



Januar 2024 Seiten 1 – 84

HFR.1

Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung

DES BUNDESFINANZHOFES, BUNDESVERFASSUNGSGERICHTS, ANDERER OBERSTER
GERICHTSHÖFE DES BUNDES, DES GERICHTSHOFS DER EUROPÄISCHEN UNION

HERAUSGEBERIN: VIZEPRÄSIDENTIN DES BUNDESFINANZHOFES A.D. SILVIA SCHUSTER

AUS DEM INHALT

- Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland
- Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung von Objekten mit über 250 qm Wohnfläche
- Videoverhandlung
- Zeitpunkt der Vereinnahmung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG bei Überweisungen

Inhaltsübersicht

- ★ Entscheidungen von besonderer Bedeutung
- A Mit einer Anmerkung versehene Entscheidungen
- NV Nicht zur (amtlichen) Veröffentlichung bestimmte Entscheidungen

- Teil I Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
- Teil II Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
- Teil III Entscheidungen anderer oberster Gerichtshöfe des Bundes
- Teil IV Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union

Teil I

Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

Sämtliche zur Veröffentlichung bestimmte Entscheidungen,
ausgewählte nicht zur (amtlichen) Veröffentlichung bestimmte Entscheidungen (NV)

		Abgabenordnung	
1	16.10.2023 V B 49/22 (AdV)	A Aussetzungsverfahren: Verfassungs- und Unionsrechtsmäßigkeit von Säumniszuschlägen	1
		Abgabenordnung/Grunderwerbsteuer	
2	16.05.2023 II R 35/20	A Leichtfertige Steuerverkürzung durch unterlassene Anzeige bei der Grunderwerbsteuer	4
		Biersteuer	
3	29.08.2023 VII R 47/20	A Zu den Voraussetzungen der Haftung eines Geschäftsführers für Biersteuer	7
		Einkommensteuer	
4	09.08.2023 VI R 20/21	A Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland ..	11
5	14.09.2023 VI R 27/21	A Zur Feststellung der Zuordnung des Arbeitnehmers im steuerlichen Reisekostenrecht	13
6	03.11.2023 VI B 2/23	NV Die Frage des Vorliegens eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im ertragsteuerlichen Sinne bei Bezug von Fördermitteln der EU hat keine grundsätzliche Bedeutung	17
7	18.07.2023 IX R 21/21	A Höhe nachträglicher Anschaffungskosten bei in der Krise stehen gelassenen Darlehen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG	18
8	20.06.2023 IX R 17/21	A Vermietung und Verpachtung: Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 qm Wohnfläche	22
9	09.08.2023 VI R 10/21	A Steuerbarkeit von Sachzuwendungen eines Kreditinstituts an seine Privatkunden zur allgemeinen Kundenpflege	25
		Finanzgerichtsordnung	
10	18.08.2023 IX B 104/22	NV Videoverhandlung	27
		Gewerbesteuer	
11	12.10.2023 III R 39/21	Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Mieten für Standflächen bei Imbissbetrieben im Reisegewerbe	29
12	12.10.2023 III R 34/21	Aufteilung des Ersatzwirtschaftswertes für Zwecke der Ermittlung des einfachen gewerbesteuerrechtlichen Kürzungsbetrages	32

Nr.	Datum	Aktenzeichen		Seite
Grunderwerbsteuer				
13	21.06.2023	II R 2/21	Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs	34
Insolvenzordnung				
14	18.04.2023	VII R 35/19	Zahlung von Arbeitslohn als anfechtbare Rechtshandlung	36
15	20.06.2023	VII R 22/19	Zu den Voraussetzungen einer Anfechtung nach § 133 InsO	39
Körperschaftsteuer				
16	17.05.2023	IR 42/19	A Keine gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos bei rechtsfähigen privaten Stiftungen	43
Schenkungssteuer/Doppelbesteuerung				
17	24.05.2023	II R 27/20	DBA-Schweden 1992 nach Fortfall der schwedischen Schenkungssteuer	46
18	24.05.2023	II R 28/20	DBA-Schweden 1992 nach Fortfall der schwedischen Schenkungssteuer	47
19	24.05.2023	II R 29/20	DBA-Schweden 1992 nach Fortfall der schwedischen Schenkungssteuer	47
Umsatzsteuer				
20	25.10.2023	XI B 25/23	NV Zur Unternehmereigenschaft einer von Ehegatten gemeinschaftlich betriebenen Hundezucht	47
21	11.05.2023	V R 22/21	A Keine Lieferung dezentral verbrauchten Stroms	49
22	18.10.2023	XI B 41/23 (AdV)	NV Reichweite der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG im Falle des Betriebs eines Museums bei einem Denkmal	50
23	17.08.2023	V R 12/22	A Zeitpunkt der Vereinnahmung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG bei Überweisungen	53
24	12.07.2023	XI R 41/20	Widerspruch gegen eine Gutschrift und Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung nach Ausgliederung	55
25	12.07.2023	XI R 5/21	Widerruf der Gestattung der Ist-Besteuerung wegen Missbrauchs; Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug	59
Umwandlungssteuergesetz				
26	17.08.2023	III R 37/20	A Verlustabzugsverbot gemäß § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 bei Verschmelzung mit steuerlicher Rückwirkung	61

Teil II

Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

Dieses Heft enthält keine Entscheidungen des BVerfG

Teil III

Entscheidungen anderer oberster Gerichtshöfe des Bundes

Zivilprozessordnung				
27	21.06.2023	V ZB 15/22 – BGH –	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand: Vertrauen auf eine Fristverlängerung nur bei Wahrung der erforderlichen Form; Glaubhaftmachung der vorübergehenden Unmöglichkeit der Übermittlung eines elektronischen Dokuments	67
28	06.09.2023	IV ZB 4/23 – BGH –	Zu den organisatorischen Anforderungen an die Kontrolle einer Eingangsbestätigung nach § 130a Abs. 5 Satz 2 ZPO	69

Teil IV

Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union

Nr.	Datum	Aktenzeichen		Seite
Umsatzsteuer				
29	23.11.2023	Rs. C-532/22 Westside Unicat	Ort der Dienstleistung bei Übertragung interaktiver Videositzungen erotischer Art per Streaming	72
Verbrauchssteuern				
30	14. 9.2023	Rs. C-820/21 Vinal	Zu den Voraussetzungen einer Kumulierung von Maßnahmen für denselben Verstoß gegen verbrauchsteuerrechtliche Vorschriften	74
Zoll				
31	21. 9.2023	Rs. C-770/21 OGL-Food Trade Lebensmittel- vertrieb	Zur Ermittlung des Zollwerts für Einfuhren von Obst und Gemüse	79

Vorschau

auf Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, über die in HFR demnächst berichtet wird

Abgabenordnung

II R 19/21 Urteil vom 08.11.2023 – Revision d. FA unbegründet
Elektronische Übermittlung von Vollmachtdaten an die Finanzbehörden für die Grunderwerbsteuer
AO § 80 Abs. 5 Satz 4, § 80a Abs. 1 Satz 1 und 2, § 122 Abs. 1 Satz 4

III R 38/21 Urteil vom 12.10.2023 – Revision d. Familienkasse unbegründet
Per E-Mail gestellter Kindergeldantrag formwirksam
AO § 87a Abs. 3 Satz 1 und 2, § 218 Abs. 1 Satz 2; EStG 2017 § 66 Abs. 3; EStG 2019 § 67 Satz 1, § 70 Abs. 1 Satz 2; DA-KG 2023 V 5.2 Abs. 1 Satz 1 und 2

Außensteuerrecht

I R 54/19 Urteil vom 09.08.2023 – Revisionen d. Kl. und FA begründet (Zurückverweisung)
Einkünftekorrektur bei Produktionsverlagerung auf eine Schwestergesellschaft im Ausland
AStG § 1 Abs. 1 Satz 1, Satz 3 bzw. 4, Abs. 3 Sätze 4, 5, 9; FVerlV § 1 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 1; KStG § 8 Abs. 3 Satz 2

Einkommensteuer

IV R 8/21 Urteil vom 27.09.2023 – Revision d. Kl. unbegründet
Überentnahmen in einer doppelstöckigen Personengesellschaftsstruktur
EStG § 4 Abs. 4a, § 6b Abs. 1

IX R 19/21 Urteil vom 26.09.2023 – Revision d. Kl. unbegründet
§ 17 EStG: Keine Anwendung des KapErhStG auf Genossenschaftsanteile
EStG § 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 Satz 1, Abs. 7; GG Art. 3

IX R 1/22 Urteil vom 14.11.2023 – Revision d. Kl. begründet (Zurückverweisung)
Berechtigung zur Absetzung für Abnutzung (AfA) nach entgeltlichem Anteilserwerb
EStG § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6; AO § 39 Abs. 2

IX R 15/22 Urteil vom 10.10.2023 – Revision d. FA unbegründet
Interner Versorgungsausgleich: Keine Besteuerung bei wirtschaftlicher Rückübertragung einer übertragenen Versorgungsanwartschaft
EStG § 24 Nr. 1 Buchst. a, 3 Nr. 55a Satz 1 und 2, § 19; VersAusglG § 10 Abs. 1

X R 2/22 Urteil vom 30.08.2023 – Revision d. Kl. begründet
Erstattungszinsen als tarifbegünstigte Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten
EStG § 34 Abs. 2 Nr. 3, 4; AO § 233a

XI R 36/20 Urteil vom 23.08.2023 – Revision d. FA unbegründet
Teilwertansatz bei börsennotierten „hybriden“ Anleihen ohne feste Laufzeit und ohne Kündigungsmöglichkeit des Gläubigers
EStG § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, Satz 2, Nr. 1 Satz 3; KStG § 8 Abs. 1

Erbschaftsteuer

II R 49/21 Urteil vom 13.09.2023 – Revision d. FA begründet
Anwendung des 90 %-Einstiegstests bei Handelsunternehmen
ErbStG; § 13a Abs. 1 und 2, § 13b Abs. 2 Satz 2, § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 und 4; EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

Finanzgerichtsordnung

IX B 108/22 Beschluss vom 05.12.2023 – Nichtzulassungsbeschwerde d. Kl. unbegründet
Kein datenschutzrechtlicher Auskunftsanspruch des Insolvenzverwalters gegenüber Finanzbehörden
FGO § 115 Abs. 2 Nr. 1; EUV 2016/679 Art. 4 Nr. 1, Art. 15, Art. 23 Abs. 1 Buchst. j; AO § 2a Abs. 5, § 32c Abs. 1 Nr. 2; InsO § 80 Abs. 1; BGB § 242

Körperschaftsteuer

I R 26/19 Urteil vom 09.08.2023 – Revision d. Kl. unbegründet
Keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung ohne tatsächliche Verlusttragung durch eine inländische Muttergesellschaft
KStG § 14 Abs. 1 Satz 1, § 17 Satz 1 Nr. 2; AktG § 291 Abs. 1; AEUV Art. 49 und 54; GewStG § 2 Abs. 2 Satz 2

I R 50/20 Urteil vom 09.08.2023 – Revision d. Kl. unbegründet
„Finanzielle Eingliederung“ bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen
KStG § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; AktG § 17 Abs. 2, § 133 Abs. 1; GmbHG § 47 Abs. 1 und Abs. 4

Steuerberatungsgesetz

- VII R 10/20 Urteil vom 11.07.2023 – Revision d. Kl. teilweise begründet
Anonymitätsgrundsatz und Überdenkungsverfahren in der schriftlichen Steuerberaterprüfung
StBerG § 37b, § 158 Nr. 1 Buchst. b; DVStB § 18 Abs. 1 Satz 4, § 29; GG Art. 3, Art. 12 Abs. 1

Umsatzsteuer

- XI R 27/21 Urteil vom 23.08.2023 – Revision d. FA begründet (Zurückverweisung)
Keine Durchschnittssatzbesteuerung bei entgeltlichem Verzicht auf ein vertragliches Lieferrecht
UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, § 24 Abs. 1 Satz 4, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1;
MwStSystRL Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 und 5, Art. 300 Nr. 1 und 2, Art. 302, Art. 168 Buchst. a
- XI R 14/22 Urteil vom 12.07.2023 – Revision d. FA begründet (Klageabweisung)
Zum Vorsteuerabzug bei einem kraft Gesetzes erfolgenden Wechsel von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung
UStG § 24, § 27 Abs. 32, § 15a Abs. 7, § 19; MwStSystRL Art. 302, 192, 295, 184
- XI R 37/22 Urteil vom 13.09.2023 – Revision d. Kl. unbegründet
Umsatzsteuer: Grenzen der Pauschalbesteuerung für Landwirte; Besteuerung bei Sport-, Renn- und Turnierpferden
UStG § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2; MwStSystRL Art. 296, Art. 300 Nr. 1, Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 und 5, Anh. VII Nr. 2

Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung

Herausgeberin: Vizepräsidentin des Bundesfinanzhofs a.D. Schuster

Unter ständiger Mitwirkung

der/des Vorsitzenden Richter/richters Prof. Dr. Jachmann-Michel und Wendl

sowie der Richter/innen am Bundesfinanzhof

Dr. Fu, Dr. Geserich, Dr. Kugelmüller-Pugh, Dr. Kulosa,

Dr. Märtens, Michl, Dr. Roth, Stutzmann, Dr. Trossen

und weiterer Richter/innen am Bundesfinanzhof

TEIL I

Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

Im Gegensatz zum Bundessteuerblatt (BStBl), Teil II, und zu vielen Fachzeitschriften werden in diesem Teil **sämtliche** zur (amtlichen) Veröffentlichung bestimmten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs aufgenommen; darüber hinaus ausgewählte wichtige Entscheidungen, die der Bundesfinanzhof nicht zur (amtlichen) Veröffentlichung vorgesehen hat; schließlich wird über den Ausgang aller übrigen vom Bundesfinanzhof erledigten Verfahren berichtet, deren Vorentscheidung in den Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) abgedruckt ist.

Um Zeit- und Arbeitsaufwand beim Studium der Entscheidungen so gering wie möglich zu halten, werden die Entscheidungen **in Kurzform** gebracht. Die in Anführungszeichen gesetzten Ausführungen sind wörtliche Zitate aus den Entscheidungen. Die Komprimierung erleichtert dem Leser den Blick auf die wesentlichen Inhalte und die Tragweite der Entscheidung.

Soweit erforderlich, folgen im Anschluss an die objektive Darstellung der Entscheidungen **Anmerkungen**, die regelmäßig von Angehörigen des Bundesfinanzhofs verfasst sind, die an der Entscheidung mitgewirkt haben.

Die mit ★ gekennzeichneten Entscheidungen sind von besonderer Bedeutung.

Abgabenordnung

1 Aussetzungsverfahren: Verfassungs- und Unionsrechtmäßigkeit von Säumniszuschlägen

Beschluss vom 16.10.2023 – V B 49/22 (AdV) –

Vorinstanz: FG Münster, Beschluss vom 06.05.2022 – 12 V 53/22

FGO § 69; AO §§ 227, 240

1. Bei summarischer Prüfung bestehen nach den Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 23.08.2022 – VII R 21/21 (BFHE 278, 1, BStBl II 2023, 304, HFR 2023, 316) und vom 15.11.2022 – VII R 55/20 (BFHE 278, 403, BStBl II 2023, 621, HFR 2023, 414) keine ernstlichen Zweifel mehr an der Verfassungsmäßigkeit verwirkter Säumniszuschläge, auch soweit diese nach dem 31.12.2018 entstanden sind.

2. Ernstliche Zweifel an der Höhe der Säumniszuschläge ergeben sich auch nicht aus den unionsrechtlichen Grundsätzen des Äquivalenz-, Effizienz-, Verhältnismäßigkeits- und Neutralitätsprinzips.

Streitig war die Rechtmäßigkeit der in Abrechnungsbescheiden zur USt 2015 bis 2021 ausgewiesenen (verwirkten) Säumniszuschläge.

Auf Antrag des Ast. erließ das FA im November 2021 Abrechnungsbescheide (§ 218 Abs. 2 AO) über die zur USt 2015 bis 2021 verwirkten Säumniszuschläge.

Der Ast. legte gegen diese Abrechnungsbescheide fristgerecht Einspruch ein und beantragte gleichzeitig deren Aussetzung der Vollziehung (AdV). Das FA lehnte sowohl die Aussetzung als auch – soweit Säumniszuschläge bereits beglichen waren – die Aufhebung der Vollziehung ab und teilte dem Ast. mit, dass die jeweiligen Einsprüche wegen des beim BFH anhängigen Revisionsverfahrens VII R 55/20 ruhten.

Hierauf beantragte der Ast. am 06.01.2022 beim FG die Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung der Abrechnungsbescheide in voller Höhe und verwies zur Begründung auf den BFH-Beschluss vom 31.08.2021 – VII B 69/21 (AdV) (n. v.) sowie die Spruchpraxis des FG Münster. Darüber hinaus sei die Erhebung der Säumniszuschläge auch aus europarechtlichen Gründen rechtswidrig.

Das FG gab dem Antrag des Ast. wegen ernstlicher verfassungsrechtlicher Zweifel hinsichtlich der nach dem

31.12.2018 verwirkten Säumniszuschläge statt und lehnte ihn hinsichtlich der vor dem 31.12.2018 verwirkten Säumniszuschläge ab.

Gegen den Beschluss haben sowohl der Ast. als auch das FA die vom FG zugelassene Beschwerde eingelegt. Beiden Beschwerden hat das FG nicht abgeholfen.

Der BFH hielt die Beschwerde des FA für begründet, die des Ast. dagegen für unbegründet und lehnte die beantragte AdV insgesamt ab. Er führte aus:

12 „... Nach den BFH-Urteilen in BFHE 278, 1, BStBl II 2023, 304, HFR 2023, 316 und in BFHE 278, 403, BStBl II 2023, 621, HFR 2023, 414 bestehen keine ernstlichen Zweifel mehr im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit verwirkter Säumniszuschläge, auch soweit diese nach dem 31.12.2018 entstanden sind.

Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts auszusetzen, ...

13 1. Nach § 128 Abs. 3 i. V. m. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige Härte zur Folge hätte.

... wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen

14 Ernstliche Zweifel i. S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rspr., vgl. BFH-Beschlüsse vom 30.03.2021 – V B 63/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1212 und vom 08.04.2009 – I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. BFH-Beschluss vom 07.09.2011 – I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, HFR 2012, 45, Rz. 12, m. w. N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe i. S. einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (BFH-Beschluss in BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, HFR 2012, 45, Rz. 12).

Ernstliche Zweifel können sich aus Verfassungsrecht ergeben oder aus möglichem Verstoß gegen unionsrechtliche Bestimmung

Ernstliche Zweifel können auch verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Norm sein (vgl. BFH-Beschluss vom 04.07.2019 – VIII B 128/18, BFH/NV 2019, 1060, Rz. 12) oder sich aus einem möglichen Verstoß des Steuergesetzes gegen eine unionsrechtliche Bestimmung ergeben (vgl. BFH-Beschluss vom 12.12.2013 – XI B 88/13, BFH/NV 2014, 550, Rz. 15).

V. Senat hat zwar im Beschluss V B 4/22 (AdV) ...

15 2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze bestehen im Streitfall keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der insgesamt verwirkten Säumniszuschläge.

... ernstliche Zweifel an Verfassungsmäßigkeit der Säumniszuschläge bejaht, ...

16 a) Der Senat hat zwar im Hinblick auf den Beschluss des VII. Senats des BFH vom 31.08.2021 – VII B 69/21 (AdV) (n. v.) seinerseits für Entstehungszeiträume nach dem

31.12.2018 AdV gewährt (BFH-Beschluss vom 23.05.2022 – V B 4/22 (AdV), BFHE 276, 535, HFR 2022, 808).

... diese Zweifel bestehen aber nicht mehr seit der Entscheidung des VII. Senats in zwei Hauptsacheverfahren

17 b) Der VII. Senat des BFH hat aber nunmehr in zwei Hauptsacheverfahren verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe der Säumniszuschläge nach § 240 AO verneint (BFH-Urteile in BFHE 278, 1, BStBl II 2023, 304, HFR 2023, 316 und in BFHE 278, 403, BStBl II 2023, 621, HFR 2023, 414).

Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen nicht Haupt-, sondern Nebenzweck

18 Er begründet dies insbesondere damit, dass die Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen nicht Haupt-, sondern nur Nebenzweck sei (BFH-Urteile in BFHE 278, 403, BStBl II 2023, 621, HFR 2023, 316, Rz. 23 und in BFHE 278, 1, BStBl II 2023, 304, HFR 2023, 414, Rz. 32 f.), und sich beim Säumniszuschlag kein konkreter Anteil bestimmen lasse, der als Zins behandelt werden könne. Ein derartiger Anteil ergebe sich auch nicht aus der bisherigen Rspr. des BFH, die im Rahmen der Ermessensentscheidung über einen Billigkeitserlass von Säumniszuschlägen bei Zahlungsunfähigkeit dem Druckmittelcharakter der Säumniszuschläge einen Anteil von 50 % zugemessen habe. Aus einer Aufteilung des Säumniszuschlags im Rahmen der Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme könne nicht generell ein fester Zinsanteil hergeleitet werden.

Fehlende Bestimmbarkeit eines konkreten Anteils, ...

Aus dieser Rspr. folge auch nicht, dass der Säumniszuschlag anteilig als Zins anzusehen sei. Vielmehr wurde in dem Fall, in dem auf Antrag eine Stundung der Steuer möglich oder geboten gewesen wäre, ein Teilerlass als ermessensgerecht angesehen, da dadurch der Nebenzweck der Gegenleistung berücksichtigt werde (BFH-Urteil vom 26.04.1988 – VII R 127/85, BFH/NV 1989, 71, unter II.). Dabei seien als Maßstab für den Teilerlass die Stundungs- oder Aussetzungszinsen herangezogen worden, um eine Gleichbehandlung von vergleichbaren Sachverhalten dergestalt sicherzustellen, dass der säumige Schuldner jedenfalls in der Höhe durch Säumniszuschläge belastet bleibe, in der im Falle der Aussetzung oder Stundung Zinsen angefallen wären (BFH-Urteil vom 29.08.1991 – V R 78/86, BFHE 165, 178, BStBl II 1991, 906, HFR 1992, 44, unter B.II.2.b).

