fächern und über die Fächer hinaus praxisnahen, projektorientierten wie auch lehrgangsorientierten Unterricht zu gestalten. Bei vier von zehn Bausteinen werde vom Kultusministerium auf die Angebote der Landesverkehrswacht Niedersachsen verwiesen. Als Maßnahme für den Unterricht werde u. a. das von der Landesverkehrswacht Niedersachsen angebotene Sicherheitstraining sowie das Projekt Aktion junge Fahrer den Schulen angeboten. Die Landesverkehrswacht habe auf Wunsch des Kultusministeriums einen Leitfaden entwickelt, der den örtlichen Schulen und den örtlichen Verkehrswachten eine Hilfestellung für die Umsetzung von Mobilität in der schulischen Praxis gebe. Daraus folge, dass das Sicherheitstraining Schulunterricht sei.

18 Soweit der Kl. Fahrsicherheitstrainings für die Berufsgenossenschaften anbiete sei darauf hinzuweisen, dass diese nach § 14 SGB VII vorrangig die Aufgabe hätten, Arbeits- und Wegeunfälle, Berufskrankheiten und arbeitsbedingte Gesundheitsgefahren mit allen geeigneten Mitteln zu verhindern. Damit seien die Fahrten keine Privatfahrten. Die Berufsgenossenschaften seien Institutionen der gesetzlichen Unfallversicherung und damit Sozialversicherungsträger. Die Berufsgenossenschaften erfüllten infolgedessen mit dem Unfallverhütungstraining ihren gesetzlichen Auftrag.

19 Es möge zwar sein, dass ein Fahrsicherheitstraining nicht originär der beruflichen Ausbildung oder Fortbildung diene. Aber auch hier werde theoretisch wie praktisch ein Fahrverhalten geschult, mit dem gezielt Unfälle vermieden werden könnten. Soweit Fahrzeuge beruflich verwendet würden, bestehe insofern ein Bezug zu einer beruflichen Tätigkeit. Der Fall sei deshalb nicht vergleichbar mit Veranstaltungen, die der Freizeitgestaltung dienten wie Keramik- und Töpferkurse.

20 Der Kl. verweist darüber hinaus auf die Rspr. zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Fahrschulunterricht. Insoweit hätten FGe die entsprechenden Umsätze als steuerfrei behandelt. Schließlich habe der BFH mit Beschluss vom 10. 7. 2012 VB 33/12 (BFH/NV 2012, 1676) eine AdV im Hinblick auf die steuerliche Behandlung von Fahrsicherheitstrainings gewährt.

21 Hinsichtlich der mit dem Rettungssimulator erzielten Umsätze räumt der Kl. ein, dass die nicht steuerbefreit seien. Sie würden aber – ebenso wie die Einnahmen aus dem Fahrsicherheitstraining – zum Zweckbetrieb gehören und unterlägen dem ermäßigten Steuersatz, weil sie der Öffentlichkeitsarbeit des Vereins dienten. Der Kl. sieht auch keine Konkurrenz zu anderen Anbietern vergleichbarer Veranstalter. Insbesondere die vom Bekl. herangezogenen Fahrtrainings des ADAC seien anders gestaltet und würden die Simulation fahrerischer Grenzsituationen umfassen. Der Kl. trainiere demgegenüber in erster Linie defensives Fahren.

22–26 Der Kl. hat bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens keine Vorsteuern geltend gemacht und auf die Anregung des Bekl., Nachweise über Vorsteuern einzureichen, nicht reagiert. Im Klageverfahren hat er sich entschieden, für die unter den maßgeblichen Grenzen der Kleinunternehmerbesteuerung liegenden mit dem Rettungssimulator erzielten Umsätze zur Regelbesteuerung zu optieren und die Vorsteuern aus den Rechnungen über den Erwerb des Rettungssimulators sowie des Renaults geltend zu machen. Der Kl. ist insoweit der Auffassung, dass er die gesamten Vorsteuern in den Streitjahren geltend machen könne. Soweit der Rettungssimulator und der Renault unentgeltlich genutzt würden, sei eine Korrektur über eine unentgeltliche Wertabgabe vorzunehmen, die sich in 2014 auf 312,47 € belaufe. ...