... der als Zins behandelt und auf Angemessenheit geprüft werden könnte

Der hälftige Erlass beruhe somit nicht auf der Annahme, der Zinscharakter der Säumniszuschläge sei mit einem bestimmtem Anteil in einer konkreten Höhe anzusetzen. Lasse sich § 240 AO ein fester und typisierender Zinssatz nicht entnehmen und komme der Norm für die nicht rechtzeitige Leistung der geschuldeten Steuern lediglich als Nebenzweck auch eine Zinsfunktion zu, fehle es jedenfalls an einer festen Größe eines Zinssatzes, die auf ihre Angemessenheit hin überprüft werden könne. Somit scheide eine anteilige Behandlung des Säumniszuschlags als Zins aus. Auf dieser Grundlage könne sich eine Verfassungswidrigkeit nur aus der Höhe von 1 % für jeden angefangenen Monat der Säumnis ergeben. Diese Höhe sei allerdings bereits zur Erzwingung der rechtzeitigen Zahlung der fälligen Steuer und zur Abgeltung des Verwaltungsaufwands verhältnismäßig und daher verfassungsrechtlich unbedenklich. Unbilligen Härten im Einzelfall könne durch einen (Teil-)Erlass nach § 227 AO begegnet werden (BFH-Urteile in BFHE 278, 1, BStBl II 2023, 304, HFR 2023, 316, Rz. 50 bis 54 und in BFHE 278, 403, BStBl II 2023, 621, HFR 2023, 414, Rz. 40 bis 44).

Anschluss des Senats an Urteile des VII. Senats

19 c) Dieser Auffassung schließt sich der Senat auch für den Streitfall an, in dem es – anders als bei den beiden Urteilen des VII. Senats in BFHE 278, 1, BStBl II 2023, 304, HFR 2023, 316 und in BFHE 278, 403, BStBl II 2023, 621, HFR 2023, 414 – auch um Säumniszuschläge für Entstehungszeiträume nach dem 31.12.2018 geht. Denn die vorstehende Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit durch den VII. Senat des BFH beansprucht Gültigkeit auch für diese Entstehungszeiträume. Im Hinblick hierauf hält der Senat an seiner bisherigen Beurteilung in dem Beschluss in BFHE 276, 535, HFR 2022, 808 nicht mehr fest.

Keine Divergenz zum BFH-Beschluss VIII B 64/22 (AdV)

20 Hieran ändert sich nichts aufgrund des BFH-Beschlusses vom 22.09.2023 – VIII B 64/22 (AdV) (BFHE 278, 36, HFR 2023, 97, Leitsatz). Zwar hat sich der VIII. Senat des BFH hier dem Senatsbeschluss in BFHE 276, 535, HFR 2022, 808 angeschlossen, an dem aus den vorstehend genannten Gründen nicht festzuhalten ist. Aus der Aufgabe dieser Senatsrechtsprechung folgt indes keine unzulässige Abweichung, wie der VIII. Senat des BFH in seinem Beschluss in BFHE 278, 36, HFR 2023, 97 (Rz. 23) zutreffend entschieden hat.

AdV kommt auch nicht ...

21 3. AdV kommt im summarischen Verfahren auch nicht im Hinblick auf unionsrechtliche Zweifel in Betracht.

... im Hinblick auf unionsrechtliche Zweifel in Betracht

22 Der Senat hat bereits in seinem Beschluss in BFHE 276, 535, HFR 2022, 808 (Leitsatz 2 sowie Rz. 33 ff.) entschieden, dass aus unionsrechtlichen Grundsätzen (Äquivalenz-, Effizienz-, Verhältnismäßigkeits- und Neutralitätsprinzip) keine weitergehenden Zweifel an der gesetzlichen Höhe der Säumniszuschläge bestehen. Verstöße gegen das Äquivalenz-, Effizienz- und Neutralitätsprinzip sind nicht ersichtlich und ein Verstoß gegen das unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprinzip scheidet jedenfalls unter Berücksichtigung von § 227 AO aus. Zur weiteren Begründung verweist der Senat auf die Ausführungen in seinem Beschluss in BFHE 276, 535, HFR 2022, 808 (Rz. 33 bis 39).

Anhaltspunkte für unbillige Härte nicht ersichtlich

23 4. Anhaltspunkte dafür, dass die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige Härte zur Folge hätte, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.“

Anmerkung

1. Die Frage der Verfassungsmäßig- oder -widrigkeit von Säumniszuschlägen wurde vom BFH bislang in mehreren Eilverfahren entschieden, allerdings mit unterschiedlichem Ergebnis: Während drei Senate unter Hinweis auf ihren zinsähnlichen Charakter ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit für die nach dem 01.01.2019 verwirkten Säumniszuschläge bejahten (BFH-Beschlüsse vom 26.05.2021 – VII B 13/21 (AdV), BFH/NV 2022, 209 sowie vom 31.08.2021 – VII B 69/21 (AdV), n. v.; in BFHE 276, 535, HFR 2022, 808 sowie in BFHE 278, 36, HFR 2023, 97; vom 28.12.2022 – III B 48/22 (AdV), HFR 2023, 1140) verneinten andere Senate (BFH-Beschlüsse vom 28.10.2022 – VI B 15/22 (AdV), BFHE 278, 27, BStBl II 2023, 12, HFR 2023, 2, vom 20.09.2022 – II B 3/22 (AdV), HFR 2022, 1143 und vom 18.01.2023 – II B 53/22 (AdV), BFH/NV 2023, 382 sowie zuletzt vom 13.09.2023 – X B 52/23 (AdV), BFH/NV 2023, 1474) derartige Zweifel. Diese offenkundige Unsicherheit in der Beurteilung einer Rechtsfrage hätte es nahegelegt, unter Hinweis auf den BFH-Beschluss in HFR 2023, 1140 (Leitsatz 1, Rz. 13 und 24) im vorliegenden Fall ernstliche Zweifel an der Recht-

mäßigkeit der angefochtenen Abrechnungsbescheide zu bejahen und AdV auch in diesem Verfahren zu gewähren.

2. Der V. Senat ist diesen Weg nicht gegangen, weil er die Ansicht vertritt, dass nach den BFH-Urteilen in BFHE 278,1, BStBl II 2023, 304, HFR 2023, 316 sowie in BFHE 278, 403, BStBl II 2023, 621, HFR 2023, 414 keine verfassungsrechtlichen Zweifel mehr bestünden.

a) Der VII. Senat begründet seine Auffassung insbesondere mit einer fehlenden Ungleichbehandlung von zinszahlungspflichtigen Steuernachzahlern und säumniszuschlagszahlungspflichtigen Stpfl. Während Nachzahlungszinsen stark typisierend objektive Zins- und Liquiditätsvorteile erfassen und ausgleichen sollten, seien Säumniszuschläge in erster Linie ein Druckmittel eigener Art zur Durchsetzung fälliger Steuern und erfüllten primär eine pönale Funktion. Soweit der Säumniszuschlag eine Gegenleistung bzw. Ausgleich für das Hinausschieben der Fälligkeit sei, handele es sich lediglich um einen Nebenzweck (Urteile in BFHE 278, 1, BStBl II 2023, 304, HFR 2023, 316, Rz. 31/32 sowie in BFHE 278, 403, BStBl II 2023, 621, HFR 2023, 414, Rz. 21/22. Diese Argumentation lässt jedoch außer Betracht, dass eine Vergleichbarkeit jedenfalls insoweit gegeben sein könnte, als Säumniszuschläge in Gestalt eines „Säumniszinsens“ (Rüsken, ZfZ 2022, 76, 77) einen „Zinersatzcharakter“ haben (vgl. bereits Finanzausschuss des Deutschen Bundestages in BTDrucks 7/4292, unter III., zu § 3, S. 15: „In den Säumniszuschlägen sieht der Ausschuss ... in erster Linie einen Zinersatz“). Dann aber ist es irrelevant, ob es sich hierbei um den Hauptzweck der Säumniszuschläge oder nur um einen Nebenzweck handelt (Seer in DB 2022, 1795 ff, 1803 unter 5. Säumniszuschlag).

b) Soweit der VII. Senat auch einen systematischen Zusammenhang zwischen Zinsen und Säumniszuschlägen verneint (Urteile in BFHE 278, 1, BStBl II 2023, 304, HFR 2023, 316, Rz. 46/47 sowie BFHE 278, 403, BStBl II 2023, 621, HFR 2023, 414, Rz. 37), widerspricht dies der Rspr. des V. Senats (Urteil in BFHE 165, 178, BStBl II 1991, 906, HFR 1992, 44). Danach bejahte der V. Senat jedenfalls den systematischen Zusammenhang von Säumniszuschlägen nach § 240 AO mit der Regelung der Zinspflicht bei gewährter Stundung (§ 234 AO) und bei AdV (§ 237 AO). In diesen Regelungen komme zum Ausdruck, dass die Finanzbehörde von dem in den §§ 240 und 361 Abs.1 AO niedergelegten Grundsatz, wonach festgesetzte Steuerschulden bei Fälligkeit zu zahlen sind, nicht ohne eine Gegenleistung des Zahlungspflichtigen absehen können. Bei nicht rechtzeitiger Zahlung sollten daher nach der Entscheidung des Gesetzgebers entweder Stundungszinsen (§ 234 Abs.1 AO, Ausnahme: zinslose Stundung gemäß Abs. 2) bzw. Aussetzungszinsen (§ 237 AO) oder Säumniszuschläge anfallen. Verwirkte Säumniszuschläge träten somit an die Stelle von Stundungs- oder Aussetzungszinsen (BFH-Urteil in BFHE 165, 178, BStBl II 1991, 906, HFR 1992, 44, unter B. II. 2.a., Rz. 25).

c) Schließlich ist der VII. Senat der Auffassung, dass sich beim Säumniszuschlag kein konkreter Anteil bestimmen ließe, der als Zins behandelt werden könnte. Naheliegender wäre dagegen (vgl. bspw. Füssenich, jM 2023, 34, 35, unter III. Aufteilung des Säumniszuschlags, m. w. N.) die hälftige Aufteilung in eine Art von „Beugegeld“ (pönale Funktion) und einen Säumniszinsanteil entsprechend der ständigen Rspr. des BFH zum Erlass von Säumniszuschlägen aus Billigkeitsgründen (vgl. bspw. Urteile vom 16.07.1997 – XI R 32/96, BFHE 184, 193, BStBl II 1998, 7, HFR 1998, 260, Rz. 23 sowie vom 07.07.1999 – X R 87/96, HFR 2000, 2, unter 2. b., Rz. 21). Eine derartige Aufteilung entspräche dem Doppelzweck von Säumniszuschlägen (Druck- und Ausgleichsfunktion) und hätte

zur Folge, dass die Hälfte der jährlichen Säumniszuschläge (12 %) auf den Zinsanteil entfiel. Ein derart hoher Zinsanteil von 6 % widerspräche jedenfalls für Zeiträume nach dem 31.12.2018 dem BVerfG-Beschluss zur Vollverzinsung vom 08.07.2021 – 1 BvR 2237/14 (BVerfGE 158, 282, HFR 2021, 922). Dem stünde nicht entgegen, dass als weiterer Zweck von Säumniszuschlägen gelegentlich der Ausgleich für Verwaltungsaufwendungen der steuerverwaltenden Länder bezeichnet wird (vgl. BFH-Urteile vom 30.03.2006 – V R 2/04, BFHE 212, 23, BStBl II 2006, 612, HFR 2006, 655, Rz. 17 sowie vom 09.07.2003 – V R 57/02, BFHE 203, 8, BStBl II 2003, 901, HFR 2003, 1135). Derartige Aufwendungen dürften eine quantité négligeable darstellen und in einer längst vergangenen Zeit angefallen sein, in der die Berechnung von Säumniszuschlägen noch „händisch“ und/oder unter Zuhilfenahme von Taschenrechnern erfolgte. Seit der computergestützten Berechnung von Säumniszuschlägen ist dieser Aufwandsposten zwar nicht entfallen, jedoch im Regelfall zu vernachlässigen.

3. Die Übertragbarkeit der Urteile des VII. Senats auf den Streitfall erscheint auch deshalb als problematisch, weil diese Revisionsverfahren – anders als der Streitfall – nicht nach dem 31.12.2018 verwirkte Säumniszuschläge betreffen. Für Zeiträume vor dem 01.01.2019 waren nach der Zinsentscheidung des BVerfG in BVerfGE 158, 282, HFR 2021, 922 aber verfassungsrechtliche Zweifel weder vom V. Senat noch in der Finanzgerichtsbarkeit geltend gemacht worden. Zur Begründung seiner Auffassung verweist der V. Senat lediglich darauf, dass die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit durch den VII. Senat auch für die späteren Entstehungszeiträume Gültigkeit beanspruche.

4. Aus Gründen der Rechtssicherheit und -klarheit erscheint das Ergebnis der Besprechungsentscheidung – trotz der dargelegten Bedenken – gleichwohl vertretbar. Der X. Senat des BFH hat in seinem Beschluss in BFH/NV 2023, 1474 ebenfalls verfassungsrechtliche Zweifel mit der Begründung verneint, dass die tragenden Gründe der vom VII. Senat vorgenommenen verfassungsrechtlichen Prüfung auch für Zeiträume nach dem 31.12.2018 gelten. Diese Entscheidung ist insofern von Bedeutung, als beim X. Senat das Revisionsverfahren X R 30/21 anhängig ist, in dem es u. a. darum geht, ob die Erhebung der – nach dem 31.12.2018 verwirkten – Säumniszuschläge zur ESt-Vorauszahlung I/2019 wegen Verstoßes gegen das Übermaßverbot verfassungswidrig ist (Vorinstanz: FG Düsseldorf vom 22.04.2021 – 12 K 1420/20 AO, EFG 2021, 1962). Es ist zwar nicht ausgeschlossen, wäre aber doch überraschend, wenn der X. Senat seine im AdV-Verfahren geäußerte Auffassung im Rahmen der Revisionsentscheidung revidieren, verfassungsrechtliche Zweifel bejahen und das Verfahren dem BVerfG vorlegen würde.

RiBFH Dr. Gerhard Michel

Abgabenordnung
Grunderwerbsteuer

2 Leichtfertige Steuerverkürzung durch unterlassene Anzeige bei der Grunderwerbsteuer

Urteil vom 16.05.2023 – II R 35/20 –

Vorinstanz: Thüringer FG, Urteil vom 29.01.2020 – 4 K 381/18 (EFG 2022, 220)

AO §§ 38, 169 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 2, § 170 Abs. 1, 2 Satz 1 Nr. 1, §§ 370, 378; GrEStG § 1

Abs. 3 Nr. 1, § 3 Nr. 2, §§ 14, 18 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1, Abs. 5, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, Abs. 4 Satz 1

1. Die Grunderwerbsteuerrechtlichen Anzeigepflichten der Beteiligten und Notare sind objektiver Natur.

2. Die Prüfung der leichtfertigen Steuerverkürzung folgt auch im Rahmen der Festsetzungsverjährung materiellrechtlich dem Ordnungswidrigkeitenrecht. Es gilt ein subjektiver Leichtfertigkeitsmaßstab.

Der Kl. erhielt von seinen Eltern 2003 und 2007 Geschäftsanteile an einer GmbH geschenkt, zuletzt von seinem Vater den verbliebenen Anteil von 42,31 % durch Vertrag vom 03.02.2009. Die GmbH war Eigentümerin eines 2008 erworbenen Grundstücks. Der Notar hatte die Beteiligten bei der Beurkundung des Vertrags vom 03.02.2009 darüber belehrt, dass eine GrESt-Pflicht bestehe, falls die GmbH Grundbesitz habe und der Vertrag eine Anteilsvereinigung bewirke. Die Grunderwerbsteuerrechtliche Anzeige des Notars war an die KSt-Stelle des FA adressiert. Sie ging am 13.02.2009 beim FA ein. Der Kl. und sein Vater zeigten die Schenkung der GmbH-Anteile nicht dem FA an.

2017 veräußerte der Kl. 51 % seiner Anteile an der GmbH an einen Dritten. Aufgrund der Veräußerungsanzeige erhielt das FA Kenntnis von den Schenkungen der GmbH-Anteile an den Kl. Es setzte erstmals 2017 GrESt für die Anteilsvereinigung vom 03.02.2009 fest. Dabei wurde eine Steuerbefreiung für das Grundstück mit einem Anteil von 42,31 % gewährt. Das FG wies die Klage ab.

Auf die Revision hob der BFH die Vorentscheidung auf und verwies die Sache an das FG zurück. Er führte aus:

8 „... Der BFH kann nicht abschließend beurteilen, ob am 04.08.2017, dem Zeitpunkt der ersten Steuerfestsetzung, die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen und gemäß § 169 Abs. 1 Satz 1 AO die Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig war. Das FG hat die im Streitfall dafür entscheidende Frage, ob sich die Festsetzungsfrist aufgrund einer leichtfertigen Steuerverkürzung des Kl. nach § 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 AO auf fünf Jahre verlängert hat, aufgrund unzutreffender Maßstäbe bejaht. Es steht nicht fest, ob die Entscheidung sich im Ergebnis gleichwohl als richtig erweist (§ 126 Abs. 4 FGO). Dem FG obliegt nach § 118 Abs. 2 FGO die erneute Würdigung des Sachverhalts.“

Entstehen der GrESt mit Verwirklichung des Erwerbsvorgangs

9 1. Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO ist eine Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Die Festsetzungsfrist beträgt für die GrESt nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO grundsätzlich vier Jahre und verlängert sich nach § 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 AO auf fünf Jahre, soweit eine Steuer leichtfertig verkürzt worden ist. Gemäß § 170 Abs. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist oder eine bedingt entstandene Steuer unbedingt geworden ist. Die GrESt entsteht außer in den Fällen des § 14 GrEStG gemäß § 38 AO grundsätzlich dann, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (BFH-Urteil vom 12.10.2022 – II R 7/20, BFHE 277, 489, BStBl II 2023, 402, HFR 2023, 779, Rz. 23). Dieser Tatbestand ist der jeweilige nach § 1 GrEStG steuerpflichtige Erwerbsvorgang (vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 38 AO Rz. 50; Drüen in Tipke/Kruse, § 38 AO Rz. 14).

Anlaufhemmung bei Anzeigepflicht

10 Ist jedoch eine Anzeige zu erstatten, beginnt die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem sie eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.

Erstattung der Anzeige durch Verpflichteten beendet Anlaufhemmung

11 a) Zu der Anzeigepflicht i. S. des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO gehört auch die Anzeigepflicht der Beteiligten aus § 19 GrESTG. Für die Anzeigepflicht der Gerichte, Behörden und Notare aus § 18 GrESTG gilt § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO zwar nicht unmittelbar (BFH-Urteile vom 16.02.1994 – II R 125/90, BFHE 174, 185, BStBl II 1994, 866, HFR 1994, 485, unter II.2.b und vom 06.07.2005 – II R 9/04, BFHE 210, 65, BStBl II 2005, 780, HFR 2005, 1101, unter II.2.c). Hat aber einer der Verpflichteten eine ordnungsgemäße Anzeige an das zuständige FA erstattet, so schiebt die Nichterfüllung der Anzeigepflicht des anderen Verpflichteten die Festsetzungsfrist nicht mehr hinaus (BFH-Urteile vom 21.06.1995 – II R 11/92, BFHE 178, 228, BStBl II 1995, 802, HFR 1996, 27, unter II.2. und in BFHE 210, 65, BStBl II 2005, 780, HFR 2005, 1101, unter II.2.c).

Anzeigepflicht der Beteiligten

12 b) Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, Abs. 4 Satz 1 GrESTG müssen Steuerschuldner an das für die Besteuerung zuständige FA Anzeige über Geschäfte i. S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrESTG erstatten. Diese Pflicht besteht unabhängig davon, ob und inwieweit die Beteiligten wussten, dass der Rechtsvorgang der GrEST unterliegt und insoweit eine Anzeigepflicht besteht. Die Anzeigepflicht ist objektiver Natur und besteht unabhängig von subjektiven Kenntnissen und Fähigkeiten des zur Anzeige Verpflichteten (BFH-Urteil vom 29.07.2009 – II R 58/07, BFH/NV 2010, 63, HFR 2010, 490, unter II.2.b bb). Die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO kann deshalb unabhängig von subjektiven Merkmalen eintreten (BFH-Urteil vom 27.09.2017 – II R 41/15, BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, HFR 2018, 233, Rz. 39).

Anzeigepflicht der Notare

13 c) Nach § 18 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 GrESTG haben Notare innerhalb von zwei Wochen nach der Beurkundung dem zuständigen FA schriftlich Anzeige zu erstatten über von ihnen beurkundete Vorgänge, die die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft betreffen, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein im Geltungsbereich des GrESTG liegendes Grundstück gehört.

Anzeige an GrEST-Stelle

14 aa) Die Anzeige ist nach § 18 Abs. 5 GrESTG an das für die Besteuerung zuständige FA zu richten und muss nach ständiger Rspr. des BFH grundsätzlich an die GrEST-Stelle des zuständigen FA übermittelt werden oder sich zumindest nach ihrem Inhalt eindeutig an die GrEST-Stelle richten. Dazu ist erforderlich, dass die Anzeige als eine solche nach dem GrESTG gekennzeichnet ist und ihrem Inhalt nach ohne weitere Sachprüfung – insbesondere ohne dass es insoweit einer näheren Aufklärung über den Anlass der Anzeige und ihre grunderwerbsteuerrechtliche Relevanz bedürfte – an die GrEST-Stelle weiterzuleiten ist (BFH-Urteile in BFHE 178, 228, BStBl II 1995, 802, HFR 1996, 27, unter II.2.; vom 01.12.2004 – II R 10/02, BFH/NV 2005, 1365, HFR 2005, 1103, unter II.4.; vom 11.06.2008 – II R 55/06, BFH/NV 2008, 1876, HFR 2009, 373, unter II.2.a.; vom 03.03.2015 – II R 30/13, BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, HFR 2015, 636, Rz. 25 und vom 22.05.2019 – II R 24/16, BFHE 265, 454, BStBl II 2020, 157, HFR 2020, 250, Rz. 20).

Keine Anlaufhemmung bei mangelnder Adressierung

15 bb) Wird die Anzeige nicht entsprechend adressiert, erfüllt sie die Anforderungen des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht. Zwar beginnt die Festsetzungsfrist i. S. von § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO auch dann mit Abgabe der Anzeige, wenn die Anzeige teilweise unvollständig oder unrichtig ist. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die Erklärung derart lückenhaft ist, dass dies praktisch auf das Nichtein-

reichen der Anzeige hinausläuft. Dies hängt nach dem Normzweck der Vorschrift davon ab, ob insoweit die der Finanzbehörde zur Verfügung stehende Bearbeitungszeit verkürzt wurde (BFH-Urteil vom 23.05.2012 – II R 56/10, BFH/NV 2012, 1579, Rz. 12). Eine weder ausdrücklich noch inhaltlich an die GrEST-Stelle gerichtete Anzeige kommt einem Nichteinreichen der Anzeige in diesem Sinne gleich (vgl. die Sachverhalte in den BFH-Urteilen in BFHE 178, 228, BStBl II 1995, 802, HFR 1996, 27; in BFH/NV 2005, 1365, HFR 2005, 1103; in BFH/NV 2008, 1876, HFR 2009, 373; in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, HFR 2015, 636; vom 29.10.2008 – II R 9/08, BFH/NV 2009, 1832 und vom 23.05.2012 – II R 56/10, BFH/NV 2012, 1579, HFR 2012, 1135). Eine Anzeige, die lediglich potentiell die Möglichkeit für ein GrEST-Festsetzungsverfahren eröffnet, der für die Verwaltung der GrEST zuständigen Organisationseinheit der Finanzbehörde aber keine positive Kenntnis vermittelt, reicht nicht aus (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 1832, unter II.1.b).

Beginn der Festsetzungsfrist Ende 2012, Ablauf Ende 2016

16 d) Nach diesen Grundsätzen begann die Festsetzungsfrist im Streitfall mit Ablauf des Jahres 2012. Die Steuer war mit der Anteilsübertragung im Jahre 2009 entstanden, sodass die dreijährige Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2012 endete. Bis zu diesem Zeitpunkt war für die Anteilsübertragung keine wirksame Anzeige beim FA eingereicht worden. Der Notar hatte den Vorgang nicht ordnungsgemäß angezeigt, weil er die Anzeige nur an die KSt-Stelle adressiert hatte, der Kl. selbst hatte gar keine Anzeige beim FA abgegeben. Die vierjährige reguläre Festsetzungsfrist endete demnach mit Ablauf des Kalenderjahres 2016.

Offene Festsetzungsfrist setzt leichtfertige Steuerverkürzung voraus

17 2. Der angefochtene Bescheid vom 04.08.2017 wäre danach nur dann innerhalb offener Festsetzungsfrist ergangen, wenn diese sich aufgrund einer leichtfertigen Steuerverkürzung gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 AO auf fünf Jahre verlängert hätte.

Prüfung der Voraussetzungen der leichtfertigen Steuerverkürzung

18 a) Ob eine leichtfertige Steuerverkürzung i. S. von § 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 AO vorliegt, bestimmt sich bei Prüfung der Festsetzungsverjährung nach § 378 AO (leichtfertige Steuerverkürzung), da § 169 AO diesbezüglich keine Legaldefinition enthält. Hängt die Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheids von der Verlängerung der Festsetzungsfrist auf fünf Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 AO) und somit vom Vorliegen einer leichtfertigen Steuerverkürzung ab, müssen zur Rechtmäßigkeit des Bescheids die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale des § 378 AO erfüllt sein. Die im Steuerrecht vorkommenden Begriffe des Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitenrechts sind materiell-rechtlich wie im Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitenrecht zu beurteilen, jedoch nach den Verfahrensvorschriften der AO und der FGO zu prüfen (BFH-Urteile vom 02.04.2014 – VIII R 38/13, BFHE 245, 295, BStBl II 2014, 698, HFR 2014, 874, Rz. 51; in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, HFR 2015, 636, Rz. 39 und vom 12.07.2016 – II R 42/14, BFHE 254, 105, BStBl II 2016, 868, HFR 2016, 857, Rz. 13). Nach § 378 Abs. 1 Satz 1 AO handelt ordnungswidrig, wer als Stpfl. oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Stpfl. eine der in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Taten leichtfertig begeht. Dazu zählt, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen und dadurch Steuern zu verkürzen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden (§ 378 Abs. 1 Satz 2

i. V. m. § 370 Abs. 4 Satz 1 AO). Wer einer Anzeigepflicht nicht nachkommt, lässt im Allgemeinen Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis und kann deshalb grundsätzlich eine leichtfertige Steuerverkürzung begehen. Hingegen ist der Notar im Hinblick auf die ihn treffende Anzeigepflicht aus § 18 GrEStG nicht tauglicher Täter einer leichtfertigen Steuerverkürzung. Er ist insoweit weder Steuerpflichtiger noch handelt er ‚bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen‘, da er mit der Anzeige nicht eine Pflicht des Steuerschuldners, sondern eine eigene dem FA gegenüber bestehende Pflicht erfüllt (BFH-Urteil in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, HFR 2015, 636, Rz. 40 bis 42).

Persönliche Fähigkeiten für Leichtfertigkeit ausschlaggebend

19 b) Leichtfertigkeit bedeutet einen erheblichen Grad an Fahrlässigkeit, der etwa der groben Fahrlässigkeit des bürgerlichen Rechts entspricht, im Gegensatz dazu aber auf die persönlichen Fähigkeiten des Täters abstellt (BFH-Urteile in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, HFR 2015, 636, Rz. 44 und vom 17.11.2015 – X R 35/14, BFH/NV 2016, 728, HFR 2016, 501, Rz. 26, m. w. N.).

Abstellen auf Sorgfalt im Einzelfall

20 aa) Ein derartiges Verschulden liegt vor, wenn ein Stpfl. nach den Gegebenheiten des Einzelfalls und seinen individuellen Fähigkeiten in der Lage gewesen wäre, den aus den einschlägigen gesetzlichen Regelungen sich im konkreten Fall ergebenden Sorgfaltspflichten zu genügen. Hierzu ist eine Gesamtbewertung des Verhaltens des Stpfl. erforderlich (BFH-Urteil in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, HFR 2015, 636, Rz. 44). Fehlen besondere persönliche Fähigkeiten im Bereich der betreffenden Steuern, handelt leichtfertig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, und dem sich deshalb aufdrängen muss, dass er dadurch Steuern verkürzt (BFH-Urteile vom 17.11.2011 – IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309, Rz. 46; vom 24.07.2014 – V R 44/13, BFHE 246, 207, BStBl II 2014, 955, HFR 2014, 1104, Rz. 15 und vom 17.11.2015 – X R 35/15, BFH/NV 2016, 1704, Rz. 27, m. w. N.).

Erkundigung bei qualifizierten Auskunftspersonen notwendig

21 bb) Hat der Stpfl. die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen, so ist bei der Prüfung, ob Leichtfertigkeit gegeben ist, zu berücksichtigen, dass es dem Stpfl. obliegt, sich bei rechtlichen Zweifeln über seine steuerlichen Pflichten einschließlich der an die Steuerpflicht anknüpfenden Verfahrenspflichten bei qualifizierten Auskunftspersonen zu erkundigen. Die Erkundigungspflichten beschränken sich nicht auf die Steuerpflicht einer Tätigkeit, sondern umfassen auch die an die Steuerpflicht anknüpfenden Verfahrenspflichten. Wer die Steuerpflicht seines Verhaltens kennt, ist umso mehr gehalten, sich um die damit verbundenen Erklärungs- und Anzeigepflichten zu kümmern (BFH-Urteile vom 19.02.2009 – II R 49/07, BFHE 225, 1, BStBl II 2009, 932, HFR 2009, 897, unter II.2.a und in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, HFR 2015, 636, Rz. 45).

Höhere Anforderungen bei Kaufleuten und ihrem kaufmännischen Tätigkeitskreis

22 cc) Zu beachten sind auch Ausbildung, Tätigkeit und Stellung des Stpfl. So sind an die Erkundigungspflichten bei Kaufleuten jedenfalls bei Rechtsgeschäften, die zu ihrer kaufmännischen Tätigkeit gehören, höhere Anforderungen zu stellen als bei anderen Stpfl. (BFH-Urteile in BFHE 225, 1, BStBl II 2009, 932, HFR 2009, 897, unter II.2.a und in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, HFR 2015, 636, Rz. 45).

Das bedeutet allerdings nicht, dass für den Leichtfertigkeitseinschuldner nicht auf die persönlichen Fähigkeiten des Stpfl. im Bereich der betreffenden Steuern abzustellen wäre. Die unter 2.b aa und bb genannten Voraussetzungen sind auch in diesem Fall zu prüfen (andere Tendenz bei Krumm in Tipke/Kruse, § 378 AO Rz. 14). Die Erfahrungstatsache, dass der Kaufmann regelmäßig weitergehende Fähigkeiten als der Nichtkaufmann besitzt, ist nur eine Ausprägung des Grundsatzes, dass auf die individuellen Fähigkeiten abzustellen ist. Er setzt voraus, dass die entsprechenden vermehrten Fähigkeiten und Kenntnisse, die ein Problembewusstsein für mögliche Pflichten schaffen und so erhöhte Erkundigungs- und Sorgfaltspflichten begründen, auch tatsächlich vorhanden sind. Der Umstand, dass der Stpfl. über eine bestimmte formale Ausbildung oder Stellung verfügt, hat Indizwirkung, kann aber für sich genommen nicht die Leichtfertigkeit i. S. des § 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 AO begründen. Auf die Frage, ob privates oder geschäftliches Handeln vorliegt, kommt es nach diesen Kriterien nicht an.

Leichtfertigkeit ist Tatfrage

23 c) Ob im konkreten Einzelfall Leichtfertigkeit i. S. des § 378 Abs. 1 Satz 1 AO vorliegt, ist im Wesentlichen Tatfrage (BFH-Urteil in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, HFR 2015, 636, Rz. 46). In der Revisionsinstanz können die dazu getroffenen Feststellungen des FG grundsätzlich nur daraufhin überprüft werden, ob der Rechtsbegriff der Leichtfertigkeit und die aus ihm abzuleitenden Sorgfaltspflichten richtig erkannt worden sind und ob die Würdigung der Verhältnisse hinsichtlich des notwendigen individuellen Verschuldens den Denkgesetzen und Erfahrungssätzen entspricht (BFH-Urteil vom 02.04.2014 – VIII R 38/13, BFHE 245, 295, BStBl II 2014, 698, HFR 2014, 874, Rz. 52).

Unzutreffende Auslegung von „Leichtfertigkeit“ durch FG

24 aa) Dies ist vorliegend nicht der Fall. Das FG hat bei seiner Entscheidung die Maßstäbe, die an den Begriff der Leichtfertigkeit i. S. des § 378 AO anzulegen sind, verkannt.

FG geht von objektivem Leichtfertigkeitseinschuldner aus

25 aaa) Das FG ist von einem objektiven Leichtfertigkeitseinschuldner ausgegangen. Es definiert mehrfach ein abstrakt höheres Anforderungsprofil an Kaufleute (‚Besondere Anforderungen werden diesbezüglich an Kaufleute gestellt, ...‘, ‚Bei Anwendung der für einen ausgebildeten und in der Geschäftsführung einer GmbH länger aktiv tätigen Kaufmann notwendigen Sorgfalt ...‘, ‚... bei Anwendung der kaufmännischen Sorgfaltspflichten für den erfahrenen Kaufmann ...‘, ‚...‘, ‚Hätte der Kl. die für einen Kaufmann erforderliche Sorgfalt ausgeübt, ...‘, ‚...‘). Zwar hat das FG zusätzlich einen Schluss aus der kaufmännischen Tätigkeit auf Kenntnisse des Kl. persönlich formuliert, in dem ein subjektiver Maßstab anklängt (‚... ist der Überzeugung, dass beim Kl. aufgrund seiner Ausbildung als Betriebswirt ... Kenntnisse vorliegen, die zum Tätigkeitsbereich eines Kaufmannes gehören. ...‘, ‚...‘, ‚... verfügt aufgrund seiner Ausbildung über erhöhte Kenntnisse im kaufmännischen Bereich. ...‘, ‚...‘, ‚... trotz seiner kaufmännischen Kenntnisse ...‘, ‚...‘). Ohne zusätzliche auf das Individuum bezogene Feststellungen ist der Schluss von gruppenspezifisch typischen Eigenschaften auf persönliche Fähigkeiten aber lediglich ein objektiver Maßstab, denn er erschöpft sich in der Erwartung, dass ein Angehöriger der Gruppe diese Fähigkeit zu haben habe, ungeachtet der Frage, ob er sie tatsächlich hat. Gleichzeitig ist er ein denklöcherlicher Fehler, denn Typizität trägt nicht die Schlussfolgerung auf jeden Einzelfall. Das gilt erst recht angesichts der Vielgestaltigkeit kaufmännischer Ausbildungen sowie der Mehrdeutigkeit des Kaufmannsbegriffs selbst.

Persönliche Fähigkeiten bzgl. Anzeigepflicht maßgebend

26 bbb) Das FG hat zwar, um das Wissen des Kl. in Bezug auf die GrESt-Pflicht zu begründen, auf konkrete Umstände und dessen individuelle Fähigkeiten abgestellt (die Alleingeschäftsführerstellung, der Kauf des Firmengrundstücks im Jahre 2008 sowie der Hinweis auf die eventuelle GrESt-Pflicht für den streitigen Vorgang, ...). Dies trägt den Leichtfertigkeitvorwurf jedoch nicht, da dieser sich auf die grunderwerbsteuerliche Anzeigepflicht des Kl. nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, Abs. 4 Satz 1 GrEStG beziehen muss. Diese besteht zwar unabhängig davon, ob und inwieweit die Beteiligten erkannt haben, dass der Rechtsvorgang der GrESt unterliegt, bzw. wussten, dass insoweit eine Anzeigepflicht besteht (BFH-Urteil in BFHE 260, 94, BStBl II 2018, 667, HFR 2018, 233, Rz. 39 zur Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO und s. oben unter 1.b). Für die Frage, ob eine leichtfertige Steuerverkürzung i. S. des § 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 AO vorliegt, ist jedoch auf die persönlichen Fähigkeiten des Stpfl. im Bereich der betreffenden Steuern, d. h. in Bezug auf die Anzeigepflicht abzustellen (s. hierzu unter 2.b aa).

Weitere Feststellungen des FG notwendig

27 bb) Eine eigene Beurteilung, ob in dem Unterlassen der Anzeige durch den Kl. eine leichtfertige Steuerverkürzung liegt, ist dem BFH verwehrt, da nicht auszuschließen ist, dass noch weitere Feststellungen zu den subjektiven Merkmalen der Leichtfertigkeit getroffen werden können. Aus diesem Grund ist das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. ..."

Anmerkung

Fraglich war im Streitfall, ob der Kl., ein Betriebswirt und Geschäftsführer mehrerer GmbHs, leichtfertig i. S. des § 378 Abs. 1 AO handelte, als er den restlichen Anteil von 42,31 % einer GmbH erwarb, diesen Erwerbsvorgang entgegen seiner Verpflichtung nach § 19 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG nicht anzeigte und sich deshalb die Verjährung für die GrESt-Festsetzung von den regulären vier auf fünf Jahre gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 AO verlängerte.

Die Finanzverwaltung war der Auffassung, dass ein Kaufmann diesbezüglich höhere Pflichten als andere Stpfl. habe. Die bisherige Rspr. legte dar, dass an Kaufleute hinsichtlich ihrer Erkundigungspflichten besondere Anforderungen zu stellen waren – „... d. h. bei Rechtsgeschäften, die zu ihrem Tätigkeitsbereich gehören ...“ (vgl. BFH-Urteile in BFHE 225, 1, BStBl II 2009, 932, HFR 2009, 897, und in BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, HFR 2015, 636). Aus dieser Formulierung ging nicht eindeutig hervor, ob allein ein formeller Kaufmannsbegriff (z. B. Diplom-Kaufmann, akademischer Grad) diese erhöhten Erkundigungspflichten auslöste oder ob die Rspr. auf einen materiell-rechtlichen Kaufmannsbegriff abstellte, d. h. einen Kaufmann i. S. des HGB als Betreiber eines Handelsgewerbes und in Ausübung seiner Tätigkeit.

Im Streitfall war der Kl. zwar aufgrund seines BWL-Studiums Diplom-Kaufmann. Nicht eindeutig war aber, ob er „im kaufmännischen Bereich tätig wurde“ i. S. der bisherigen BFH-Rspr., zumal der Geschäftsführer einer GmbH nicht schon isoliert aufgrund dieser Stellung Kaufmann i. S. des HGB ist. Vielmehr ist die GmbH selbst Formkaufmann (§ 13 Abs. 3 GmbHG i. V. m. § 6 Abs. 1 HGB). Die aktuelle Entscheidung verdeutlicht nunmehr, dass für die Prüfung des leichtfertigen Handelns auf einen materiell-rechtlichen Kaufmannsbegriff abzustellen ist. Der BFH legt in Rz. 22 des Urteils dar, dass bei den Anforderungen Ausbildung **und** Tätigkeit des Stpfl. zu berücksichtigen sind. So sind an die Erkundigungspflichten bei Kaufleu-

ten **jedenfalls** bei Rechtsgeschäften, die zu ihrer kaufmännischen Tätigkeit gehören, höhere Anforderungen zu stellen als bei Nichtkaufleuten. Im Streitfall konnte der BFH mangels Feststellungen, die das FG (aus seiner Sicht zu Recht) nicht getroffen hatte, nicht abschließend beurteilen, ob diese Voraussetzungen vorlagen.

Das FG als Tatsacheninstanz wird im zweiten Rechtsgang daher weitere Feststellungen zu treffen haben, ob der Erwerb der Anteile an der grundbesitzenden GmbH und die grunderwerbsteuerrechtliche Behandlung des Erwerbsvorgangs, insbesondere die neben der Anzeigepflicht von Notaren gemäß § 18 GrEStG stehende Anzeigepflicht der Beteiligten nach § 19 GrEStG, zur kaufmännischen Tätigkeit des Kl. gehören. Falls eine Verbindung mit der kaufmännischen Tätigkeit gegeben ist, wird zu würdigen sein, ob der Kl. deshalb höhere Sorgfaltspflichten als andere Stpfl. hatte, die ihn dazu veranlassen hätten müssen, sich einschlägig über die Pflicht zur grunderwerbsteuerrechtlichen Anzeigenerstattung ggf. bei steuerrechtlich vorgebildeten Personen zu erkundigen.

RiinBFH Dr. Anette Kugelmüller-Pugh

Biersteuer

3 Zu den Voraussetzungen der Haftung eines Geschäftsführers für Biersteuer

Urteil vom 29.08.2023 – VII R 47/20 –

Vorinstanz: FG München, Urteil vom 23.07.2020 – 14 K 1208/17

AO § 34 Abs. 1 Satz 1, § 69 Satz 1, § 191 Abs. 1 Satz 1; GmbHG § 35; BierStG 2009 § 14 Abs. 1, 2 Nr. 1, § 15 Abs. 1 Satz 6

1. Die Entnahme von Bier aus einem Steuerlager mit der Folge der Entstehung der Biersteuer nach § 14 Abs. 1 i. V. m. § 14 Abs. 2 Nr. 1 BierStG stellt für sich betrachtet noch keine objektive Pflichtverletzung dar, auf die eine Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers einer GmbH nach § 69 Satz 1 AO gestützt werden kann.

2. Der Geschäftsführer hat dafür zu sorgen, dass die Biersteuer bei Fälligkeit aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet wird, wobei ihm aufgrund des auf Abwälzung ausgerichteten Verbrauchsteuersystems die Möglichkeit eingeräumt wird, das Bier in Ausübung seiner unternehmerischen Freiheit zu verkaufen und damit Einnahmen zu erzielen.

3. Sofern jedoch bereits bei der Entnahme des Bieres aus dem Steuerlager für den Geschäftsführer klar erkennbar ist, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der Biersteuer keine Mittel für deren Begleichung vorhanden sein werden, liegt in der Entnahme ein Verstoß gegen die Mittelvorsorgepflicht vor.

Der Kl. ist Liquidator der P-GmbH (P). Mit deren Alleingeschäftsführer, der X-GmbH, bestand ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag. Alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer beider Gesellschaften war der Kl.

Die P verfügte über eine Erlaubnis als Steuerlagerinhaberin für Bier. Sie braute verschiedene Biersorten und erwarb die dafür erforderlichen Rohstoffe von der herrschenden GmbH, an die sie das hergestellte Bier verkaufte. Im Rechtsverkehr nach außen trat nahezu ausschließlich die Brauhaus X-GmbH auf, von der auch Zahlungen veranlasst wurden. Die P verfügte über keine eigenen Kontoverbindungen. Wechselseitige Forderungen und Verbindlichkeiten wurden in das Verrechnungskonto eingestellt.

Bei der P waren neun Mitarbeiter beschäftigt, deren Löhne bis einschließlich November 2014 bezahlt wurden. Zum 30.09.2014 bestanden Verbindlichkeiten gegenüber der Stadtwerke Y GmbH, von der die P Strom, Gas und Wasser bezog. Im Oktober und Dezember 2014 erfolgten Zahlungen an die Stadtwerke Y GmbH.

Aufgrund der von der P abgegebenen Steuererklärungen setzte das HZA für die Monate September bis Dezember 2014 BierSt fest (fällig jeweils am 20. des Folgemonats).

Am 04.12.2014 beantragte die P die Stundung der BierSt für September 2014 bis zum 15.12.2014. Die Vollstreckungsstelle teilte der P mit, dass der Zahlungseingang bis zum 20.12.2014 erwartet werde. Die Zahlung erfolgte am 15.12.2014.