27 Der Bekl. ist der Auffassung, dass die Umsätze aus dem Fahrsicherheitstraining umsatzsteuerpflichtig seien. Umsätze aus dem Fahrsicherheitstraining, die nicht speziell der beruflichen Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung dienen, seien keine ihrer Art nach gem. § 4 Nr. 21 und § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfreien Bildungsleistungen. Zwar seien diese Normen i. S. des Art. 132 Buchst. i und j der MwStSystRL auszulegen. Danach komme eine Befreiung für Leistungen in Betracht, die als Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schule oder Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung anzusehen sei.

28 Im Fahrsicherheitstraining werde praktisch wie theoretisch ein Fahrverhalten des Pkw und Motorradfahrers geschult, mit dem gezielt Unfälle vermieden werden sollen. Die Kurse würden sich infolgedessen an Teilnehmer richten, die die erworbenen Fähigkeiten und Kenntnisse im Privatleben anwendeten. Das gelte insbesondere auch für Fahrten zur Arbeitsstelle. Sofern an den Kursen im Einzelfall Außendienstmitarbeiter teilnahmen, gäbe das den Kursen kein anderes Gepräge.

29 Auch aus dem BFH-Beschluss vom 10.7.2012 VB 33/12 (BFH/NV 2012, 1676) ergebe sich nichts anderes. Der BFH habe es als entscheidend angesehen, ob ernsthafte Anhaltspunkte dafür bestünden, dass ein Fahrsicherheitstraining im Hinblick auf die Empfehlungen der Kultusministerkonferenz zur Mobilitäts- und Verkehrserziehung in der Schule in den Schulunterricht integriert werden könnten. Dies sei indes nicht der Fall. Das Fahrsicherheitstraining mit seinen intensiven fahrpraktischen Elementen sei nicht mit der in der Schule erbrachten allgemeinen Verkehrserziehung vergleichbar. Die Verkehrserziehung in den Schulen sei demgegenüber theoretischer Natur.

30 Der Bekl. vertritt zuletzt die Auffassung, dass die mit dem Fahrsicherheitstraining und dem Rettungssimulator erzielten Umsätze nicht dem ermäßigten Steuersatz, sondern dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen würden. Der ADAC führe in relativer Nähe ... ebenfalls Fahrsicherheitstrainings durch, weshalb der Kl. zum ADAC in Wettbewerb trete. Von daher könnten die Umsätze nicht dem Zweckbetrieb des Kl. zugerechnet werden. Insoweit erhöhe sich die USt gegenüber dem bisherigen Ansatz.

31 Die Verfahrensbeteiligten haben sich dahingehend tatsächlich verständigt, dass der Rettungssimulator und das Kfz zu 50 % entgeltlich und zu 50 % unentgeltlich genutzt werden. Der Bekl. zieht daraus die Konsequenz, dass die Vorsteuern aus der Anschaffung der Wirtschaftsgüter auch nur zu 50 % abgezogen werden könnten. Beim Einsatz in den Schulen liege eine teilunternehmerische nichtwirtschaftliche Verwendung vor, die zu einer Vorsteuerkürzung führe und nicht etwa zum Ansatz einer unentgeltlichen Wertabgabe.

32 Für den Bereich der Fahrsicherheitstrainings hat sich der Bekl. weiterhin bereit erklärt, im Schätzungswege die Vorsteuern aus Verwaltungskosten mit 500 € (2013) und 1 000 € (2014) zu berücksichtigen. Wegen des seiner Ansicht nach zur Anwendung kommenden höheren Steuersatzes hat der Bekl. für 2013 rechnerisch eine höhere Steuerfestsetzung als bisher ermittelt, die wegen des Verbots der Verböserung im Klageverfahren nicht in Ansatz kommt. Für 2014 hat der Bekl. eine niedrigere Steuerfestsetzung ermittelt und dementsprechend in der m. V. die USt 2014 auf 1 087,97 € herabgesetzt.

33 Der Bekl. regt an, das Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH über das Vorabentscheidungsersuchen des BFH in dem Verfahren VR 38/16 ruhen zu lassen.

Aus den Gründen:

34 Die Klage ist teilweise begründet.

35 Die Klage hat insoweit Erfolg, als die Einnahmen aus dem Fahrsicherheitstraining umsatzsteuerfrei sind und die Einnahmen aus der Vermietung des Rettungssimulators dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Die geltend gemachten Vorsteuern sind jedoch in geringerer Höhe als beantragt abzugsfähig.

Das Verfahren war aufgrund der EuGH-Vorlage des BFH zum Fahrschulunterricht nicht zum Ruhen zu bringen

36–37 1. ... Der Senat folgt nicht der Anregung des Bekl., das Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH in dem Verfahren Rs. C-449/17 über das Vorabentscheidungsersuchen des BFH (EuGH-Vorlage vom 16.3.2017 VR 38/16, BFHE 258, 167, BStBl II 2017, 1017) ruhen zu lassen. In diesem Verfahren geht es um die Steuerfreiheit von Umsätzen aus dem Fahrschulunterricht. Insoweit geht es u. a. um die Frage, ob Fahrlehrer Privatlehrer i. S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der MwStSystRL sind und ob Fahrschulen „Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ sind. Diese Fragestellungen sind für den Streitfall aber nicht erheblich. Allein die Frage 1 des Vorlagebeschlusses zur Auslegung des Begriffs des Schul- und Hochschulunterrichts in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der MwStSystRL weist Berührungspunkte zum hier anhängigen Rechtsstreit auf. Die Ausführungen des BFH zur ersten Vorlagefrage sind jedoch auf die Verhältnisse bei Fahrschulen zugeschnitten, so dass zweifelhaft ist, ob das künftige EuGH-Urteil zur Entscheidungsfindung in diesem Verfahren beitragen kann.

Umsätze aus der Durchführung der Fahrsicherheitstrainings sind nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei

38–39 2. ... Die Einnahmen aus den Fahrsicherheitstrainings sind umsatzsteuerfrei

40 Umsatzsteuerfrei sind nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden.

41 Gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten die Umsätze aus der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- oder Hochschulunterricht, die Aus- und Fortbildung sowie die berufliche Umschulung und die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung.

Persönlicher Anwendungsbereich der Befreiungsvorschrift ist erfüllt

42 Die Klin. ist ein gemeinnütziger Verein und unterfällt damit dem Kreis der nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG begünstigten Steuersubjekte. Die Fahrsicherheitstrainings stellen Kurse beherrschender Art dar, die den Teilnehmern im Gemeinwohlinteresse Fertigkeiten mit dem Ziel des sicheren und defensiven Fahrens vermitteln. In der Satzung des Kl. ist schließlich ausdrücklich festgelegt, dass dieser keine Gewinne anstrebt und etwaige Überschüsse ausschließlich zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke verwenden darf. Damit sind sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG erfüllt.

Sachlicher Anwendungsbereich der Befreiungsvorschrift ist auch erfüllt

43 Zwar ist das nationale USt-Recht grundsätzlich richtlinienkonform im Lichte der Regelungen der MwStSystRL auszulegen (BFH-Urteile vom 27. 4. 2006 VR 53/04, BFHE 213, 256, BStBl II 2007, 16; vom 25. 4. 2018 XIR 21/16, BFHE 261, 436, BStBl II 2018, 505; BFH-Vorlagebeschluss an den EuGH vom 7. 2. 2018 XIR 7/16, BFHE 261, 94, DStR 2018, 1229). Die Grenzen der richtlinienkonformen Auslegung werden dann allerdings erreicht bzw. überschritten, wenn die einschränkende Auslegung der nationalen Rechtsvorschrift keinen Anhalt mehr im Wortlaut der Rechtsnorm findet (BFH-Urteile vom 9. 8. 2007 VR 27/04, BFH/NV 2007, 2213; vom 23. 1. 2013 XIR 25/11, BFHE 239, 547, BStBl II 2013, 417; vom 3. 12. 2015 VR 43/13, BFHE 252, 171, BStBl II 2016, 858). Der Wortlaut des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG enthält keinen Ansatzpunkt dafür, die Steuerbefreiung allein auf erzieherische und berufsbezogene Veranstaltungen zu beschränken. Insofern würden zur Überzeugung des Senats die Grenzen einer zulässigen richtlinienkonformen Auslegung überschritten, würde man bei der Auslegung des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG dessen Wortlaut durch den Text des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der MwStSystRL ersetzen. Vielmehr kann sich der Kl. hier auf die für ihn günstigere nationale Vorschrift des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG berufen; danach sind die Einnahmen aus den Fahrsicherheitstrainings umsatzsteuerfrei.