Mit Schreiben vom 10.12.2014 teilte die P der Vollstreckungsstelle mit, dass die Verhandlungen über einen Kreditrahmen noch nicht abgeschlossen seien. Sie bat um Stundung der BierSt für Oktober bis 22.12.2014. Die Vollstreckungsstelle erklärte sich damit einverstanden. Die Zahlung wurde am 19.12.2014 angewiesen und ging am 23.12.2014 beim HZA ein. Für die Begleichung der am 20.12.2014 fälligen BierSt für November 2014 und der sonstigen fälligen Verbindlichkeiten waren keine ausreichenden Mittel mehr vorhanden. Auch die BierSt für Dezember 2014 blieb unbezahlt.

Am 30.12.2014 beantragte die P aufgrund von Zahlungsunfähigkeit die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen. Mit Beschluss vom 02.01.2015 ordnete das AG die vorläufige Insolvenzverwaltung an und bestimmte, dass Verfügungen der Gesellschaft nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind. Das Insolvenzverfahren wurde am 01.03.2015 eröffnet und durch Beschluss vom 15.10.2018 nach Schlussverteilung aufgehoben.

Gegen die Steuerforderung für den Monat November 2014 erklärte das HZA die teilweise Aufrechnung. Für den offenen Betrag und für Säumniszuschläge nahm das HZA den Kl. gemäß § 191 Abs. 1 AO i. V. m. § 69 AO in Haftung. Der Kl. bezahlte den Haftungsbetrag.

Der Einspruch des Kl. gegen den Haftungsbescheid war lediglich hinsichtlich der Säumniszuschläge erfolgreich; im Übrigen wurde er zurückgewiesen.

Das FG gab der Klage statt. Der BFH wies die Revision mit folgender Begründung zurück:

20 „... Das FG hat zu Recht entschieden, dass der angefochtene Haftungsbescheid vom 02.03.2016 – soweit er vor dem FG streitgegenständlich war – rechtswidrig ist.

21 Gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 AO kann, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Gemäß § 69 Satz 1 AO, § 34 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG haftet der Geschäftsführer einer GmbH, soweit deren Verbindlichkeiten aus dem Schuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihm auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden.

22 Welches die maßgebliche Handlung beziehungsweise Unterlassung ist, die dem Haftungsschuldner zur Last gelegt wird, ist dem Haftungsbescheid zu entnehmen, um dessen Wirksamkeit die Beteiligten streiten (Senatsurteile vom 19.01.2021 – VII R 38/19, HFR 2021, 741, Rz. 28 und vom 14.12.2021 – VII R 14/19, Rz. 20).

Geschäftsführer gehört zum Kreis der möglichen Haftungsschuldner nach § 69 AO

23 a) Der Kl. war im Haftungszeitraum von November 2014 (Entstehung der BierSt) bis zum 01.03.2015 (Eröffnung des Insolvenzverfahrens) alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der P i. S. von § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG und gehörte damit zu dem von der Haftungsnorm des § 69 AO erfassten Personenkreis.

Haftungsschaden eingetreten

24 b) Weiterhin ist ein Haftungsschaden eingetreten, weil die BierSt, die die P als Steuerlagerinhaberin gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 BierStG ... für November 2014 in Höhe von ... € schuldete, nicht entrichtet wurde (§ 69 Abs. 1 Satz 1 Alternative 3 AO).

Objektive Pflichtverletzung liegt ebenfalls vor

25 c) Darüber hinaus liegt hinsichtlich der Nichtentrichtung der BierSt eine objektive Pflichtverletzung vor.

26 Als allein vertretungsberechtigter Geschäftsführer der P war der Kl. verpflichtet, dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet würden (§ 34 Abs. 1 Satz 2 AO). Er hätte demnach die noch offene BierSt für November 2014 bei Fälligkeit anweisen oder die Erledigung anderen Personen übertragen müssen (vgl. dazu Senatsbeschluss vom 15.11.2022 – VII R 23/19, BFHE 278, 392, BStBl II 2023, 549, HFR 2023, 405, Rz. 34).

27 Nach den ... Feststellungen des FG wurde die BierSt für November 2014 weder bei Fälligkeit am 20.12.2014 (§ 15 Abs. 1 Satz 6 BierStG) noch danach entrichtet, weshalb – nach einer teilweisen Aufrechnung – die Steuerforderung in Höhe von ... € nicht beglichen wurde.

Aber keine Verletzung der Mittelvorsorgepflicht

28 d) Nicht hingegen hat der Kl. seine Mittelvorsorgepflicht verletzt, indem er im November 2014 Bier aus dem Steuerlager entnommen hat und dadurch BierSt gemäß § 14 Abs. 2 Nr. 1 BierStG entstanden ist.

29 aa) Nach ständiger Rspr. des BFH kann sich ein gesetzlicher Vertreter bereits vor Fälligkeit einer Steuer der Verletzung seiner Pflicht zur Bereithaltung von Mitteln schuldig machen. Denn von ihm ist zu verlangen, dass er vorausschauend plant und insbesondere in der Krise finanzielle Mittel zur Entrichtung der geschuldeten Steuern bereithält. Vom Eintritt der Fälligkeit der Steuern ist diese Pflicht unabhängig (Senatsurteile vom 09.01.1997 – VII R 51/96, BFH/NV 1997, 324, HFR 1997, 461 und vom 26.09.2017 – VII R 40/16, BFHE 259, 423, BStBl II 2018, 772, HFR 2018, 185, Rz. 11; Senatsbeschluss vom 11.11.2015 – VII B 74/15, Rz. 7; BFH-Beschluss vom 29.08.2018 – XI R 57/17, HFR 2019, 84, Rz. 46).

30 (1) Welche Anforderungen an die einem Geschäftsführer obliegende Mittelvorsorgepflicht zu stellen sind, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab (vgl. Senatsbeschluss vom 25.04.2013 – VII B 245/12, Rz. 19; BFH-Beschluss in HFR 2019, 84, Rz. 46). Ein Geschäftsführer einer GmbH verletzt seine ihm gegenüber dem Steuergläubiger obliegenden Pflichten deshalb auch dann, wenn er sich durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise schuldhaft außerstande setzt, künftig fällig werdende Steuerschulden, deren Entstehung ihm bekannt ist, zu tilgen (vgl. Senatsurteil vom 28.11.2002 – VII R 41/01, BFHE 200, 482, BStBl II 2003, 337, HFR 2003, 441, unter II.2.b; BFH-Beschluss in HFR 2019, 84, Rz. 46). Dies gilt (auch) für Steuerforderungen, mit denen der Geschäftsführer rechnen muss beziehungsweise deren Entstehung absehbar ist (vgl. BFH-Beschluss in HFR 2019, 84, Rz. 46).

31 (2) Mit Urteil vom 21.02.1989 – VII R 165/85 (BFHE 156, 46, BStBl II 1989, 491, HFR 1989, 416) hat der erkennende Senat entschieden, dass der Inhaber eines offenen Zolla-

gers die Pflicht hat sicherzustellen, dass die Steuer im Fälligkeitszeitpunkt entrichtet wird. Um diese Verpflichtung erfüllen zu können, muss er dafür sorgen, dass am Fälligkeitstag die Mittel zur Entrichtung der Steuer vorhanden sind (unter II.3.a). Diese gesteigerte Sorgfaltspflicht im Zusammenhang mit Entnahmen aus einem Zolllager ergibt sich auch daraus, dass infolge der Überführung der Waren in den freien Verkehr die Sachhaftung gemäß § 76 Abs. 4 Satz 2 AO erlischt, aber infolge der (nur) monatlichen Abrechnung der Entnahmen aus dem Zolllager dessen Kreditfunktion bestehen bleibt. Dementsprechend kam der Senat zu dem Ergebnis, dass der Lagerinhaber zwar nicht generell von Entnahmen aus dem Zolllager abzusehen, aber bei Eintritt der Fälligkeit ohne Rücksicht auf Forderungen anderer Gläubiger die Abgaben an den Steuergläubiger abzuführen hatte (unter II.3.a).

32 (3) Weniger streng hat der erkennende Senat die Frage der Pflichtverletzung im Umsatzsteuerrecht beurteilt und hier keine gesteigerte Sorgfaltspflicht angenommen. Im Zusammenhang mit der USt hat der erkennende Senat zwar eine Pflichtverletzung des gesetzlichen Vertreters einer GmbH bejaht, weil dieser zu einem Zeitpunkt, in dem er wusste, dass der GmbH keine Zahlungsmittel mehr zur Verfügung stehen und auch zukünftig nicht mehr zufließen werden, ein USt auslösendes Verkaufsgeschäft durchgeführt hatte, ohne dafür Sorge zu tragen, dass die GmbH über das durch dieses Geschäft erzielte Entgelt verfügen kann, um damit die durch das Geschäft entstehende USt begleichen zu können (Senatsurteil vom 05.02.1985 – VII R 124/80, BFH/NV 1987, 2, unter 2.b der Entscheidungsgründe). Der Senat hat aber andererseits darauf hingewiesen, dass der gesetzliche Vertreter auch in Zeiten der Krise, unbeschadet gesellschafts- und/oder insolvenzrechtlicher Regelungen, deren Verletzung eine steuerliche Haftung nicht begründen könnte, nicht verpflichtet ist, von Geschäften Abstand zu nehmen, weil diese USt auslösen, die voraussichtlich nicht beglichen werden kann. Er bleibt auch in Krisenzeiten in seinen unternehmerischen Dispositionen und in der Vertragsgestaltung frei (Senatsurteil in BFHE 200, 482, BStBl II 2003, 337, HFR 2003, 441, Rz. 15; vgl. auch Senatsbeschluss vom 07.09.2007 – VII B 180/06, BFH/NV 2008, 16).

Entnahme von Bier aus Steuerlager führt nicht zu gesteigerter Sorgfaltspflicht wie bei Entnahme aus Zolllager – größere Nähe zum Umsatzsteuerrecht

33 (4) Eine gesteigerte Sorgfaltspflicht, wie sie der Senat in seinem Urteil in BFHE 156, 46, BStBl II 1989, 491, HFR 1989, 416 bezüglich Entnahmen aus einem Zolllager angenommen hat, besteht nach Auffassung des erkennenden Senats im Zusammenhang mit der Entnahme von Bier aus einem Steuerlager jedoch nicht. Denn dieser Vorgang und dessen Umstände weisen eine größere Nähe zum Umsatzsteuerrecht und zu der unter (3) dargestellten Senatsrechtssprechung auf.

34 (a) Zum einen kommt der unternehmerischen Freiheit bei der Herstellung von Bier im Vergleich zur Nutzung eines Zolllagers insofern eine größere Tragweite zu, als bei der Bierproduktion häufig die Brauerei als Herstellungsbetrieb selbst – wie auch im Streitfall – Inhaber des BierSt-Lagers ist (vgl. § 4 Satz 1 Alternative 1 BierStG), während bei der zollrechtlichen Einlagerung von Nichtunionwaren nicht selten ein von einem Dritten, z. B. einer Spedition, betriebenes und als Zolllager zugelassenes Warenlager genutzt wird. Würde die Auslagerung von Bier in einer finanziell angespannten Situation als objektive Pflichtverletzung angesehen und infolgedessen der Geschäftsführer des Inhabers des BierSt-Lagers in Haftung genommen werden, käme dies im Ergebnis einer Betriebseinstellung gleich, zumal der Betrieb eines Steuerlagers der Regelfall ist und eine bedingte Steuerschuld wie im früheren Mineralölsteuerrecht (vgl. z. B. § 36 MinöStDV) im Biersteuerrecht nicht mehr existiert.

35 (b) Bei der BierSt handelt es sich darüber hinaus um eine Verbrauchsteuer, die typischerweise auf Überwälzung an den Endverbraucher angelegt ist (vgl. BVerfG-Beschluss vom 13.04.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171, HFR 2017, 760, Rz. 113). Da die Person des Steuerschuldners und des Belastungsträgers auseinanderfallen und nur wenige Personen – zum Vorteil des Staates – als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden müssen, erscheint es sachgerecht, für die Frage der Pflichtverletzung auf die Fälligkeit und nicht bereits auf die Entstehung der Steuer abzustellen. Es müssen dem Steuerschuldner auch die Möglichkeit und die Zeit bleiben, die der Verbrauchsteuer unterliegenden und zu steuernden Waren zu verkaufen und die Verbrauchsteuern über den Kaufpreis an den Endverbraucher weiterzugeben. Verlangte man vom Unternehmer, gleich im Zeitpunkt der Steuerentstehung die Mittel für die Entrichtung der Steuer vorzuhalten, liefe dies dem Sinn und Zweck der Überwälzbarkeit der Verbrauchsteuern zuwider.

36 (c) Davon ausgehend kann die Entnahme von Bier aus einem BierSt-Lager nur dann eine Pflichtverletzung begründen, wenn bereits in diesem Zeitpunkt feststeht, dass bei Fälligkeit der Steuer keine Mittel zur Verfügung stehen werden. Solange dies jedoch noch ungewiss ist, etwa weil noch Verkäufe durchgeführt werden oder Verhandlungen mit einer kreditgebenden Bank laufen, kann eine Pflichtverletzung bereits bei Entnahme von verbrauchersteuerpflichtigen Waren aus dem Steuerlager noch nicht angenommen werden.

Daher im Streitfall keine Verletzung der Mittelvorsorgepflicht

37 bb) Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze hat der Kl. seine Mittelvorsorgepflicht nicht verletzt.

38 (1) Zwar bestand im Streitfall eine Mittelvorsorgepflicht bereits im Zeitpunkt der Entnahme des Bieres aus dem Steuerlager. Darüber hinaus war die P seit langem Inhaberin einer Steuerlagererlaubnis, weshalb dem Kl. – als ihrem Geschäftsführer – das Prozedere um die Entstehung, Abrechnung und Entrichtung der BierSt sowie die Fälligkeitstermine bekannt waren.

39 (2) Allerdings widerspräche es der unternehmerischen Freiheit des Kl., wenn er wegen der – bereits im November 2014 – bestehenden finanziellen Schwierigkeiten gezwungen gewesen wäre, von der Entnahme von Bier aus dem Steuerlager abzusehen, um die Steuerentstehung gemäß § 14 Abs. 1 BierStG zu verhindern. Dies hätte dazu geführt, dass die P praktisch gezwungen gewesen wäre, ihren Geschäftsbetrieb einzustellen.

40 (3) Der Kl. war auch nicht verpflichtet, bereits im Zeitpunkt der Entstehung der BierSt infolge der Entnahmen aus dem Steuerlager die Mittel für die Entrichtung der BierSt aus anderen Einnahmen abzuzweigen und für die spätere Entrichtung der BierSt zurückzulegen oder den Anteil aus den Verkaufserlösen, der der BierSt entspricht, zweckgebunden zur Entrichtung der BierSt-Schuld zurückzulegen. Er hatte lediglich dafür zu sorgen, dass die Mittel für die Entrichtung der BierSt im Fälligkeitszeitpunkt vorhanden sein würden. Bis zu diesem Zeitpunkt hatte der Kl. Gelegenheit, die BierSt auf seine Abnehmer als eigentliche Belastungsträger abzuwälzen und entsprechende Einnahmen zu erzielen.

41 (4) Abgesehen von diesen grundsätzlichen Erwägungen sprechen auch die Umstände des hier zu beurteilenden Einzelfalls dafür, eine Verletzung der Mittelvorsorgepflicht zu verneinen. In diesem Zusammenhang hält es der erkennende Senat für bedeutsam, dass das HZA die BierSt für September und Oktober 2014 gestundet hatte, was dafür spricht, dass auch das HZA davon ausging, dass der Kl. entsprechende Erlöse erwirtschaften und die Steuern entrichten würde. Es liegt daher kein Sachverhalt vor, in dem

bereits bei der Entnahme des Bieres aus dem Steuerlager feststand, dass keine Zahlungseingänge bei der P mehr erfolgen würden.

42 Hinzu kommt, dass nach einer Mitteilung der P an die Vollstreckungsstelle des HZA vom 10.12.2014 im Dezember 2014 die Verhandlungen mit der Bank über einen Kreditrahmen noch andauerten, weshalb auch aus diesem Grund keinesfalls sicher war, dass die P die BierSt bei Fälligkeit am 20.12.2014 nicht würde entrichten können.

Keine Benachteiligung des HZA gegenüber anderen Gläubigern

43 (5) Der Kl. hat das HZA auch nicht gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt.

44 Dem Kl. war zwar spätestens mit Erlass des Bescheids vom 09.12.2014, mit dem die BierSt für November 2014 in Höhe von ... € gegenüber der P festgesetzt wurde, bekannt, wie hoch die BierSt-Forderung für November 2014 war und dass er diesen Betrag bei Fälligkeit würde entrichten müssen.

45 Es bestehen jedoch keine Anhaltspunkte dafür, dass der Kl. Maßnahmen getroffen hat, die dazu geführt haben, dass die Mittel zur Entrichtung der BierSt am Fälligkeitstag nicht zur Verfügung standen (vgl. dazu Senatsurteil vom 04.03.1986 – VII R 38/81, BFHE 146, 336, BStBl II 1986, 577, HFR 1986, 502, unter 2.b aa der Entscheidungsgründe). Vielmehr hat der Kl. die im Dezember noch vorhandenen Mittel nach den Feststellungen des FG zu einem großen Teil zur Tilgung der – wenn auch gestundeten – BierSt verwendet. So wurde die BierSt für September 2014 (verspätet) am 15.12.2014 vollständig gezahlt und die BierSt für Oktober 2014 (verspätet) am 19.12.2014 in voller Höhe angewiesen. Demgegenüber wurden die Verbindlichkeiten gegenüber der Stadtwerke Y GmbH nur teilweise getilgt und am 12.12.2014 ... € bezahlt.

46 (6) Zu Recht weist das FG auch darauf hin, dass die Situation im Streitfall nicht mit der LSt zu vergleichen ist, bei der es sich um Entgelt des Arbeitnehmers handelt, das der Arbeitgeber treuhänderisch einzubehalten und abzuführen hat (Senatsurteil vom 01.08.2000 – VII R 110/99, BFHE 192, 249, BStBl II 2001, 271, HFR 2001, 93, unter II.3.; vgl. auch Senatsurteil vom 27.02.2007 – VII R 67/05, BFHE 216, 491, BStBl II 2009, 348, HFR 2007, 941).

Auch keine Verletzung der Mittelverwendungspflicht

47 e) Der Kl. hat auch seine Mittelverwendungspflicht nicht verletzt.

48 Kann der Schuldner nicht alle Schulden tilgen, hat er zumindest für eine möglichst gleichmäßige Befriedigung sämtlicher Gläubiger zu sorgen (Senatsurteile vom 12.06.2018 – VII R 2/17, HFR 2019, 95, Rz. 13 und vom 14.06.2016 – VII R 20/14, Rz. 21; Senatsbeschluss vom 11.11.2015 – VII B 57/15, Rz. 7). In diesem Zusammenhang sind die Verbrauchsteuern wie andere Forderungen zu behandeln, weil Kriterien, die eine besondere Behandlung rechtfertigen könnten, nicht ersichtlich sind.

49 Nach den Feststellungen des FG bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass ab dem Fälligkeitszeitpunkt am 20.12.2014 überhaupt noch Zahlungen erfolgt sind. Im Übrigen hat auch das HZA in seiner Einspruchsentscheidung ... – im Zusammenhang mit den ursprünglich in die Haftung einbezogenen Säumniszuschlägen – ausgeführt, dass nach Aktenlage im Haftungszeitraum ab dem 20.12.2014 keine Zahlungen mehr geleistet wurden und das HZA im Vergleich zu anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde. Es kann daher dahinstehen, wie hoch eine etwaige Haftungsquote anzusetzen gewesen wäre.

Hinsichtlich Nichtentrichtung der BierSt weder Vorsatz noch grobe Fahrlässigkeit des Geschäftsführers

50 f) Soweit dem Kl. wegen der Nichtentrichtung der BierSt eine objektive Pflichtverletzung vorzuwerfen ist (s. o. c), hat der Kl. diese Pflicht jedenfalls nicht vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt.

51 aa) Nach ständiger höchstrichterlicher Rspr. indiziert die objektive Pflichtwidrigkeit des Verhaltens das Verschulden i. S. von § 69 Satz 1 AO (z. B. Senatsbeschluss in BFHE 278, 392, BStBl II 2023, 549, HFR 2023, 405, Rz. 33, m. w. N.).

52 Die Feststellung der Voraussetzungen für eine vorsätzliche oder zumindest grob fahrlässige Handlungsweise des Haftungsschuldners ist Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz und mit der Revision nur bedingt angreifbar. Der BFH als Revisionsinstanz kann die Entscheidung des FG nur daraufhin überprüfen, ob das FG den Rechtsbegriff des Vorsatzes oder der groben Fahrlässigkeit verkannt oder für die Beurteilung wesentliche Umstände außer Acht gelassen hat (vgl. Senatsbeschluss in BFHE 278, 392, BStBl II 2023, 549, HFR 2023, 405, Rz. 37, m. w. N.).

53 bb) Derartige Fehler sind dem FG nicht unterlaufen; ausgehend von den genannten Rechtsgrundsätzen hat das FG in der angefochtenen Vorentscheidung weder den Rechtsbegriff der groben Fahrlässigkeit verkannt noch Umstände außer Acht gelassen, die für die Beurteilung des vorliegenden Streitfalls wesentlich sind.

54 Nach den Feststellungen des FG waren im Zeitpunkt der Fälligkeit der BierSt für November 2014 am 20.12.2014 keine ausreichenden Mittel mehr vorhanden (...), weil zuvor die Löhne für November 2014 (...) und bereits früher fällig gewordene Steuerverbindlichkeiten (BierSt in Höhe von ... € für September 2014 und in Höhe von ... € für Oktober 2014) zur Zahlung angewiesen worden waren. Außerdem erfolgte am 12.12.2014 eine Zahlung an die Stadtwerke Y GmbH in Höhe von ... €. Am 30.12.2014 beantragte die P die Eröffnung des Insolvenzverfahrens wegen Zahlungsunfähigkeit.

55 Diese Zahlungen sowie die Gründe für die Nichtzahlung der BierSt hat das FG in der Vorentscheidung rechtsfehlerfrei gewürdigt und eine Vorwerfbarkeit der Nichtzahlung verneint, weil bei Fälligkeit der BierSt am 20.12.2014 keine ausreichenden Mittel mehr vorhanden waren. Das FG erkannte auch keine Anhaltspunkte dafür, dass der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens verspätet gestellt wurde (...).“

Anmerkung

Mit dem Besprechungsurteil hat der BFH zu den Voraussetzungen der Haftung eines Geschäftsführers für nicht entrichtete BierSt entschieden. Da es sich bei der BierSt um eine Verbrauchsteuer i. S. von Art. 106 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Nr. 4 GG handelt, hatte der BFH zu prüfen, ob sich hieraus Besonderheiten für die Haftung ergeben.

Die Herstellung des Bieres findet in der Regel unter Steueraussetzung in einem Steuerlager statt (§ 4 BierStG), weshalb so lange keine Steuer entsteht, solange sich die Ware im Steuerlager befindet. Erst mit der Entnahme des Bieres aus dem Steuerlager wird das Bier in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt, so dass es in diesem Zeitpunkt zur Entstehung der BierSt kommt (§ 14 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 BierStG). Dies bedeutet für das Unternehmen als Steuerlagerinhaber, dass es zwar Bier herstellen und diesbezüglich auch Kaufverträge eingehen kann, ohne einer Steuerpflicht ausgesetzt zu sein, dass aber die Auslieferung der Ware zur Entstehung der BierSt führt, weil das Bier dann körperlich aus dem Steuerlager entfernt wird. Ein Steueraussetzungsverfahren, das einer Steuerentstehung entgegensteht (vgl. § 14 Abs. 2 Nr. 1

BierStG), oder eine Steuerbefreiung (vgl. § 14 Abs. 1 BierStG) standen im Besprechungsfall nicht zur Diskussion, weshalb hier nicht weiter darauf eingegangen wird.

Die BierSt wird nicht sofort mit ihrer Entstehung fällig, sondern erst zum 20. des Folgemonats (§ 15 Abs. 1 Satz 6 BierStG). Steuerschuldner ist der Steuerlagerinhaber (§ 14 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 BierStG), also in der Regel die Brauerei als Herstellungsbetrieb.

Dies führte im Besprechungsfall zu der Frage, ob – neben der Pflicht zur Entrichtung der BierSt – auch die Mittelvorsorgepflicht verletzt wurde, indem das Bier aus dem Steuerlager entnommen und damit die Entstehung der BierSt ausgelöst wurde. Zugespitzt formuliert war also zu klären, ob die Brauerei als Steuerlagerinhaber (bzw. der für sie handelnde Geschäftsführer) das Bier nur dann aus dem Steuerlager entnehmen darf, wenn sie bereits in diesem Zeitpunkt über das Geld für die Entrichtung der Steuer verfügt. Bejaht man diese Frage, wäre die Erfüllung von Kaufverträgen für Brauereien, die nicht mehr über ausreichende finanzielle Spielräume verfügen, nur noch unter dem Risiko der Haftung beispielsweise ihrer Geschäftsführer nach § 191 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1, § 69 Satz 1, § 34 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG möglich.

Der BFH sah in der Entnahme des Bieres aus dem Steuerlager noch keine objektive Pflichtverletzung, die Grundlage einer Haftung ihres Geschäftsführers sein könnte. Begründet wird dies im Wesentlichen damit, dass es der – auch in Krisenzeiten bestehenden – unternehmerischen Freiheit des Kl. widerspräche, wenn er bei finanziellen Schwierigkeiten von der Entnahme von Bier aus dem Steuerlager absehen müsste. Darüber hinaus wäre die Annahme einer Pflichtverletzung bereits in einem so frühen Stadium nicht mit dem System des Verbrauchsteuerrechts vereinbar. Verbrauchsteuern sind typischerweise auf „Überwälzung“ angelegt, d. h. der Steuerschuldner hat die Möglichkeit, die Steuerlast in den Preis einzukalkulieren und über diesen an den Letztverbraucher weiterzugeben mit der Folge, dass Steuerschuldner und Belastungsträger auseinanderfallen. Dies hat für den Staat den Vorteil, dass er sich zur Festsetzung und Erhebung einer Verbrauchsteuer nicht an einen nicht überschaubaren Kreis von Letztverbrauchern wenden muss, sondern sich an deutlich weniger Steuerschuldner halten kann, die im Fall der Entstehung der BierSt infolge der Entnahme aus dem Steuerlager zudem leicht identifizierbar sind, weil zum Betrieb eines Steuerlagers die vorherige Erteilung einer entsprechenden Erlaubnis durch das HZA erforderlich ist (§ 5 Abs. 1 Satz 2 BierStG). Umgekehrt hat der Steuerschuldner durch die hinausgeschobene Fälligkeit der Steuer mehrere Wochen Zeit, um die Ware abzusetzen und Einnahmen zu erzielen, mit denen er die Steuer begleichen kann. Ausgehend von dieser Systematik erachtete es der BFH als sachgerecht, für die Frage der Pflichtverletzung auf die Fälligkeit und nicht bereits auf die Entstehung der Steuer abzustellen.

Die Tatsache, dass der BFH in der Entnahme von Bier aus dem Steuerlager keine Pflichtverletzung erkannte, bedeutet jedoch keine Privilegierung des Verbrauchsteuerschuldners gegenüber Schuldner anderer Steuern. Denn dieser hat sehr wohl dafür zu sorgen, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der BierSt genügend finanzielle Mittel vorhanden sind, um die Steuer entrichten zu können. Der Geschäftsführer der Brauerei muss daher sowohl seiner Mittelvorsorge- als auch seiner Mittelverwendungspflicht nachkommen. Zudem hat der BFH klargestellt, dass eine Entnahme von Bier aus dem Steuerlager dann eine Pflichtverletzung begründet, wenn bereits in diesem Zeitpunkt feststeht, dass die Steuer bei Fälligkeit nicht beglichen werden kann.

Diese Gewissheit bestand vorliegend nicht. Im Ergebnis hatte der Geschäftsführer im Besprechungsfall trotz der

Nichtentrichtung der BierSt nicht für den Steuerausfall zu haften, weil diese Pflichtverletzung ausgehend von den Umständen des Besprechungsfalls dem Geschäftsführer nicht vorzuwerfen war und er das HZA gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt hatte.

RiimBFH Dr. Katja Roth

Einkommensteuer

4 Unterkunfts-kosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland

Urteil vom 09.08.2023 – VI R 20/21 –

Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 22.06.2021 – 3 K 1255/20 (EFG 2021, 1708)

ESTG § 3c Abs. 1, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5; BBG § 72 Abs. 2; SGB II § 22

1. Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland ist im Einzelfall zu prüfen, welche Unterkunfts-kosten notwendig sind (entgegen: BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl I 2020, 1228, Rz. 112).

2. Bei einer beamtenrechtlich zugewiesenen Dienstwohnung sind die Unterkunfts-kosten am ausländischen Beschäftigungsort stets in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abzugsfähig.

Der Kl. war deutscher Botschafter zunächst in der Republik A und anschließend in der Republik B. Das Auswärtige Amt wies ihm in der jeweiligen Residenz belegene Wohnungen mit Flächen von ca. 250 bzw. 185 qm zu. Hierfür wurde von seinem Gehalt eine Dienstwohnungsvergütung einbehalten. Die Unterkunfts-kosten machte der Kl. als Werbungskosten geltend. Das FA berücksichtigte diese jedoch lediglich anteilig bezogen auf eine Fläche von 60 qm.

Der dagegen erhobenen Klage gab das FG statt und berücksichtigte die Unterkunfts-kosten – vorbehaltlich der Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG – in tatsächlicher Höhe. Der BFH wies die Revision zurück. Er führte aus:

8 „... Das FG hat die dem Kl. entstandenen Unterkunfts-kosten (Dienstwohnungsvergütung und die vom Kl. getragenen Nebenkosten) – vorbehaltlich der Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG – zu Recht in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten im Rahmen seiner doppelten Haushaltsführung berücksichtigt.

EST-Pflicht des Kl. in Deutschland

9 1. Dass der Kl. nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG im Streitjahr mit sämtlichen Einkünften i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war, ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig. Ebenso steht nicht in Streit, dass das aufgrund der unbeschränkten EST-Pflicht des Kl. begründete innerstaatliche Besteuerungsrecht für die aus seiner Tätigkeit als Botschafter stammenden Einkünfte weder durch das DBA mit der Republik A ... noch durch das DBA mit der Republik B ... ausgeschlossen ist. ...

Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung

10 2. Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG sind Werbungskosten auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassenen doppelten Haushaltsführung entstehen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG).

11 a) Die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung sind im Streitfall erfüllt, wie das FG ohne Rechtsfehler entschieden hat. ...

Keine Übertragung der Regelung zu Unterkunftskosten im Inland auf Auslandsfälle

12 b) § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG enthält mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2014 eine besondere Bestimmung zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Inland. Die Prüfung der in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG vorgesehenen Beschränkung auf notwendige Mehraufwendungen entfällt in diesem Fall (ebenso BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl I 2020, 1228, Rz. 106).

Eindeutiger Wortlaut „im Inland“

13 Angesichts des eindeutigen Wortlauts („im Inland“) scheidet eine Anwendung der Regelung auf einen – wie im Streitfall – im Ausland belegenen Zweithaushalt indes aus. Insoweit verbleibt es bei der gesetzlichen Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG, wonach notwendige Unterkunftskosten, d. h. begrenzt auf das nach objektiven Maßstäben zur Zweckverfolgung Erforderliche, als Werbungskosten abzugsfähig sind (z. B. Senatsbeschluss vom 12.07.2017 – VI R 42/15, BFHE 258, 439, BStBl II 2018, 13, HFR 2017, 1006, Rz. 9).

„60-qm-Rspr.“ basiert auf inländischem Sozialversicherungsrecht ...

14 c) Eine Typisierung dahingehend, dass Unterkunftskosten, die den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten, notwendig in diesem Sinne sind – wie der erkennende Senat in der bis zum Veranlagungszeitraum 2013 geltenden Fassung für Inlandssachverhalte angenommen hat (s. Senatsurteil vom 09.08.2007 – VI R 10/06, BFHE 218, 380, BStBl II 2007, 820, HFR 2007, 1103, unter II.2. sowie Senatsbeschluss in BFHE 258, 439, BStBl II 2018, 13, HFR 2017, 1006, Rz. 10, m. w. N.) –, kommt für Auslandssachverhalte und damit im Streitfall nicht in Betracht (entgegen: BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl I 2020, 1228, Rz. 112).

15 aa) Der Senat hat sich bei dieser typisierenden Bestimmung des notwendigen zusätzlichen Wohnbedarfs am Beschäftigungsort an dem inländischen sozialhilferechtlich anerkannten Mindestbedarf für Unterkunft und Wohnen einer Person nach § 22 SGB II und der zu dieser Vorschrift ergangenen sozialrechtlichen Rspr. orientiert (s. Senatsurteil in BFHE 218, 380, BStBl II 2007, 820, HFR 2007, 1103, unter II.2.d aa) und diesen im Hinblick auf die Finanzierung durch die eigene Berufstätigkeit auf 60 qm angehoben, da die sozialrechtlichen Vorgaben lediglich einer existenziellen Versorgung dienen (sog. ‚60 qm-Rspr.‘). Die vorgenommene Typisierung des Tatbestandsmerkmals ‚notwendig‘ gründet damit im Wesentlichen auf einem nach inländischen Verhältnissen bemessenen Merkmal, das sich als Maßgröße für die Notwendigkeit von Unterkunftskosten im Ausland nicht fruchtbar machen lässt.

... und ist in Auslandsfällen nicht handhabbar

16 bb) Im Übrigen ist eine ‚Übertragung‘ der sog. ‚60 qm-Rspr.‘ auf Auslandssachverhalte schon deshalb nicht angezeigt, weil die dahingehende typisierende Gesetzesauslegung des Tatbestandsmerkmals ‚notwendig‘ nicht der einfacheren Handhabung in steuerlichen Massenverfahren dient. Sie ist vielmehr bei Auslandssachverhalten nicht handhabbar. Denn belastbare Feststellungen zum ortsüblichen Mietzins je Quadratmeter für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung (Durchschnittsmietzins) am ausländischen Beschäftigungsort können in der Regel – auch unter Berücksichtigung der erhöhten Mitwirkungspflichten des Stpfl. (§ 90 Abs. 2 AO) – weder von den Beteiligten im Veranlagungsverfahren erhoben noch

von den FG belastbar überprüft werden. Dies belegt auch der vorliegende Streitfall, in welchem das FA zugunsten der Kl. mangels anderweitiger Erkenntnisse lediglich unterstellt hat, dass die tatsächlich vom Kl. gezahlte Dienstwohnungsvergütung der ortsüblichen Vergleichsmiete einer durchschnittlichen Wohnung entsprach.

Typische Unterkunftskosten im Ausland sind nicht ermittelbar

17 cc) Hinzu kommt, dass eine Typisierung sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren muss (z. B. Senatsurteil vom 29.04.2021 – VI R 31/18, BFHE 273, 183, BStBl II 2021, 606, HFR 2021, 867, Rz. 19, m. w. N.). Ein solch typischer Fall lässt sich für Unterkunftskosten aufgrund einer doppelten Haushaltsführung im Ausland aber schon deshalb nicht ausmachen, weil diese maßgebend von den jeweiligen Gegebenheiten im einzelnen Land geprägt sind. Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland ist deshalb stets im Einzelfall zu prüfen, welche Unterkunftskosten im Ausland notwendig, d. h. nach objektiven Maßstäben zur Zweckverfolgung erforderlich sind (entgegen: BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl I 2020, 1228, Rz. 112).

18 3. Nach diesen Maßstäben sind die vom Kl. für seine Zweitwohnungen in X und Y gezahlten Unterkunftskosten – vorbehaltlich der Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG – in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten im Rahmen seiner doppelten Haushaltsführung zu berücksichtigen, da sie nach objektiven Maßstäben insgesamt zur Zweckverfolgung erforderlich waren.

19 Das FG hat insoweit ... festgestellt, dass die in den jeweiligen Residenzen belegenen Wohnungen dem Kl. vom Auswärtigen Amt nach § 72 Abs. 2 BBG zugewiesen wurden. Danach kann der Dienstvorgesetzte anweisen, wenn die dienstlichen Verhältnisse es erfordern, dass eine Dienstwohnung zu beziehen ist. In solchen Fällen sind die vom Stpfl. zu tragenden Unterkunftskosten für die zugewiesene Dienstwohnung nach objektiven Maßstäben in voller Höhe zur Zweckverfolgung erforderlich (ebenso: Schmidt/Krüger, EStG, 42. Aufl., § 9 Rz. 246; Tormöhlen in Korn, § 3 Nr. 13 EStG Rz. 12; entgegen: Brandis/Heuermann/Thürmer, § 9 EStG Rz. 400).

20 4. Das FG hat die Unterkunftskosten gemäß § 3c Abs. 1 EStG schließlich zu Recht nicht als Werbungskosten abgezogen, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerfreien Bezügen des Kl. standen. ...“

Anmerkung

1. Die Entscheidung des VI. Senats zu Unterkunftskosten im Ausland im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist überraschend, aber richtig. Bisher ging man in der Literatur zum großen Teil davon aus, dass in Auslandsfällen, für die die ab dem Veranlagungszeitraum 2014 neu anwendbare Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG nicht greift, die bisherige „60 qm-Rspr.“ des BFH weiterhin anwendbar ist (z. B. Schramm in Fuhrmann/Kaeusel/Schiffers, EStG-eKomm., § 9 Rz. 97; Kreft und Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 9 EStG Rz. 498; Thürmer in Brandis/Heuermann, EStG, § 9 Rz. 400). Insoweit wurde allerdings übersehen, dass der BFH bisher tatsächlich noch nicht über eine Fallkonstellation mit Unterkunftskosten im Ausland zu entscheiden hatte. Schaut man sich die Grundlagen an, auf denen die „60 qm-Rspr.“ basiert, so wie es der VI. Senat im vorliegenden Fall getan hat, kann man eine Übertragung dieser Grundsätze auf den Auslandsfall mit den vom Senat genannten Argumenten nur ablehnen. Denn für eine entsprechende typisierende Annahme ließe sich weder ein typischer Fall finden, an dem der notwendige Unterkunftsaufwand festgemacht

werden könnte, noch würde eine Anwendung der „60 qm-Rspr.“ zu einer Vereinfachung im Massenverfahren führen. Denn in Auslandsfällen lassen sich die Parameter der „60 qm-Rspr.“, insbesondere die ortsübliche Durchschnittsmiete am Beschäftigungsort, nicht belastbar ermitteln. Dies veranschaulicht auch der vorliegende Fall, in dem die Beteiligten die ortsübliche Durchschnittsmiete mangels anderer Erkenntnisgrundlagen auf die Höhe der tatsächlich gezahlten Miete geschätzt haben.

2. Für eine doppelte Haushaltsführung im Ausland folgt aus dem Urteil, dass im konkreten Einzelfall zu prüfen ist, in welcher Höhe Unterkunftskosten notwendig sind. Bei einer beamtenrechtlichen Zuweisung einer Dienstwohnung sind die Kosten in voller Höhe notwendig. In anderen Fällen wird zu ermitteln sein, inwieweit die Aufwendungen beruflich notwendig sind und inwieweit sie durch die gesellschaftliche Stellung und persönliche Vorlieben mitveranlasst sind.

3. Sollte der Gesetzgeber feststellen, dass aufgrund zunehmender Fälle der doppelten Haushaltsführung im Ausland eine typisierende Regelung zwecks einfacherer Handhabung im Massenverfahren notwendig ist, obliegt es ihm, aufgrund seiner Erkenntnisse zu den Unterkunftskosten im Ausland eine typisierende Regelung zu verabschieden, wie er sie auch für Inlandsfälle mit § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG geschaffen hat. Insoweit läge es wohl noch in seinem Typisierungsspielraum, den Abzug von Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland wie in Inlandsfällen auf 1 000 € pro Monat zu beschränken. Eine etwaige Ungleichheit der Preisverhältnisse in den unterschiedlichen ausländischen Staaten könnte er berücksichtigen, indem er diesen Höchstbetrag entsprechend der vom BMF veröffentlichten Ländergruppeneinteilung anpasst (s. BMF-Schreiben vom 11.11.2020, BStBl I 2020, 1212). Auf diese Weise berücksichtigt er auch in zahlreichen anderen Vorschriften (z. B. §§ 1 Abs. 3 Satz 2, 32 Abs. 6 Satz 4, 33a Abs. 1 Satz 6 und Abs. 2 Satz 2 EStG) die unterschiedlichen Preisverhältnisse im Ausland.

RiinFG Dr. Saphira Einfeldler,
wissenschaftliche Mitarbeiterin am BFH

5 Zur Feststellung der Zuordnung des Arbeitnehmers im steuerlichen Reisekostenrecht

Urteil vom 14.09.2023 – VI R 27/21 –

Vorinstanz: FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 24.11.2021 – 4 K 3/20 (EFG 2022, 392)

EStG § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, § 8 Abs. 2 Sätze 2, 3, § 9 Abs. 4 Sätze 1-4, Abs. 4a

Eine (stillschweigende) Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers ergibt sich nicht allein daraus, dass der Arbeitnehmer die Einrichtung (aus der maßgeblichen Sicht ex ante) nur gelegentlich zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufsuchen muss, im Übrigen aber seine Arbeitsleistung ganz überwiegend außerhalb der festen Einrichtung erbringt (Anschluss an das BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl I 2020, 1228, Rz. 9, Beispiel 1 und Abwandlung).

Der in W wohnhafte Kl. war als Bauleiter bei der Y, einem international tätigen Bauunternehmen, beschäftigt. Nach seinem Arbeitsvertrag war sein „Einstellungsort“ deren Niederlassung in Z. Ihm stand in den Streitjahren (2015 bis 2017) ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. In den LSt-Anmeldungen und den Lohnabrechnungen des Kl. berücksichtigte die Y im Rahmen der Firmenwagenbesteuerung für die Wege zwischen der Woh-

nung in W und der ersten Tätigkeitsstätte, die die Y in Z verortete, die 0,03 %-Regelung.

In den ESt-Erklärungen für die Streitjahre machte der Kl. Werbungskosten für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte in Z geltend. Außerdem begehrte er den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen für Tage mit einer Abwesenheitszeit von mehr als acht Stunden und reichte entsprechende Bescheinigungen der Y ein.

Das FA erkannte die Verpflegungsmehraufwendungen für 2015 nicht an. Die Entfernungspauschale berücksichtigte es hingegen erklärungsgemäß. Für 2016 und 2017 setzte es die Verpflegungsmehraufwendungen wie erklärt an, kürzte dafür aber die Entfernungspauschale.

Mit seinen Einsprüchen machte der Kl. geltend, er habe in Z keine erste Tätigkeitsstätte gehabt. Dem folgte das FA nicht. Außerdem erkannte es nach einem Verböserungshinweis die Verpflegungsmehraufwendungen mangels Nachweises der Abwesenheit von mehr als acht Stunden von der ersten Tätigkeitsstätte nicht mehr an.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Der BFH wies die Revision zurück. Er führte aus:

12 „... Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Kl. in der Niederlassung der Y ... in Z nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügte. Es hat ausgehend hiervon den Arbeitslohn des Kl. zu Recht um die sich aus der Anwendung der 0,03 %-Regelung ergebenden Beträge reduziert und die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten anerkannt. Dementsprechend hat die Vorinstanz zutreffend vom Ansatz der Entfernungspauschale abgesehen.“

Besteuerung des Nutzungsvorteils nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG setzt Nutzung des Dienstwagens für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte voraus

13 1. Für die private Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten gilt nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG entsprechend. Kann das Kfz auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt werden, erhöht sich dieser Wert gemäß § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG nach Maßgabe der tatsächlichen Benutzung des Dienstwagens für solche Fahrten. Der Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG (0,03 %-Regelung) kommt nach der ständigen Rspr. des erkennenden Senats nur zur Anwendung, wenn und soweit der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzt (grundlegend Senatsurteile vom 04.04.2008 – VI R 68/05, BFHE 221, 17, BStBl II 2008, 890, HFR 2008, 925 und vom 22.09.2010 – VI R 57/09, BFHE 231, 139, BStBl II 2011, 359, HFR 2011, 152, jeweils zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte).