44 Im Übrigen würde sich zumindest hinsichtlich der Kurse für die Berufsgenossenschaften und der Bundeswehr (Umsätze 2013: 16 289 €, Umsätze 2014: 5 795 €) auch bei einschränkender richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG entsprechend der Regelung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der MwStSystRL kein anderes Ergebnis in der Sache ergeben. Denn die Berufsgenossenschaften und die Bundeswehr übernehmen deshalb die Kosten für die Teilnahme an den Fahrsicherheitstrainings, weil die Kursteilnehmer beruflich mit Kfz unterwegs sind und sie durch das Erlernen von Techniken des defensiven Fahrens das Risiko, in einen Verkehrsunfall verwickelt zu werden, mindern sollen. Insofern ist bei ihnen die Teilnahme an den Fahrsicherheitstrainings als berufliche Fortbildung i. S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der MwStSystRL zu qualifizieren.

45 Auf die weitere Frage, ob die Umsätze dem Regel- oder dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, kommt es an dieser Stelle nicht an.

Die Umsätze aus der Vermietung des Rettungssimulators sind nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt zu versteuern

46–47 3. ... Die Einnahmen aus der Vermietung des Rettungssimulators an Autohäuser sind umsatzsteuerpflichtig. Dass insoweit keine Steuerbefreiungsnorm einschlägig ist, räumt auch der Kl. ein.

48 Entgegen der Rechtsauffassung des Bekl. unterliegen diese Umsätze dem ermäßigten Steuersatz der USt. Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt Satz 1 nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.

Die Vermietung des Rettungssimulators stellt Zweckbetrieb dar

49 Der Kl. ist ein Verein, der mit dem in § 2 der Satzung niedergelegten Ziel der Förderung der Verkehrssicherheit und der Verkehrserziehung unmittelbar und ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt. Zwar begründet die Überlassung des Rettungssimulators gegen Entgelt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. S. des § 14 AO, d. h. eine selbstständige, nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen erzielt werden, die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehen. Dieser wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist jedoch Zweckbetrieb.

50 Ein Zweckbetrieb ist nach § 65 AO gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben. Denn der Kl. verknüpft die Vermietung des Rettungssimulators mit der Öffentlichkeitsarbeit. Er nutzt den Kontakt zu einem größeren Publikum, um auf seine Arbeit und seine nichtwirtschaftliche Tätigkeit aufmerksam zu machen. Insofern steht nicht die Einnahmeerzielung, sondern die Verfolgung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke im Vordergrund. Die Erzielung von Einnahmen wiederum ist erforderlich, um die mit dem Einsatz des Rettungssimulators verbundenen Kosten wie etwa die Fahrtkosten zum Einsatzort abdecken zu können. Der Senat kann schließlich nicht erkennen, dass der Kl. mit der Vermietung des Rettungssimulators zu anderen nicht begünstigten Unternehmern in Wettbewerb tritt. Soweit der Bekl. auf Angebote des ADAC zum Fahrtraining auf Verkehrsübungsplätzen verweist, differenziert er nicht hinreichend zwischen dem Fahrsicherheitstraining und der Vermietung des Rettungssimulators. Jedenfalls lässt sich der Internetseite ..., auf der der ADAC das Leistungsangebot des Fahrsicherheitszentrums ... vorstellt, nicht entnehmen, dass er Rettungssimulatoren zur Miete anbietet. Im Übrigen hat der Bekl. auch in keiner Weise dargelegt, dass die vom ADAC mit dem Fahrsicherheitszentrum erzielten Umsätze der Regelbesteuerung unterliegen. Denkbar wäre auch hier, dass die entsprechenden Umsätze einem Zweckbetrieb des ADAC zugeordnet sind und mit dem ermäßigten

Steuersatz versteuert werden, so dass der Kl. durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes keinen Wettbewerbsvorteil erlangt.

Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung

51 Die Umsätze aus der Vermietung des Rettungssimulators sind beim Kl. umsatzsteuerlich zu erfassen. Zwar wird die für Umsätze i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete USt nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben, wenn der Umsatz zzgl. der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kj. 17 500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kj. 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. Die steuerpflichtigen Umsätze des Kl. liegen im Streitfall weit unterhalb der Umsatzgrenzen für die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung. Der Unternehmer kann jedoch nach § 19 Abs. 2 UStG bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung gegenüber dem FA erklären, dass er auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung verzichtet. Im Streitfall hat der Kl. konkludent zur Regelbesteuerung optiert, indem er im Verlaufe des Klageverfahrens seinen Klagantrag erweitert und den Abzug von Vorsteuern aus dem Erwerb des Rettungssimulators und des Renaults begehrt hat, die der Erzielung der in Rede stehenden Umsätze dienen.

Abzug der Vorsteuern ist nach § 15 Abs. 4 UStG entsprechend der unternehmerischen Nutzung auf 50 % des geltend gemachten Betrags begrenzt

52–53 4. ... Der Kl. kann die Vorsteuern aus den Rechnungen über den Erwerb des Rettungssimulators und des Renault-Bus nur zu 50 % abziehen.

54 Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuern abziehen. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 UStG). Vom Vorsteuerabzug ist nach § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreie Umsätze verwendet. Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur z. T. zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist gem. § 15 Abs. 4 UStG der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist.

55 Der Kl. hat den Rettungssimulator und den Renault für sein Unternehmen erworben. Er verfügt auch über formell ordnungsgemäße Rechnungen i. S. des § 14 Abs. 4 UStG, so dass er dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Da der Kl. bereits 2013 eine Vorauszahlung für den Anfang 2014 gelieferten Rettungssimulator geleistet und der leistende Unternehmer ihm zu diesem Zeitpunkt eine Rechnung erteilt hat, kann der Kl. bereits 2013 anteilig Vorsteuern abziehen. Dies ist insoweit im Übrigen auch zwischen den Verfahrensbeteiligten unstrittig.

56 Allerdings kann der Kl. nicht wie beantragt den vollen Vorsteuerabzug aus den Rechnungen für den Rettungssimulator und den Renault beanspruchen. Vielmehr ist der Vorsteuerabzug der Höhe nach zu kürzen, da der Kl. die Wirtschaftsgüter nur zu 50 % im Rahmen der Vermietung an Autohäuser genutzt und im Übrigen unentgeltlich an Schulen überlassen hat. Erfolgt wie hier nur teilweise eine

unternehmerische und ansonsten eine nichtwirtschaftliche Verwendung des Wirtschaftsguts, so sind die Vorsteuern analog § 15 Abs. 4 UStG auf die Tätigkeitsbereiche aufzuteilen (BFH-Urteil vom 3. 3. 2011 V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74). Nur im Falle einer hier nicht vorliegenden unternehmensfremden Verwendung würde – dem Klageantrag des Kl. entsprechend – ein Zuordnungswahlrecht mit Korrektur des Vorsteuerabzugs über den Ansatz einer unentgeltlichen Wertabgabe bestehen. Aus diesem Grunde kann der Kl. nur 50 % der Vorsteuern in Abzug bringen.

57–58 5. Die USt für die Streitjahre 2013 und 2014 ist im Ergebnis wie folgt festzusetzen: ...