14 Nach diesen Rechtsgrundsätzen scheidet der Ansatz eines Nutzungsvorteils nach der 0,03 %-Regelung im Streitfall aus. Denn der Kl. verfügte in den Streitjahren nicht über eine erste Tätigkeitsstätte, so dass die Nutzung des ihm von der Y überlassenen Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von vornherein nicht in Betracht kam.

Begriff der ersten Tätigkeitsstätte gemäß § 9 Abs. 4 EStG

15 2. Erste Tätigkeitsstätte ist nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist.

16 a) Ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind räumlich zusammengefasste Sachmittel, die der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines

vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dienen und mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden (Senatsurteil vom 04.04.2019 – VI R 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, HFR 2019, 745, Rz. 13, m. w. N.).

17 Bei der Niederlassung der Y ... in Z handelt es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung der Arbeitgeberin des Kl., wie das FG zutreffend entschieden hat. ...

18 b) Die Vorinstanz hat des Weiteren ohne Rechtsfehler eine Zuordnung des Kl. zu der Niederlassung der Y in Z verneint.

Zuordnung des Arbeitnehmers zu ortsfester betrieblicher Einrichtung des Arbeitgebers nach arbeitsrechtlichen Festlegungen (§ 9 Abs. 4 Satz 2 EStG)

19 Eine solche Zuordnung wird gemäß § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt.

20 aa) Nach der gesetzlichen Konzeption – und der die Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts prägenden Grundentscheidung – wird die erste Tätigkeitsstätte vorrangig anhand der arbeits(vertrag)- oder dienstrechtlichen Zuordnung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber bestimmt, hilfsweise mittels quantitativer Kriterien (ständige Rspr., z. B. Senatsurteile vom 11.04.2019 – VI R 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, HFR 2019, 754, Rz. 22; vom 10.04.2019 – VI R 6/17, BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, HFR 2019, 751, Rz. 19 und vom 12.07.2021 – VI R 9/19, HFR 2022, 130, Rz. 14, jeweils m. w. N.).

21 bb) Zu den arbeits- oder dienstrechtlichen Weisungen und Verfügungen (im weiteren Verlauf: arbeitsrechtliche) zählen alle schriftlichen, aber auch mündlichen Absprachen oder Weisungen (BTDrucks 17/10774, S. 15). Die Zuordnung kann also insbesondere im Arbeitsvertrag oder durch Ausübung des Direktionsrechts kraft der Organisationsgewalt des Arbeitgebers vorgenommen werden. Die Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte muss dabei nicht ausdrücklich erfolgen. Sie setzt auch nicht voraus, dass sich der Arbeitgeber der steuerrechtlichen Folgen dieser Entscheidung bewusst ist. Wird der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber einer betrieblichen Einrichtung zugeordnet, weil er dort seine Arbeitsleistung erbringen soll, ist diese Zuordnung aufgrund der steuerrechtlichen Anknüpfung an das Dienst- oder Arbeitsrecht vielmehr auch steuerrechtlich maßgebend. Deshalb bedarf es neben der arbeitsrechtlichen Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung keiner gesonderten Zuweisung zu einer ersten Tätigkeitsstätte für einkommensteuerrechtliche Zwecke. Denn der Gesetzgeber wollte mit der Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts auch das Auseinanderfallen der arbeitsrechtlichen von der steuerrechtlichen Einordnung bestimmter Zahlungen als Reisekosten verringern (BTDrucks 17/10774, S. 15). Entscheidend ist, ob der Arbeitnehmer aus der Sicht ex ante nach den arbeitsrechtlichen Festlegungen an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden sollte (Senatsurteile in BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, HFR 2019, 751, Rz. 20 und in HFR 2022, 130, Rz. 19).

Keine Dokumentation der Zuordnungsentscheidung erforderlich

22 cc) Die arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2020, 1228, Rz. 11). Die Feststellung einer entsprechenden Zuordnung ist vielmehr durch alle nach der FGO zugelassenen Beweismittel möglich und durch das FG im Rahmen einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzel-

falls zu treffen. So entspricht es – mangels gegenteiliger Feststellungen im Einzelfall – regelmäßig der Lebenswirklichkeit, dass der Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll (Senatsurteile in BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, HFR 2019, 751, Rz. 21 und in HFR 2022, 130, Rz. 16).

23 dd) Ob im Einzelfall unter Anwendung der dargelegten Grundsätze eine (dauerhafte) Zuordnung vorliegt, ist grundsätzlich Tatfrage und als solche vom FG zu beurteilen. Die revisionsrechtliche Prüfung beschränkt sich darauf, ob das FG im Rahmen der Gesamtwürdigung von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist, alle maßgeblichen Beweisanzeichen in seine Beurteilung einbezogen und dabei nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat (s. Senatsurteil vom 26.10.2022 – VI R 48/20, BFHE 278, 464, BStBl II 2023, 582, HFR 2023, 434, Rz. 18).

Qualitativer Schwerpunkt der Berufstätigkeit muss sich bei Vorliegen einer arbeitsrechtlichen Zuordnung nicht am Ort der ersten Tätigkeitsstätte befinden

24 ee) Ist der Arbeitnehmer einer bestimmten Tätigkeitsstätte arbeitsrechtlich zugeordnet, kommt es aufgrund des Direktionsrechts des Arbeitgebers für die erste Tätigkeitsstätte auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit, die der Arbeitnehmer dort ausübt oder ausüben soll, nicht an. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören (Senatsurteile in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, HFR 2019, 745, Rz. 18 f.; in BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, HFR 2019, 754, Rz. 25 f. und vom 30.09.2020 – VI R 11/19, BFHE 270, 470, BStBl II 2021, 308, HFR 2021, 266 (Leitsatz), Rz. 20).

Im Streitfall keine ausdrückliche Zuordnung des Kl. zu einer ersten Tätigkeitsstätte

25 ff) Nach diesen Maßstäben ist das FG rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass der Kl. der Niederlassung der Y ... in Z nicht zugeordnet war.

26 (1) Der vom FG als Zeuge vernommene Vorgesetzte des Kl., A, hat bekundet, die Y habe den Kl. nicht dem Gebäude der Niederlassung ... in Z zugeordnet. Dies ergebe sich nicht aus der Angabe des Einstellungsorts Z im Arbeitsvertrag des Kl. Die Klausel bedeute lediglich, dass der Kl. einem Gruppenleiter in Z, hier dem Zeugen A, zugeordnet bzw. unterstellt sei. Der Zeuge A hat ferner bekundet, dass Festlegungen über Anwesenheitszeiten im Büro (in Z) oder an anderen Arbeitsorten arbeitsvertraglich nicht getroffen worden seien. Sonstige Vereinbarungen hierzu seien ebenfalls nicht getroffen worden.

27 Das FG hat sich der Aussage des Zeugen A zur fehlenden Zuordnung des Kl. zum Gebäude der Niederlassung in Z im Ergebnis angeschlossen. Diese (Beweis-)Würdigung ist im Streitfall jedenfalls möglich. Sie wird auch durch die weiteren, vom FG festgestellten, Umstände des Falles gestützt.

28 (2) Die Vorinstanz hat insoweit zunächst den Arbeitsvertrag des Kl. mit der Angabe des Einstellungsorts Z in den Blick genommen. Das FG hat diese Klausel dahin gewürdigt, dass sie durch den Charakter der Y als international tätiges Unternehmen mit mehreren Niederlassungen in Deutschland veranlasst sei. Der Einstellungsort Z sei daher (nur) dahin zu verstehen, dass der Kl. im Bereich der Niederlassung in Z eingesetzt werden solle. Die Zuordnung zu einer (bestimmten) ortsfesten Einrichtung sei damit aber nicht verbunden gewesen.

**Auslegung des Arbeitsvertrags durch FG als
Tatsacheninstanz**

29 Diese Auslegung des Anstellungsvertrags ist ebenfalls möglich; sie wird letztlich auch durch die Aussage des Zeugen A bestätigt und ist damit für den Senat im Ergebnis gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend. Denn die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH als Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d. h. jedenfalls möglich ist (ständige Rspr., s. Senatsurteil vom 04.07.2018 – VI R 16/17, BFHE 261, 543, BStBl II 2019, 373, HFR 2018, 863, Rz. 20 und BFH-Urteil vom 10.08.2016 – XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, HFR 2017, 161, Rz. 38, m. w. N.).

**Rechtliche Würdigung der tatsächlichen Feststellungen
des FG am Maßstab des § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG**

30 Die Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO erstreckt sich allerdings nicht auf die rechtliche Einordnung des von den Vertragspartnern Gewollten am Maßstab der jeweils einschlägigen Normen, hier insbesondere des § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG. Diese ist vielmehr in vollem Umfang nachprüf- bare Rechtsanwendung (Senatsurteil in BFHE 261, 543, BStBl II 2019, 373, HFR 2018, 863, Rz. 20, m. w. N.).

**Rein organisatorische Zuordnung unzureichend für
Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte**

31 Im Streitfall ist indessen auch die rechtliche Würdigung des FG, in der Zuordnung des Kl. zum Bezirk der Niederlassung der Y in Z nicht auch eine Zuordnung zu dem Gebäude der Niederlassung ... zu erblicken, von Rechts wegen nicht zu beanstanden. Insbesondere waren die Tätigkeiten, die der Kl. der Y als Bauleiter schuldet und die das FG den Zeugenaussagen sowie der ‚Positionsbeschreibung Bauleiter‘ der Y entnommen hat, so angelegt, dass sie jedenfalls ganz überwiegend außerhalb des Gebäudes der Niederlassung in Z zu erbringen waren. Bei dieser Sachlage kann nicht ohne weitere – im Streitfall fehlende – Anhaltspunkte angenommen werden, eine Zuordnung des Kl. zum Bezirk der Niederlassung in Z bedeute auch gleichzeitig eine Zuordnung zu dem Niederlassungs- gebäude in Z. Der Kl. war der Niederlassung der Y in Z vielmehr lediglich aus organisatorischen Gründen zugeordnet, ohne dass damit auch eine Festlegung des Tätigkeits- orts verbunden war. Dies stellt keine Zuordnung des Arbeitnehmers i. S. von § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG dar (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2020, 1228, Rz. 7).

32 (3) Weitere ausdrückliche – mündliche oder schriftliche – Absprachen über die Zuordnung des Kl. zum Gebäude der Y ... in Z hat das FG nicht festgestellt und sich auch insoweit der Aussage des Zeugen A, die es als glaubhaft angesehen hat, angeschlossen. Der Zeuge A hat hierzu bekundet, dass ‚Festlegungen über Anwesenheiten im Büro oder an anderen Arbeitsorten ... arbeitsvertraglich nicht getroffen‘ würden und ‚sonstige Verabredungen‘ hierzu ebenfalls nicht bestünden. Damit übereinstimmend hat die vom FG weiterhin vernommene Zeugin B ausge- sagt: ‚... es gibt keine Anweisung zum Arbeitsort.‘ Soweit das FA in diesem Zusammenhang auf die von der Y erstell- ten ‚Bestätigung[en] zur Vorlage beim FA über beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit‘ vom 12.06.2017 für 2016 und vom 06.02.2018 für 2017 hinweist, in denen die Y aus- führt, der Kl. habe seine ‚regelmäßige Arbeitsstätte‘ ... in Z gehabt, dokumentieren diese Schreiben lediglich eine von der Y seinerzeit vertretene Rechtsmeinung. Diese Rechts- meinung hat sich auf der Grundlage des vom FG insbeson- dere durch Zeugenbeweis festgestellten Sachverhalts je- doch nicht bestätigt.

**Keine Zuordnung durch schlüssiges Verhalten bei
überwiegender Auswärtstätigkeit**

33 (4) Das FG hat auch eine Zuordnung des Kl. zu dem Gebäude in der X-Straße durch schlüssiges Verhalten ohne Rechtsfehler verneint. Haben die Arbeitsvertragsparteien – wie im Streitfall – davon abgesehen, den Stpfl. einer betrieblichen Einrichtung durch (ausdrückliche schriftliche oder mündliche) Festlegungen, Absprachen oder Weisun- gen zuzuordnen, ergibt sich eine Zuordnung durch schlüs- siges Verhalten ... nicht allein aufgrund der Tatsache, dass der Stpfl. einzelne, zu seinem Berufsbild gehörende Tätig- keiten in einer bestimmten betrieblichen Einrichtung sei- nes Arbeitgebers erbringt oder erbringen muss. Dies gilt jedenfalls in Fällen wie dem Streitfall, der dadurch gekenn- zeichnet ist, dass der Kl. die betreffende ortsfeste Einrich- tung – hier das Gebäude der Niederlassung in Z – (aus der maßgeblichen Sicht ex ante) nur gelegentlich aufsuchen muss, um anfallende Büroarbeiten zu erledigen oder an Besprechungen teilzunehmen, im Übrigen aber seine Arbeitsleistung ganz überwiegend außerhalb der festen Einrichtung erbringt (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2020, 1228, Rz. 9, Beispiel 1 und Abwandlung).

34 Zwar entspricht es – wie bereits dargelegt – regelmäßig der Lebenswirklichkeit, dass der Arbeitnehmer der betrieb- lichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll (Senatsurteile in BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, HFR 2019, 751, Rz. 21; in HFR 2022, 130, Rz. 16 und vom 22.11.2022 – VI R 6/21, HFR 2023, 536, Rz. 24). Soll der Arbeitnehmer aber nicht nur an einer (bestimmten) betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers beruflich tätig werden, sondern z. B. an unter- schiedlichen betrieblichen Einrichtungen oder ganz über- wiegend außerhalb solcher Einrichtungen, kann allein aus dem Umstand, dass der Arbeitnehmer eine (bestimmte) betriebliche Einrichtung zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit gelegentlich aufsucht oder aufzusuchen hat, nicht auf eine stillschweigende Zuordnung des Arbeitnehmers zu dieser Einrichtung geschlossen werden (s. auch Senats- urteil in BFHE 278, 464, BStBl II 2023, 582, HFR 2023, 434, Rz. 23). Das gilt erst recht, wenn das FG als Tatsachenin- stanz – wie im Streitfall – festgestellt hat, dass der Stpfl. weder ausdrücklich noch durch schlüssiges Verhalten einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet worden ist.

35 Dieses Ergebnis wird im Übrigen auch durch die Rege- lung in § 9 Abs. 4 Satz 4 Nr. 2 EStG bestätigt. Die Vorschrift liefe letztlich weitgehend leer, wenn eine stillschweigende Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte allein deshalb vorliegen würde, weil der Arbeitnehmer eine bestimmte betriebliche Einrichtung gelegentlich bei Bedarf oder zwei- bis dreimal in der Woche für Besprechungen oder sonstige berufliche Tätigkeiten kurzfristig aufsucht bzw. aufsuchen muss, er im Übrigen aber außerhalb der betrieblichen Ein- richtung tätig wird.

36 (5) Soweit das FA in diesem Zusammenhang darauf hinweist, dass es nach der Rspr. des erkennenden Senats für das Auffinden einer ersten Tätigkeitsstätte nicht auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit ankommt, die der Arbeitnehmer dort ausübt oder ausüben soll; es vielmehr erforderlich aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitneh- mer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in gering- em Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeits- vertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören, ist zu berücksich- tigen, dass diese Rspr. Tätigkeiten an einer Tätigkeitsstätte betrifft, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist (s. z. B. Senatsurteile vom 16.12.2020 – VI R 35/18, BFHE 271, 550, BStBl II 2021, 525, HFR 2021, 639, Rz. 20 und in BFHE 270, 470, BStBl II 2021, 308, HFR 2021, 266 (Leitsatz), Rz. 20, jeweils m. w. N.). Aus dieser Senatsrechtsprechung ergibt sich ... hingegen nicht, dass allein geringfügige Tätigkeiten des Arbeitnehmers an einer ortsfesten betrieblichen Ein-

richtung (des Arbeitgebers) zu einer Zuordnung zu dieser Tätigkeitsstätte führen.

Keine stillschweigende Zuordnung aufgrund Anwendung der 0,03 %-Regelung im LSt-Abzugsverfahren

37 (6) Die Y hat den Kl. dem Gebäude ihrer Niederlassung in Z auch nicht dadurch i. S. von § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG (konkludent) zugeordnet, dass sie beim LSt-Abzug für die private Nutzung des dem Kl. überlassenen Dienstwagens die 0,03 %-Regelung gemäß § 8 Abs. 2 Satz 3 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG angewendet hat. Zwar kann der Anwendung der 0,03 %-Regelung im Einzelfall eine gewisse Indizwirkung für eine Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ersten Tätigkeitsstätte zukommen. Mit der Durchführung des LSt-Abzugs ist aber keine arbeitsrechtliche Festlegung oder Weisung gegenüber dem Arbeitnehmer in Bezug auf dessen Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung verbunden. Der LSt-Abzug dokumentiert insoweit grundsätzlich auch keine anderweitig erfolgte Zuordnungsentscheidung. Vielmehr erfüllt der Arbeitgeber damit (nur) seine lohnsteuerrechtlichen Pflichten gegenüber dem FA. Dies gilt insbesondere auch für die Anwendung der 0,03 %-Regelung. Ob (und wenn ja in welchem Umfang) der Arbeitnehmer tatsächlich Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte durchgeführt hat, wird im Übrigen abschließend nicht im LSt-Abzugsverfahren, sondern im Rahmen der ESt-Veranlagung des Arbeitnehmers entschieden. Dabei ist der Arbeitnehmer nicht an die im LSt-Abzugsverfahren angewandte 0,03 %-Regelung gebunden. Er kann sowohl zur Einzelbewertung nach der 0,002 %-Methode (s. z. B. Senatsurteil vom 04.04.2008 – VI R 85/04, BFHE 221, 11, BStBl II 2008, 887, HFR 2008, 922) als auch zur Fahrtenbuchmethode (s. Senatsurteil vom 30.11.2016 – VI R 49/14, BFHE 256, 107, BStBl II 2017, 1011, HFR 2017, 317) wechseln.

Quantitative Kriterien für Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte gemäß § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG liegen im Streitfall nicht vor

38 3. Der Kl. verfügte des Weiteren nicht über eine erste Tätigkeitsstätte gemäß § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG. Fehlt eine dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung i. S. von § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll (§ 9 Abs. 4 Satz 4 Nr. 1 EStG) oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit (§ 9 Abs. 4 Satz 4 Nr. 2 EStG).

39 Die Voraussetzungen des § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG sind im Streitfall nicht erfüllt. Nach dem von der Vorinstanz bindend festgestellten Sachverhalt (§ 118 Abs. 2 FGO) sollte der Kl. nicht in dem vorgenannten (zeitlichen, quantitativen) Umfang in dem Gebäude der Niederlassung in Z beruflich tätig werden. ...

Mangels erster Tätigkeitsstätte sind Abwesenheitszeiten für Verpflegungsmehraufwand von der Wohnung aus zu berechnen

40 4. Das FG hat dem Kl. auch den Werbungskostenabzug wegen des Verpflegungsmehraufwands zu Recht zugesprochen.

41 a) Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung sind nach Maßgabe von § 9 Abs. 4a EStG als Werbungskosten abziehbar. Wird der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (auswärtige berufliche Tätigkeit), ist nach § 9 Abs. 4a Satz 2 und 3 EStG zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen eine nach Abwesenheitszeiten gestaffelte Verpflegungspauschale anzusetzen. Hat der Arbeitnehmer keine erste

Tätigkeitsstätte, gelten die Sätze 2 und 3 entsprechend (§ 9 Abs. 4a Satz 4 Halbsatz 1 EStG). Denn liegen die Voraussetzungen des Abs. 4 nicht vor und ist der Arbeitnehmer gleichwohl außerhalb seiner Wohnung beruflich tätig, befindet er sich ebenfalls auf Auswärtstätigkeit. Nach § 9 Abs. 4a Satz 6 EStG ist der Abzug der Verpflegungspauschalen allerdings auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt.

42 b) Das FG ist hiernach zutreffend davon ausgegangen, dass der Kl. die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen seiner Auswärtstätigkeit als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehen kann. Da der Kl. ... nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügte, sind die Abwesenheitszeiten des Kl. von seiner Wohnung aus zu berechnen. Das FG hat sich zur Feststellung der Arbeitstage, an denen der Kl. mehr als acht Stunden außerhalb seiner Wohnung beruflich tätig war, auf die Bescheinigungen der Y für die Streitjahre gestützt. Dies ist von Rechts wegen nicht zu beanstanden. Substantiierte Einwendungen gegen die inhaltliche Richtigkeit dieser Bescheinigungen hat das FA nicht erhoben. Insbesondere reicht sein Vortrag, ‚die Frage nach der Ermittlung der Abwesenheitszeiten [bleibe] unbeantwortet‘, insoweit nicht aus.

43 Des Weiteren ist auch nicht ersichtlich, dass der Kl. in den Streitjahren mehr als drei Monate an derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte beruflich tätig war. Aus den von der Y bestellten Aufstellungen über die vom Kl. betreuten Baustellen ergibt sich vielmehr das Gegenteil.“

Anmerkung

Das vorliegende Urteil zeigt den hohen Stellenwert auf, der den arbeitsrechtlichen Vereinbarungen und Weisungen für das Auffinden einer ersten Tätigkeitsstätte zukommt. Diese sind nach der Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts prägenden Grundentscheidung des Gesetzgebers die in erster Linie maßgeblichen Kriterien für die Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung und damit zu einer ersten Tätigkeitsstätte.

Der Gesetzgeber hat Arbeitgebern und Arbeitnehmern damit eine ganz erhebliche Gestaltungsmacht bei der steuerlichen Regelung ihrer Verhältnisse im Reisekostenrecht eingeräumt. Diese Gestaltungsmacht kann dazu führen, dass nach außen scheinbar gleiche Sachverhalte zu unterschiedlichen Ergebnissen bei der Beantwortung der Frage führen, ob der Arbeitnehmer an einem bestimmten Ort über eine erste Tätigkeitsstätte verfügt oder nicht. Stpfl., Finanzverwaltung und Rspr. haben diese Gestaltungsspielräume, die der Gesetzgeber bewusst eröffnet hat, indessen hinzunehmen.