Nebenentscheidungen

59–61 ... Der Senat lässt die Revision gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zu.

Anmerkung

I. Problemstellung

Das Niedersächsische FG hatte über zwei voneinander unabhängige Fragestellungen zu befinden:

1. Sind die Einnahmen aus Umsätzen, in deren Rahmen Fahrsicherheitstrainings erbracht werden, umsatzsteuerfrei?
2. Sind Umsätze aus der Vermietung eines Rettungssimulators durch einen gemeinnützigen Verein nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt zu versteuern?

Beide Fragen hat das Niedersächsische FG bejaht.

II. Rechtsauffassungen/die Entscheidung des FG

Die Klagestattgabe beider Streitpunkte dürfte keinesfalls zwingend sein.

1. USt-Freiheit von Fahrsicherheitstrainings

Zunächst hat sich das Niedersächsische FG dafür entschieden, das Verfahren nicht zum Ruhen zu bringen und nicht auf das Ergebnis der EuGH-Vorlage zum Fahrschulunterricht (BFH-Beschluss vom 16. 3. 2017 V R 38/16, BFHE 258, 167, BStBl II 2017, 1017) zu warten. Dies war – nach dem Verständnis des Niedersächsischen FG zur Auslegung von § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG – konsequent, aber nicht unbedingt zu erwarten. Nach der Rspr. des BFH sind bei richtlinienkonformer Auslegung von § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG nicht alle Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen zur Erlernung von Fähigkeiten oder Fertigkeiten „wissenschaftlicher oder beherrschender Art“ von der USt befreit, sondern nur diejenigen, die als Erziehung von Kindern und Jugendlichen, als Schul- oder Hochschulunterricht, als Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung anzusehen sind (BFH-Beschluss vom 10. 7. 2012 V B 33/12, BFH/NV 2012, 1676). Für die USt-Befreiung von Fahrsicherheitstrainings dürfte es bei dieser Auslegung von § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG daher darauf ankommen, ob der Fahrschulunterricht – genauso wie das Fahrsicherheitstraining – als besondere Formen der Verkehrserziehung als Schul- oder Hochschulunterricht angesehen werden kann. Das Niedersächsische FG hat hingegen eine derartige richtlinienkonforme Auslegung von § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG abgelehnt, weil es die Wortlautgrenze als überschritten ansieht. Da die Richtlinienvorgabe aber enger gefasst ist als der deutsche Wortlaut, würde die richtlinienkonforme Auslegung eine teleologische Reduktion der nationalen Vorschrift herbeiführen. Es stellt sich die Frage, wie die „Wortlautgrenze“ bei einer Reduktion der Vorschrift auf den Gehalt, der mit Unionsrecht übereinstimmt, überschritten werden kann. Dies

dürfte nur bei teleologischer Extension oder Analogie der Fall sein. Es dürfte daher auch für das Fahrersicherheits-training von erheblicher Bedeutung sein, wie der EuGH über die Steuerbefreiung von Fahrschulunterricht entscheidet.

2. Ermäßigte Versteuerung der Umsätze aus der Vermietung eines Rettungssimulators

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG sind die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO), ermäßigt zu besteuern (**Grundsatz**). Der Grundsatz gilt nicht für Leistungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (**Ausnahme**). Da jedes Unternehmen i. S. des § 2 UStG auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt, kommt die Ausnahme praktisch stets zum Zug. Der Grundsatz greift wiederum ein, wenn es sich um einen Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) handelt (**Rückausnahme**). Die Rückausnahme gilt wiederum nur, wenn eine der folgenden zwei Alternativen erfüllt ist (**Bedingung der Rückausnahme**): Die Ausführung der Umsätze dient nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer stehen, **oder** die Körperschaft verwirklicht mit diesen Leistungen ihre in den §§ 66 bis 68 AO bezeichneten satzungsgemäßen Zwecke selbst (vgl. zur komplizierten gesetzgeberischen Regelungstechnik FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 7. 11. 2016 5 K 5372/14, EFG 2017, 1396, mit Anm. Kessens).