Im vorliegenden Fall hat das FG den Sachverhalt durch Einvernahme von Zeugen, Auslegung der arbeitsrechtlichen Vereinbarungen und Ermittlung der sonstigen Umstände, die für die Zuordnung des Arbeitnehmers durch schlüssiges Verhalten bzw. konkludente Vereinbarung maßgeblich sein können, umfassend aufgeklärt und festgestellt. Auf dieser Grundlage ist es in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, der Arbeitgeber habe den Kl. weder ausdrücklich noch durch schlüssiges Verhalten einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet. Dabei führt die rein organisatorische Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer bestimmten Einrichtung noch nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte.

Liegt keine arbeitsrechtliche Zuordnung des Arbeitnehmers vor, reicht es für die Begründung einer ersten Tätigkeitsstätte nicht aus, dass der Arbeitnehmer an einer bestimmten betrieblichen Einrichtung gelegentlich be-

rufliche Tätigkeiten auszuführen hat. Der VI. Senat des BFH stellt mit der Besprechungsentscheidung klar, dass geringfügige Tätigkeiten an einer bestimmten Einrichtung nur dann zu einer ersten Tätigkeitsstätte führen, wenn der Arbeitnehmer dieser Einrichtung auch arbeitsrechtlich zugeordnet ist. Dieses Ergebnis wird durch einen Blick auf § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG bestätigt, der bei einer fehlenden oder nicht eindeutigen Festlegung die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte nach quantitativen (zeitlichen) Kriterien vorsieht. Die Vorschrift liefe weitgehend leer, wenn ohne arbeitsrechtliche Zuordnung bereits bei geringfügigen Tätigkeiten an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung dort eine erste Tätigkeitsstätte anzunehmen wäre.

RiBFH Dr. Roland Krüger

6 Die Frage des Vorliegens eines Betriebs NV der Land- und Forstwirtschaft im ertragsteuerlichen Sinne bei Bezug von Fördermitteln der EU hat keine grundsätzliche Bedeutung

Beschluss vom 03.11.2023 – VI B 2/23 –

Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 08.12.2022 – 6 K 1990/19

EStG § 13 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 7, §§ 13a, 15 Abs. 2; FGO § 115 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 Alternativen 1, 2

1. Werden Grünflächen abgemäht und das Schnittgut für im Privatbereich gehaltene Tiere verwendet, stellt dies keine „Verwertung“ von Pflanzen/Pflanzenteilen mittels Nutzung der natürlichen Kräfte des Grund und Bodens dar; ein landwirtschaftlicher Betrieb liegt daher nicht vor.

2. Der Bezug von Fördermitteln der Europäischen Union für Flächen, die ohne landwirtschaftliche Betätigung im Privatvermögen gehalten werden, kann keinen landwirtschaftlichen Betrieb begründen.

Der BFH wies eine NZB mit folgender Begründung zurück:

Keine Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung

2 „1. a) Wird die Beschwerde mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO begründet, hat der Beschwerdeführer zur Erfüllung der Darlegungsanforderungen eine hinreichend bestimmte, für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen, der grundsätzliche Bedeutung zukommen soll. Hierzu ist schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rspr. und Schrifttum vertretenen Auffassungen darzulegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im allgemeinen Interesse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist (vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 26.09.2017 – XI B 65/17, Rz. 12 f., m. w. N.). Insbesondere sind Ausführungen dazu erforderlich, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten ist (vgl. BFH-Beschluss vom 01.03.2016 – XI B 51/15, Rz. 8). Allein der Vortrag, dass zu einer bestimmten Rechtsfrage noch keine Entscheidung des BFH vorliegt, rechtfertigt noch nicht die Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung (vgl. BFH-Beschluss vom 16.11.2022 – X B 46/22, HFR 2023,144, Rz. 9). Entsprechendes gilt für den Hinweis, die Revisionsentscheidung sei für eine größere Zahl von Fällen von Bedeutung. Auch dieses Vorbringen reicht zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung einer Rechtssache nicht aus; denn daraus ergibt sich nicht, dass die Rechtsfrage inhaltlich klärungsbedürftig ist (z. B. BFH-Beschluss vom 08.02.2017 – III B 66/16, Rz. 3).

Rechtsfragen formuliert, ...

3 b) Diesen Darlegungsanforderungen genügt die Beschwerde nicht. Zwar hat das FA noch sinngemäß die Rechtsfragen aufgeworfen, ob

– die Beantragung und Vereinnahmung von europäischen Agrarförderprämien (Direktzahlungen des Europäischen Garantiefonds für die Landwirtschaft, Umverteilungsprämie und Greening-Prämie) zur Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr i. S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. § 13 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 7 EStG führt sowie ob

– die Erfüllung des § 2 Abs. 1 i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AgrarZahlVerpflG i. V. m. Anhang II der VO (EU) Nr. 1306/2013 (hier: die Grundanforderungen an die Betriebsführung zum Erhalt von Flächen im guten und ökologischen Zustand) eine nach nationalen steuerlichen Vorschriften erwerbsrelevante land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit und damit einhergehend die Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr i. S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. § 13 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 7 EStG indiziert, da sich der Antragsteller (Begünstigter) durch die Beantragung der Förderprämien der EU und Erlangung eines Auszahlungsanspruchs daran bindet, die ihm zuzurechnenden Flächen entsprechend der Mindesttätigkeit zu bewirtschaften.

... aber keine Auseinandersetzung mit Rspr. und Schrifttum

4 Das FA hat jedoch nicht – wie es erforderlich gewesen wäre – schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zu der aufgeworfenen Rechtsfrage in Rspr. und Schrifttum vertretenen Auffassungen dargelegt, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im allgemeinen Interesse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Es hat nicht dargetan, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 05.06.2013 – XI B 116/12, Rz. 14 und vom 24.02.2014 – XI B 15/13, Rz. 9, jeweils m. w. N.).

Anforderungen an Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zudem durch Rspr. geklärt

5 Zudem ist in der Rspr. geklärt, dass ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im ertragsteuerlichen Sinne eine selbständige, nachhaltige Betätigung erfordert, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt (§ 13 i. V. m. § 15 Abs. 2 EStG; z. B. Senatsurteil vom 23.10.2018 – VI R 5/17, BFHE 262, 425, BStBl II 2019, 601, HFR 2019, 180, Rz. 20). Die für eine betriebliche Tätigkeit maßgebenden Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG gelten in gleicher Weise für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte. Dazu treten müssen die die jeweilige land- und forstwirtschaftliche Erwirtschaftungsart kennzeichnenden Merkmale des § 13 Abs. 1 und 2 EStG (Senatsurteil vom 08.05.2019 – VI R 8/17, HFR 2020, 15, Rz. 18). Unter Landwirtschaft ist dabei die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung und Verwertung von lebenden Pflanzen und Tieren zu verstehen (BFH-Urteil vom 16.11.1978 – IV R 191/74, BFHE 126, 220, BStBl II 1979, 246, HFR 1979, 92, unter 2.a, m. w. N. und Senatsurteil vom 09.05.2023 – VI R 38/20, HFR 2023, 958).

Keine Verwertung i. S. des § 13 EStG bei Abmähen von Grünflächen und anschließender Verwendung für im Privatbereich gehaltene Tiere

6 Das bloße Abmähen von Grünflächen und die Verwendung des Schnittguts für – wie im Streitfall – im Privatbereich gehaltene Tiere stellt dabei zunächst keine ‚Verwertung‘ von Pflanzen/Pflanzenteilen mittels Nutzung der natürlichen Kräfte des Grund und Bodens dar und führt deshalb nicht zum Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebs (s. hierzu auch Senatsurteil in HFR 2020, 15,

Rz. 18 ff.). Insofern kann auch nicht ... von einem großen, betroffenen Personenkreis (die ‚Land- und Forstwirte‘) gesprochen werden.

Keine Landwirtschaft durch Erhalt von EU-Fördermitteln für im Privatvermögen gehaltene Flächen

7 Ebenso kann beim Erhalt von Fördermitteln der EU für Flächen, die ohne Bewirtschaftung im vorgenannten Sinne im Privatvermögen gehalten werden, nicht von Landwirtschaft die Rede sein. Insofern kommt es nicht darauf an, ob die hier in Rede stehenden europäischen Agrarförderprämien, die ersichtlich das Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs voraussetzen, dem Kl. zu Recht gewährt worden sind. Ebenso wenig kommt es darauf an, ob die Flächen ungeachtet deren Privatnutzung dem Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs des Kl. hätten zugeordnet werden müssen und damit unzweifelhaft Betriebseinnahmen vorlägen. Dafür könnte sprechen, dass die Flächen ausweislich der Feststellungen des FG ursprünglich – jedenfalls teilweise – zum Betriebsvermögen eines auf den Kl. im Wege der Rechtsnachfolge übergegangenen Rinderzuchtbetriebs gehörten. Feststellungen dazu, ob dieser Betrieb, ungeachtet der Annahme einer Liebhaberei beim Rechtsvorgänger, von diesem oder vom Kl. aufgegeben und damit die Flächen ins Privatvermögen überführt worden sind, hat das FG nicht getroffen. Da es an diesbezüglichen Verfahrensrügen des FA fehlt, läge insoweit allenfalls ein Rechtsanwendungsfehler des FG vor, der mangels greifbarer Gesetzeswidrigkeit oder gar Willkür eine Zulassung der Revision nicht rechtfertigen könnte.

Keine Revisionszulassung bei Einwendungen gegen materielle Richtigkeit des FG-Urteils

8 c) Das FA wendet sich letztlich im Stil einer Revisionsbegründung gegen die materielle Rechtmäßigkeit der Vorentscheidung. Damit wird indessen weder die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache noch ein sonstiger Revisionszulassungsgrund dargelegt (s. a. Senatsbeschlüsse vom 11.05.2017 – VI B 105/16, Rz. 14 und vom 05.08.2022 – VI B 65/21, Rz. 11).

Revisionszulassung zur Rechtsfortbildung als Unterfall der grundsätzlichen Bedeutung

9 2. Aus denselben Gründen ist die Revision nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zuzulassen, da es sich bei dem Erfordernis einer Revisionsentscheidung zur Rechtsfortbildung um einen Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung handelt (vgl. BFH-Beschluss vom 22.08.2011 – III B 192/10, Rz. 5).

Revisionszulassung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO nur bei qualifiziertem Rechtsfehler

10 3. Soweit das FA eine greifbare Gesetzeswidrigkeit darin sieht, dass laut dem FG bei einer Totalgewinnprognose die Annahme eines Liebhabereibetriebs gerechtfertigt wäre, selbst wenn mit dem Erhalt der Prämienzahlungen eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit des Kl. unterstellt würde, kommt eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO nicht in Betracht. Dabei kann der beschließende Senat dahinstehen lassen, ob in dem Umstand, dass das FG die Totalgewinnprognose anhand der von den Kl. mitgeteilten Einnahmen und Ausgaben erstellt hat, obwohl das FA den Gewinn für die Streitjahre (2011 bis 2015) mangels entsprechenden Antrags (§ 13a Abs. 2 Satz 3 EStG) des Kl. nach § 13a EStG ermittelt hat, ein qualifizierter Rechtsfehler im Sinne einer greifbar gesetzwidrigen Entscheidung liegt.

Zulassungsanforderungen bei kumulativer Urteilsbegründung

11 Dem FA ist zwar darin zuzustimmen, dass dem FG insoweit ein Rechtsanwendungsfehler unterlaufen ist

(s. BFH-Urteil vom 17.03.2010 – IV R 60/07, Rz. 28, m. w. N.). Ist das Urteil des FG allerdings – wie vorliegend – kumulativ auf mehrere Gründe gestützt, muss hinsichtlich jeder Begründung ein Zulassungsgrund i. S. des § 115 Abs. 2 FGO dargelegt werden und vorliegen (z. B. BFH-Beschluss vom 09.06.2021 – I B 58/20, Rz. 9, m. w. N.), was im Streitfall nicht der Fall ist. Denn für die selbständig tragende Begründung des FG, der Kl. habe in den Streitjahren mangels Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr durch die einheitlich zu betrachtende Pferdehaltung und Futtermittelproduktion keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt, liegen ausweislich der Ausführungen unter 1. und 2. keine Zulassungsgründe vor. ...“

7 Höhe nachträglicher Anschaffungskosten bei in der Krise stehen gelassenen Darlehen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG

Urteil vom 18.07.2023 – IX R 21/21 –

Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 04.06.2021 – 5 K 5188/19 (EFG 2022, 160)

EStG § 17 Abs. 1, 2; 2a, 4; § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, § 52 Abs. 25a, 28 Satz 16; EStG 2008 § 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 1 Nr. 4; HGB § 255 Abs. 1 Satz 2

1. Ein in der Krise stehen gelassenes Darlehen ist im Anwendungsbereich des § 17 Abs. 2a EStG mit dem zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise bestehenden Teilwert zu bewerten.

2. Der bei § 17 EStG nicht abziehbare Verlust aus dem Ausfall eines stehen gelassenen Gesellschafterdarlehens wird nicht bei § 20 EStG berücksichtigt, wenn der Darlehensverlust vor dem 31.12.2008 eingetreten ist.

Der seit 1990 relevant i. S. von § 17 Abs. 1 EStG an einer GmbH beteiligte Kl. gewährte dieser 1997 ein Darlehen. 2004 stellte er einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH.

2013 beantragte der Kl. die Berücksichtigung eines Verlusts aus der insolvenzbedingten Auflösung der GmbH für das Streitjahr 2009. Erst zu diesem Zeitpunkt hätten die nachträglichen Anschaffungskosten festgestellt werden können. Hinsichtlich des der GmbH gewährten Darlehens versagte das FA die Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten, da ein entsprechender Verlust 2009 nicht nachgewiesen sei.

Klage und Revision blieben erfolglos. Der BFH führte aus:

16 „1. Zutreffend hat das FG eine Berücksichtigung des Darlehensverlusts bei den Einkünften aus § 17 EStG versagt. Das FG hat zwar nicht festgestellt, in welcher Höhe das vom Kl. seinerzeit ausgereichte Darlehen zum Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts gemäß § 17 Abs. 4 EStG noch valutierte. Eine solche Feststellung war allerdings entbehrlich, da eine Berücksichtigung mit dem noch offenen Nennwert ausgeschlossen ist. Vielmehr war das Darlehen mit dem zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise bestehenden Teilwert anzusetzen. Dieser Wert betrug im Streitfall 0 €.

Steuerbarkeit des Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG

17 a) Nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb unter den dort genannten Voraussetzungen der Gewinn aus der Auflösung von Kapitalgesellschaften. Steuerbar ist auch ein aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft entstehender Verlust (ständige Rspr., z. B. Senatsurteil vom 20.08.2013 – IX R 1/13, HFR 2014,

310, Rz. 13, m. w. N.). Auflösungsverlust i. S. von § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Stpfl. (persönlich) getragenen Kosten (Auflösungskosten entsprechend § 17 Abs. 2 EStG) und seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zugeleiteten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen (Senatsurteil vom 04.03.2008 – IX R 80/06, BFHE 220, 451, BStBl II 2008, 577, HFR 2008, 703, unter II.a). Anschaffungskosten sind auch die nachträglichen Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Frühere Rspr. zur Behandlung in der Krise stehen gelassener Darlehen ...

18 b) Als nachträgliche Anschaffungskosten waren nach der früheren Rspr. des BFH u. a. vor der Krise durch einen Gesellschafter gewährte und in der Krise der Gesellschaft stehen gelassene Darlehen mit ihrem im Zeitpunkt des Eintritts der Krise beizulegenden Wert zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteile vom 10.11.1998 – VIII R 6/96, BFHE 187, 480, BStBl II 1999, 348, HFR 1999, 371, unter II.3.b; vom 26.01.1999 – VIII R 50/98, BFHE 188, 295, BStBl II 1999, 559, HFR 1999, 630, unter II.2.d und vom 06.07.1999 – VIII R 9/98, BFHE 189, 383, BStBl II 1999, 817, HFR 2000, 102, unter II.2.c; BFH-Beschluss vom 15.05.2006 – VIII B 186/04, unter II.2.b). Der bis zum Eintritt der Krise eingetretene Wertverlust fiel in der (steuerlich unbeachtlichen) privaten Vermögenssphäre an (vgl. BFH-Urteil in BFHE 189, 383, BStBl II 1999, 817, HFR 2000, 102, unter II.2.c).

... infolge des MoMiG aufgegeben

19 c) Nach dem Senatsurteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15 (BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208, HFR 2017, 1032) ist mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG vom 23.10.2008 (BGBl. I 2008, 2026) die gesetzliche Grundlage für diese bisherige Rspr. zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen. Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind allerdings weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung des Urteils (27.09.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG durch JStG 2019

20 d) Mit dem durch das JStG 2019 vom 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451) eingeführten § 17 Abs. 2a EStG hat der Gesetzgeber erstmals eine gesetzliche Grundlage für die im Rahmen der Einkünfteermittlung des § 17 EStG zu berücksichtigenden Anschaffungskosten geschaffen. Nach § 17 Abs. 2a Satz 1 EStG sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile i. S. des § 17 Abs. 1 EStG zu erwerben. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten (§ 17 Abs. 2a Satz 2 EStG). Zu den nachträglichen Anschaffungskosten in diesem Sinne gehören gemäß § 17 Abs. 2a Satz 3 EStG insbesondere offene oder verdeckte Einlagen (Nr. 1), Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war (Nr. 2), und Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war (Nr. 3). Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel i. S. des § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 oder 3 EStG bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht

gewährt hätte (§ 17 Abs. 2a Satz 4 EStG). Gemäß § 52 Abs. 25a Satz 1 EStG ist die Neuregelung in § 17 Abs. 2a EStG erstmals für Veräußerungen i. S. von § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG nach dem 31.07.2019 anzuwenden. Nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG ist § 17 Abs. 2a Satz 1 bis 4 EStG auf Antrag des Stpfl., aber auch für Veräußerungen i. S. von § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG vor dem 31.07.2019 anzuwenden.

Fortgeltung der von der Rspr. entwickelten Bewertungsgrundsätze

21 e) Die von der Rspr. entwickelten Grundsätze zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG, insbesondere hinsichtlich stehen gelassener Darlehen, gelten hinsichtlich derer Bewertung nach der Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG durch das JStG 2019 fort (so im Ergebnis auch Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach – HHR –, § 17 EStG Rz. J20-1 und J20-4; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 17 Rz. 99c und 99cb; Oellerich in Bordewin/Brandt, § 17 EStG Rz. 267; BeckOK EStG/Trossen, 16. Ed. [01.07.2023], EStG § 17 Rz. 520; Trossen, GmbH-StB 2019, 105, 106; Krumm, FR 2020, 197, 202; Werth, FR 2020, 530, 537; Jachmann-Michel, BB 2020, 727, 733 f.; Graw, DB 2020, 690, 694; Kubik/Münch, BB 2020, 1003, 1004; Weber-Grellet, DB 2021, 81, 86; BMF-Schreiben vom 07.06.2022, BStBl I 2022, 897, Rz. 17; wohl auch Förster, DB 2018, 336, 341; Ott, DStZ 2019, 648, 651; Fuhrmann, KöSDI 2019, 21434, 21440; Fuhrmann, NWB 2020, 150, 154; Rund/Junkers, GmbHR 2020, 355, 359; Förster/von Cölln/Lentz, DB 2020, 353, 355 f.; a. A. Demuth, KöSDI 2020, 21771, 21777; Levedag, GmbHR 2021, 14, 19 f.; Schmidt/Levedag, EStG, 42. Aufl., § 17 Rz. 189; Ott, DStR 2020, 313, 317; Ott, StuB 2020, 85, 90; Karrenbrock in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Komm., § 17 Rz. 281f, wonach jeweils ein stehen gelassenes Darlehen mit dem Nennwert zu berücksichtigen sei).

Kein entgegenstehender Wortlaut

22 aa) Der Wortlaut der Norm steht dem nicht entgegen. § 17 Abs. 2a EStG enthält keine Regelung zur Bewertung der nachträglichen Anschaffungskosten (Schmidt/Levedag, EStG, 42. Aufl., § 17 Rz. 189; Krumm, FR 2020, 197, 202; Ott, StuB 2020, 85, 90). Die in § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG verwendete Formulierung ‚soweit‘ verdeutlicht, dass Darlehensverluste nur in dem Umfang zu berücksichtigen sind, wie sie gesellschaftsrechtlich veranlasst sind (so wohl auch Fuhrmann, NWB 2020, 150, 154).

Wille des Gesetzgebers, an bisherige Rspr. anzuknüpfen

23 bb) Für eine Anwendung der Grundsätze zur Bewertung nachträglicher Anschaffungskosten entsprechend der gesetzlich überholten Rspr. auf § 17 Abs. 2a EStG spricht zudem der aus den Gesetzesmaterialien erkennbar werdende Wille des Gesetzgebers (so im Ergebnis auch Förster/von Cölln/Lentz, DB 2020, 353, 355 f.).

24 aaa) Durch die Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG wollte der Gesetzgeber an die bisherige Rspr. zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG anknüpfen und deren Aufgabe rückgängig machen. Nach dem Regierungsentwurf zum JStG 2019 vom 09.08.2019 (BRDrucks 356/19, S. 122) sollte die Berücksichtigung von Darlehensverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG, wenn bereits die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen bei einer Krise der darlehensnehmenden Kapitalgesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war, sicherstellen, dass in der Krise aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung gewährte oder stehen gelassene Darlehen – abweichend von den Senatsurteilen in BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208, HFR 2017, 1032

und vom 20.07.2018 – IX R 5/15 (BFHE 262, 135, BStBl II 2019, 194, HFR 2019, 15) – auch dann steuermindernd berücksichtigt werden, wenn das Darlehen nach den Grundsätzen des MoMiG zu behandeln ist (BRDrucks 356/19, S. 122). Indem der Gesetzgeber in § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung von Darlehensverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten bei den Einkünften nach § 17 EStG entsprechend der überholten Rechtsprechungsgrundsätze geregelt hat, hat er die Nichtanwendung der Aufgabe dieser Rspr. kodifiziert (so wohl auch HHR/Schmidt, § 17 EStG Rz. J20-1 und J20-4) und damit zum Ausdruck gebracht, dass er sich die Grundsätze der bisherigen Rspr. zu eigen machen wollte.