Das Niedersächsische FG sieht mit knapper Begründung in der Vermietung des Rettungssimulators einen Zweckbetrieb, da die Vermietung des Rettungssimulators mit der Öffentlichkeitsarbeit verbunden sei. Auch würde der Wettbewerb nicht verzerrt werden, da für das FG nicht erkennbar sei, dass der klagende Verein zu anderen nicht begünstigten Unternehmern in Wettbewerb trete.

Meines Erachtens sind die Ausführungen des Niedersächsischen FG jedenfalls undifferenziert. Sowohl die allgemeine Definition des Zweckbetriebs nach § 65 Abs. 1 AO als auch § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG setzen voraus, dass durch die Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz der streitgegenständlichen Leistungen keine Wettbewerbsverzerrungen eintreten. Die Klärung der

Frage, ob Wettbewerbsverzerrungen eintreten können, erfordert einerseits die Bestimmung, welche Leistungen miteinander verglichen werden sollen, und andererseits die Feststellung, welche Unternehmer auf welchem Markt – abstrakt oder konkret – wo im Wettbewerb stehen. Wird nur die ganz konkrete Leistung (Vermietung) des ganz konkreten Gegenstands (Rettungssimulator im Eigentum des klagenden Vereins) betrachtet, kann natürlich keine Wettbewerbsverzerrung vorliegen, weil der klagende Verein der einzige ist, der diese konkrete Leistung erbringen kann. Also stellt sich als nächstes die Frage, ob für die Prüfung der Wettbewerbsverzerrung auf die Vermietung von Rettungssimulatoren allgemein oder nicht sogar auf das **genus proximum**, die entgeltliche Überlassung von beweglichen körperlichen Gegenständen jedweder Art, abzustellen ist. Jedenfalls bei Letzterem wäre eine unterschiedliche Besteuerung offensichtlich. Bezogen auf die im Wettbewerb stehenden Unternehmer betrachtet das Niedersächsische FG allein den ADAC als möglichen Konkurrenten. Hinsichtlich dieses Konkurrenten habe das beklagte FA nicht nachgewiesen, dass der ADAC der Regelbesteuerung unterliegend Rettungssimulatoren vermietet habe. Obschon die Überwälzung der Feststellungslast auf das FA fraglich ist, wäre zu klären, ob nicht eine abstrakte Überprüfung der Marktverhältnisse bereits zur Feststellung von Wettbewerbsverzerrungen führt und abstrakte Verzerrungen ausreichen. Es dürfte nämlich nicht völlig unwahrscheinlich sein, dass auch nicht gemeinnützige Vereine Rettungssimulatoren vermieten. Außerdem würde eine eingehende Wettbewerbsprüfung die Festlegung erfordern, welches Marktgebiet zugrunde gelegt wird. Ist ein Konkurrent vor Ort, im Land Niedersachsen, deutschland- oder europaweit erforderlich? Wie diese Fragen zu beantworten sind, ist höchstrichterlich weitgehend noch nicht geklärt. Eine eingehende Auseinandersetzung im Rahmen der Revision ist mit Blick auf andere bei FGe anhängige Verfahren wünschenswert.

III. Hinweise für die Praxis

Die Besteuerung von Leistungen gemeinnütziger Körperschaften bedarf weiterer Klärung durch die höchstrichterliche Rspr. Derzeit können in diesem Bereich Besteuerungsergebnisse nicht sicher vorhergesagt werden.

Richter am FG Dr. Felix Magnus Kessens

Entscheidungen der Finanzgerichte

Verlag: Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn, Fernruf (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 7 24-9 11 81; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn 31 022 775 (BLZ 370 501 98), IBAN: DE10370501980031022775, SWIFT-BIC: COLSDE33XXX; Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn, 53225 Bonn; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei.

Redaktion: Ministerialdirigent Dr. Hans-Josef Thesling (verantwortlich im Sinne des Presserechts), Präsident des Finanzgerichts Christian Wolsztyński (verantwortlich im Sinne des Presserechts), Vorsitzender Richter am Finanzgericht Heinz Neu, Richter am Finanzgericht Dr. Sascha Bleschick, Richter am Finanzgericht Dr. Christian Graw, Richter am Finanzgericht Dr. Oliver Rode – alle Anschrift des Verlages.

Manuskripte: Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Urheber- und Verlagsrechte: Sämtliche Leitsätze zu den veröffentlichten Entscheidungen sind nicht amtlich, sofern sie nicht ausdrücklich durch *-Zeichen als amtlich gekennzeichnet sind. An nicht amtlichen Leitsätzen besteht ein Urheberrecht. Ferner sind auch Sachverhalt und Entscheidungsgründe teilweise umfangreich redaktionell bearbeitet und deshalb in der Regel urheberrechtlich geschützt. Deshalb bleiben alle Rechte, einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Zustimmung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Fotokopien für den persönlichen oder sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint 2mal monatlich. – Bezugspreis (einschl. USt): halbjährlich 239,00 €; Preis der Einzelnummer: 27,00 €; jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

Anzeigen: sales friendly Verlagsdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. 0228/97898-0, Fax 0228/97898-20, E-Mail: media@sales-friendly.de; Anzeigenschluss: ca. 3 Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 38. Einzusehen unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Carsten Priesel, Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.

Vorschau

auf demnächst zur Veröffentlichung gelangende wichtige Entscheidungen

Einkommensteuer

6. 9. 2018 Niedersächsisches FG, Urteil 1 K 10041/15, Verlustberücksichtigung bei Tonnagebesteuerung
EStG § 5a Abs. 4a Satz 3, Abs. 5 Satz 1, § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2
20. 11. 2018 FG Münster, Urteil 15 K 655/16 E, Kein Abzug von Strafverteidigungskosten als WK oder ag. Bel.
EStG § 9 Abs. 1, § 12 Abs. 1, § 33 Abs. 1; StPO § 467 Abs. 2 und 3
20. 9. 2018 Sächsisches FG, Urteil 6 K 619/17, Keine Kürzung des Sonderausgabenabzugs wegen Bonuszahlungen
einer Krankenkasse
EStG § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a; SGB V § 65a
14. 11. 2018 FG Nürnberg, Urteil 5 K 732/17, Kutschunternehmen als Liebhabereibetrieb
EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2
28. 11. 2018 FG Münster, Urteil 1 K 71/16 E, Zur Frage, ob die Enteignung eines Grundstücks ein privates Veräuße-
rungsgeschäft i. S. des § 23 EStG darstellt
EStG § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1
8. 11. 2018 FG Düsseldorf, Urteil 12 K 1250/18 E,F, Zeitliche Begrenzung der Möglichkeit zur Rücknahme eines
Antrags auf ermäßigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne
EStG § 34a Abs. 1, § 10d Abs. 1 Satz 2; AO § 351 Abs. 1

Einkommensteuer/Lohnsteuer

11. 10. 2018 FG Köln, Urteil 7 K 2053/17, PKW-Rabatt für Arbeitnehmer eines mit dem Autohersteller verbundenen
Unternehmens kein steuerpflichtiger Arbeitslohn
EStG § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

Erbschaftsteuer

1. 11. 2018 Niedersächsisches FG, Urteil 1 K 7/18, Junges Verwaltungsvermögen bei neu gegründeter Gesellschaft
ErbStG 2015 § 13b Abs. 2 Satz 3

Gewerbsteuer

18. 10. 2018 FG Münster, Urteil 10 K 4079/16 G, Gewerbesteuerfreibetrag bei Gründung einer atypisch stillen
Gesellschaft
GewStG § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1

Körperschaftsteuer/Einkommensteuer

20. 11. 2018 FG Düsseldorf, Urteil 13 K 2486/17 E, Steuerpflicht der Auszahlung eines KSt-Guthabens, wenn die
Forderung unter Nennwert erworben wurde
KStG 2015 § 37; EStG 2015 § 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und Satz 2, Abs. 4

Umwandlung

18. 9. 2018 FG Hamburg, Urteil 6 K 77/16, Buchwertfortführung bei Abspaltung
UmwStG § 11, § 15