25 Dies kommt auch in den Empfehlungen der Ausschüsse an den Bundesrat vom 28.09.2020 zum Entwurf des JStG 2020 zum Ausdruck, wonach die Rückkehr zur überholten Rspr. mit der Einführung von § 17 Abs. 2a Satz 1 bis 4 EStG kritisch gesehen werde (BRDrucks 503/1/20, S. 20).

26 bbb) Zwar ist den Kl. zuzugeben, dass die Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG jedenfalls nach dem Regierungsentwurf auch dazu dienen sollte, eine steuerliche Berücksichtigung von Darlehensverlusten zu gewährleisten, da der Darlehensausfall ab dem Veranlagungszeitraum 2020 nicht mehr § 20 Abs. 2 EStG unterfallen sollte (BRDrucks 356/19, S. 122). Die noch im Regierungsentwurf vorgesehene Änderung von § 20 Abs. 2 EStG ist im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens (vgl. Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 06.11.2019, BTDrucks 19/14873, S. 32) jedoch entfallen. Das Festhalten an der Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG belegt, dass der Gesetzgeber bestimmte Darlehensverluste als nachträgliche Anschaffungskosten abweichend von den Senatsurteilen in BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208, HFR 2017, 1032 und in BFHE 262, 135, BStBl II 2019, 194, HFR 2019, 15 entsprechend den bis dahin gültigen Rechtsprechungsgrundsätzen berücksichtigt wissen wollte.

27 ccc) Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus der Gesetzesbegründung zur Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 25a EStG. Nach dem Regierungsentwurf soll die antragsabhängige rückwirkende Anwendung von § 17 Abs. 2a EStG sicherstellen, dass der Stpfl. Darlehensverluste weiterhin unbeschränkt nach § 17 EStG gewinnmindernd berücksichtigen kann und diese bei einer Beteiligung von unter 10 % nicht im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen in einem gesonderten Verlustverrechnungskreis ‚eingesperrt‘ werden (BRDrucks 356/19, S. 134). Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber die Grundsätze der bisherigen Rspr. zur Bewertung von Aufwendungen für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen habe aufgeben wollen, sind der Gesetzesbegründung nicht zu entnehmen.

Auch Sinn und Zweck sprechen für Anwendung der bisherigen Bewertungsgrundsätze

28 cc) Auch der Sinn und Zweck sprechen für eine Anwendung der Grundsätze zur Bewertung nachträglicher Anschaffungskosten entsprechend der bisherigen Rechtsgrundsätze.

29 aaa) Sowohl die Finanzierungsfreiheit als auch das objektive Nettoprinzip gebieten nichts Gegenteiliges (a. A. zur Finanzierungsfreiheit Karrenbrock in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Komm., § 17 Rz. 281f).

30 (1) § 17 Abs. 2a Satz 3 EStG dient der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips und der Finanzierungsfreiheit der Gesellschafter, indem die Vorschrift nach dem Vorgesagten eine steuermindernde Berücksichtigung bestimmter Darlehensverluste in Abweichung von den Senatsurteilen in BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208, HFR 2017, 1032 und in BFHE 262, 135, BStBl II 2019, 194, HFR 2019, 15 und in Anknüpfung an die bis dahin gültigen Rechtsprechungs-

grundsätze als nachträgliche Anschaffungskosten bei Verlusten aus gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehen gewährleistet (vgl. BRDrucks 356/19, S. 122).

31 (2) Das (objektive) Nettoprinzip wird durch den Grundsatz eingeschränkt, dass Verluste in der Privatsphäre des Stpfl. einkommensteuerrechtlich nicht berücksichtigt werden. Das Einkommensteuerrecht respektiert ferner die Entscheidung der Gesellschafter, der Gesellschaft nicht Eigenkapital, sondern Fremdkapital zur Verfügung zu stellen (Senatsurteil vom 20.08.2013 – IX R 43/12, HFR 2013, 1004, Rz. 10). Diese Freiheit ist jedoch nur tangiert, sofern die Zurverfügungstellung von Kapital der Finanzierung der Gesellschaft dient.

32 (3) Sowohl das objektive Nettoprinzip als auch die Finanzierungsfreiheit setzen mithin für eine Berücksichtigung eines Darlehensverlusts als nachträgliche Anschaffungskosten bei den Einkünften aus § 17 EStG einen Veranlassungszusammenhang zwischen der Beteiligung und den Aufwendungen voraus. Dieser ist in dem Erfordernis einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 und Abs. 2a Satz 4 EStG festgeschrieben. Eine solche Veranlassung besteht bei stehen gelassenen Darlehen jedoch nur in Höhe ihres Teilwerts bei Eintritt in die Krise. Bei einem stehen gelassenen Darlehen fehlt es zunächst an einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung. Vielmehr tritt diese erst ein, wenn ein fremder Dritter das Darlehen bei Eintritt in die Krise zurückgefordert hätte (§ 17 Abs. 2a Satz 4 EStG; BFH-Urteil vom 04.11.1997 – VIII R 18/94, BFHE 184, 374, BStBl II 1999, 344, HFR 1998, 187, unter 2.b). Daher liegt auch nur in Höhe des Teilwerts des Darlehens zu diesem Zeitpunkt die für eine steuermindernde Berücksichtigung erforderliche gesellschaftsrechtliche Veranlassung vor.

33 bbb) ... [Ferner [sollten] durch die Möglichkeit der rückwirkenden Anwendung von § 17 Abs. 2a Satz 1 bis 4 EStG die Grundsätze der Rspr. zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG nicht ‚überschrieben‘ werden. Vielmehr soll hiermit – wie oben dargelegt – sichergestellt werden, dass eine gewinnmindernde Berücksichtigung von Darlehensverlusten bei § 17 EStG nach den ursprünglichen, von der Senatsrechtsprechung aufgestellten Grundsätzen bis zur Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG durch das JStG 2019 mit Wirkung zum 01.01.2020 (Art. 39 Abs. 2 i. V. m. Art. 2 Nr. 10 JStG 2019) möglich ist und diese bei Beteiligungen von unter 10 % nicht im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen in einem gesonderten Verlustverrechnungskreis ‚eingesperrt‘ werden (BRDrucks 356/19, S. 134).

Ferner spricht Gesetzssystematik für Beibehaltung der bisherigen Bewertungsgrundsätze

34 dd) Schließlich sprechen systematische Erwägungen für die Beibehaltung der bisherigen Bewertungsgrundsätze.

Gesellschaftsrechtliche Veranlassung

35 aaa) Auch die für eine Berücksichtigung eines Darlehensverlusts als nachträgliche Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG erforderliche gesellschaftsrechtliche Veranlassung stellt nach Satz 4 der Vorschrift auf den Moment des Eintritts der Krise ab. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt hiernach regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel i. S. von § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 und 3 EStG bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte. Diese Differenzierung kommt auch durch die Verwendung des Begriffs ‚soweit‘ in § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG zum Ausdruck. Indem § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG die gesellschaftsrechtliche Veranlassung regelt, sind die Wertungen dieser Vorschrift auch auf § 17 Abs. 2a Satz 3

Nr. 2 EStG, der sich zwar der Begrifflichkeit der ‚gesellschaftsrechtlichen Veranlassung‘ bedient, diese aber nicht selbst definiert, anzuwenden. Es wäre widersprüchlich, für die gesellschaftliche Veranlassung als tatbestandliches Merkmal für eine steuerliche Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten auf den Moment des Eintritts der Krise, auf Rechtsfolgenebene für die Bewertung jedoch auf den Zeitpunkt der jeweiligen Darlehensvereinbarung durch die Berücksichtigung des Nennbetrags abzustellen (so im Ergebnis auch Weber-Grellet, DB 2021, 81, 86; kritisch Levedag, GmbHR 2021, 14, 19). Im Übrigen lässt der offene Wortlaut von § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG („liegt regelmäßig vor“) eine abweichende Würdigung für noch vor der Krise gewährte, aber für diese bestimmte Darlehen sowie Finanzplandarlehen entsprechend der Rspr. zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG zu.

Verhältnis zu Kapitaleinkünften

36 bbb) Aus dem Verhältnis zu den Einkünften aus Kapitalvermögen ergibt sich nichts anderes. Zwar sind Darlehensverluste nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2 EStG in Höhe des Nennwerts des Darlehens steuerlich zu berücksichtigen. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG findet nach der Anwendungsregelung in § 52 Abs. 28 Satz 16 Halbsatz 1 EStG jedoch keine Anwendung auf Erträge aus Kapitalforderungen, die zum Zeitpunkt des vor dem 01.01.2009 erfolgten Erwerbs zwar Kapitalforderungen i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der am 31.12.2008 anzuwendenden Fassung (a. F.), aber keine Kapitalforderungen i. S. von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG a. F. waren. Diese durch das Rückwirkungsverbot zum Ausdruck kommende gesetzgeberische Wertung zur zeitlichen Berücksichtigung von Erträgen aus Kapitalforderungen bei den Einkünften aus § 20 EStG kann nicht durch einen Ansatz des Nennwerts anstelle des Teilwerts bei Eintritt der Krise bei stehen gelassenen Darlehen bei den Einkünften aus § 17 EStG umgangen werden. Im Übrigen ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG im Anwendungsbereich des § 17 EStG nicht verdrängt und kann zu einer anderen Auslegung herangezogen werden. Auch im Anwendungsbereich des § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG bei einem Ansatz mit dem Teilwert kann der Darlehensausfall in Höhe des nicht werthaltigen Teils bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden. § 20 Abs. 8 EStG steht dem nicht entgegen (Senatsurteil vom 20.06.2023 – IX R 2/22, BFHE 280, 531, HFR 2023, 968).

Keine Übertragbarkeit der Rspr. zur Bewertung von Einlagen wertgeminderter Darlehen

37 ccc) Die Rspr. zur Bewertung von Einlagen wertgeminderter Gesellschafterdarlehen aus dem Privat- in ein Betriebsvermögen ist nicht auf die hier streitige Frage der Bewertung nachträglicher Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2a Satz 3 EStG zu übertragen. Nach dem BFH-Urteil vom 29.11.2017 – X R 8/16 (BFHE 260, 224, BStBl II 2018, 426, HFR 2018, 455, Rz. 68) hat die Einlage wertgeminderter Darlehensforderungen in Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG mit dem Wert zu erfolgen, mit dem die Forderung in den Fällen des § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen wäre. Dieser Rechtssatz gibt aber keine Antwort auf die Frage, in welcher Höhe nachträgliche Anschaffungskosten angefallen sind. Im Übrigen lässt sich die Wertung der Rspr. zur Bewertung von Einlagen wertgeminderter Gesellschafterdarlehen aus dem Privat- in ein Betriebsvermögen aufgrund der unterschiedlichen Ausgangslagen nicht auf den vorliegenden Streitfall übertragen. In den der vorgenannten Rspr. zugrunde liegenden Konstellationen erfolgt ein Wechsel der Zugehörigkeit. Aufgrund der Einlage aus dem Privat- in das Betriebsvermögen unterliegt das wertgeminderte Gesellschafterdarlehen nicht mehr der Besteuerung

nach § 20 EStG, sondern nach § 15 EStG. Anders ist dies jedoch im vorliegenden Fall. Das Darlehen bleibt Privatvermögen, ein Wechsel der Zugehörigkeit findet nicht statt. Soweit der Darlehensverlust nicht bei § 17 EStG berücksichtigt werden kann, kommt eine Berücksichtigung bei § 20 EStG in Betracht.

38 ee) Nach diesen Maßstäben hat das FG zutreffend angenommen, dass das Gesellschafterdarlehen als stehen gelassenes Darlehen nur in Höhe dessen Teilwerts bei Eintritt der Krise zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. des § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG führt. Dieser Wert beträgt im Streitfall 0 €.

Keine Berücksichtigung des Darlehensausfalls bei Einkünften aus Kapitalvermögen

39 2. Rechtsfehlerfrei hat das FG auch eine Berücksichtigung des Darlehensausfalls nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2 EStG versagt.

40 a) Soweit § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG Vorgänge, die den Begriff der Veräußerung nicht erfüllen (Einlösung, Rückzahlung, Abtretung, verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, Vereinnahmung eines Auseinandersetzungsguthabens), fiktiv einer Veräußerung gleichstellt, ist die Vorschrift nur auf Sachverhalte anwendbar, für die der Anwendungsbereich der durch das UntStRefG 2008 vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007, 1912) neu eingeführten Veräußerungstatbestände in § 20 Abs. 2 Satz 1 EStG eröffnet ist (Senatsurteil vom 14.01.2020 – IX R 9/18, BFHE 268, 61, BStBl II 2020, 490, HFR 2020, 795, Rz. 17, m. w. N.).

41 b) Nach der durch Art. 1 Nr. 16 UntStRefG 2008 neu eingeführten Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Diese Regelung bestimmt, dass zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art gehören, wenn die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder geleistet worden ist, auch wenn die Höhe der Rückzahlung oder des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt – und zwar ohne Rücksicht auf die Bezeichnung und die zivilrechtliche Ausgestaltung der Kapitalanlage.

42 c) Nach § 52 Abs. 28 Satz 16 EStG ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG i. d. F. des UntStRefG 2008 erstmals auf nach dem 31.12.2008 zufließende Kapitalerträge aus der Veräußerung sonstiger Kapitalforderungen anzuwenden. Für Kapitalerträge aus Kapitalforderungen, die zum Zeitpunkt des vor dem 01.01.2009 erfolgten Erwerbs zwar Kapitalforderungen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG a. F., aber nicht Kapitalforderungen i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG a. F. (sog. Finanzinnovationen) sind, ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG i. d. F. des UntStRefG 2008 nicht anzuwenden (§ 52 Abs. 28 Satz 16 EStG; s. a. Senatsurteil in BFHE 268, 61, BStBl II 2020, 490, HFR 2020, 795, Rz. 15 f., m. w. N.). ...“

Anmerkung

Im Besprechungsfall erhielt der IX. Senat des BFH erstmals Gelegenheit zur Bewertung nachträglicher Anschaffungskosten aufgrund eines in der Krise stehen gelassenen Darlehens nach der Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG Stellung zu nehmen.

Wie auch im Besprechungsurteil dargelegt, führten nach der früheren Rspr. u. a. vor der Krise durch einen Gesellschafter gewährte und in der Krise stehen gelassene Darlehen mit ihrem im Zeitpunkt des Eintritts in die Krise beizulegenden Wert zu bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 17 EStG zu berücksichtigenden nachträglichen Anschaffungskosten. Mit der Aufhebung des Eigenkapi-

talersatzrechts durch das MoMiG war dieser Rspr. jedoch die gesetzliche Grundlage entzogen, sodass sie der BFH aufgab. Hierauf reagierte der Gesetzgeber durch die Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG durch das JStG 2019.

Der IX. Senat hatte nun zu entscheiden, inwieweit die bis zur Aufgabe des Eigenkapitalersatzrechts geltenden und von der Rspr. aufgestellten Grundsätze zur Bewertung nachträglicher Anschaffungskosten aufgrund eines in der Krise stehen gelassenen Darlehens durch die Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG wiederaufleben. Dies bejahte der IX. Senat unter Berücksichtigung des Gesetzeswortlauts, des aus den Gesetzesmaterialien erkennbar werdenden Willens des Gesetzgebers sowie des Sinns und Zwecks als auch der Gesetzessystematik.

Für die Praxis bedeutet die Entscheidung insoweit, dass aufgrund der Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG weiterhin eine Berücksichtigung eines von einem Gesellschafter vor der Krise gewährten und in der Krise stehen gelassenen Darlehens in Höhe des Teilwerts zum Zeitpunkt des Eintritts in die Krise als nachträgliche Anschaffungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 17 EStG trotz der Aufgabe des Eigenkapitalersatzrechts möglich ist. Zwar findet § 17 Abs. 2a EStG nach der diesbezüglichen Anwendungsvorschrift erst auf Veräußerungen i. S. von § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG nach dem 31.07.2019 Anwendung. Wegen der Möglichkeit, einen Antrag auf rückwirkende Anwendung von § 17 Abs. 2a EStG zu stellen, wird im Ergebnis durch die Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG der bis zur Aufgabe des Eigenkapitalersatzrechts bestehende Status quo hinsichtlich der bis dahin geltenden Bewertungsgrundsätze zu nachträglichen Anschaffungskosten aufgrund von vor der Krise von einem Gesellschafter gewährter und in der Krise stehen gelassener Darlehen wieder hergestellt.

Mit dem Besprechungsurteil hat der IX. Senat sich zudem zum Verhältnis von § 17 EStG und § 20 EStG geäußert und klargestellt, dass auch im Anwendungsbereich von § 17 EStG § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG hinsichtlich des Ausfalls eines in der Krise stehen gelassenen Darlehens nicht verdrängt wird. Während das in der Krise stehen gelassene Darlehen mit dem Teilwert bei Eintritt in die Krise nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG zu nachträglichen Anschaffungskosten bei den Einkünften nach § 17 EStG führt, kann der Darlehensausfall in Höhe des nicht werthaltigen Teils bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 EStG berücksichtigt werden.

Für die Praxis bedeutet dies, dass der Ausfall eines vor der Krise von einem Gesellschafter gewährten und in der Krise stehen gelassenen Darlehens bei § 17 EStG bzw. § 20 EStG berücksichtigt werden kann. Mithin kommt anders als bei der früheren Rechtslage eine steuerliche Berücksichtigung des gesamten Darlehensbetrags in Betracht. Soweit im Besprechungsfall eine Berücksichtigung des Darlehensausfalls bei den Einkünften aus Kapitalvermögen mangels der Anwendbarkeit von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG in zeitlicher Hinsicht ausscheidet, dürfte es sich um einen in der Praxis wohl immer seltener werdenden Ausnahmefall handeln.

RIFG Stephan Hamacher,
wissenschaftlicher Mitarbeiter am BFH

8 Vermietung und Verpachtung: Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 qm Wohnfläche

Urteil vom 20.06.2023 – IX R 17/21 –

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.01.2021 – 5 K 1938/19

EStG § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2

1. Bei der Vermietung eines Objekts mit einer Wohnfläche von mehr als 250 qm besteht eine Ausnahme von der typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit, die Anlass zu deren Überprüfung mittels einer Totalüberschussprognose gibt.

2. An den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen zur typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit und den diesbezüglichen Ausnahmen, insbesondere bei der Vermietung eines Objekts mit mehr als 250 qm Wohnfläche, hält der Senat auch nach der Einfügung von § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 fest.

Die Kl. sind Eigentümer von drei Einfamilienhäusern mit einer Wohnfläche von jeweils mehr als 250 qm, die sie in den Streitjahren jeweils an eines ihrer Kinder und den jeweiligen Ehegatten vermieteten.

Das FA versagte die steuerliche Berücksichtigung der Verluste aus der Vermietung dieser drei Immobilien, da die Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht anhand einer Totalüberschussprognose jeweils negativ ausfalle.

Auch vor dem FG hatte das Begehren auf Berücksichtigung der Vermietungsverluste keinen Erfolg. Trotz der nach § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG als vollentgeltlich geltenden Vermietungen könne die Einkünfteerzielungsabsicht zweifelhaft sein.

Dies sah auch der BFH so. Dennoch verwies er die Sache zurück an das FG, da die zur Überprüfung der jeweiligen Einkünfteerzielungsabsicht angestellten Totalüberschussprognosen nicht vollständig den hierfür von der Rspr. aufgestellten Anforderungen genügten. Er führte aus:

13 „a) Die Einkünfteerzielungsabsicht der Kl. war hinsichtlich der drei streitgegenständlichen Objekte – wovon auch das FG ausgegangen ist – zu überprüfen.

Typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Vermietung von Wohnraum

14 aa) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt, wer ein Grundstück, Gebäude oder einen Gebäudeteil gegen Entgelt zur Nutzung überlässt und beabsichtigt, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (z. B. Senatsurteil vom 17.04.2018 – IX R 9/17, BFHE 261, 400, BStBl II 2019, 219, HFR 2018, 801, Rz. 13, m. w. N.). Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Stpfl. beabsichtigt, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben (ständige Rspr., vgl. z. B. Senatsurteile vom 06.10.2004 – IX R 30/03, BFHE 208, 142, BStBl II 2005, 386, HFR 2005, 232, unter II.2.b aa; vom 16.09.2015 – IX R 31/14, HFR 2016, 211, Rz. 9 und in BFHE 261, 400, BStBl II 2019, 219, HFR 2018, 801, Rz. 14). Diese Aussage bezieht sich auf Wohnungen, die üblicherweise vermietet werden. Der Gebrauchswert solcher Wohnungen spiegelt sich in der ortsüblichen Marktmiete wider (Senatsurteil in BFHE 208, 142, BStBl II 2005, 386, HFR 2005, 232, unter II.2.b aa).

Ausnahme von typisierter Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei aufwendig gestalteter oder ausgestatteter Wohnung, ...

15 bb) Ist die Marktmiete aber keine angemessene Gegenleistung für den besonderen Gebrauchswert der Wohnung, so fehlt die Grundlage für die typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht. Es liegt ein Ausnahmefall vor, der für eine private Veranlassung und indiziell gegen das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht

spricht (Senatsurteil in BFHE 208, 142, BStBl II 2005, 386, HFR 2005, 232, unter II.2.b aa; vgl. auch Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 21 Rz. 47; Schallmoser in Spiegelberger/Schallmoser/Wachter/Wälzholz, 4. Aufl. 2023, Rz. 1.861). Nach der bisherigen Rspr. des Senats ist dies bei der Vermietung einer aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Wohnung der Fall (vgl. Senatsurteil in BFHE 208, 142, BStBl II 2005, 386, HFR 2005, 232, unter II.2.c). Bei einem solchen Objekt spiegelt die Marktmiete den besonderen Wohnwert offensichtlich nicht angemessen wider (Senatsurteil in BFHE 208, 142, BStBl II 2005, 386, HFR 2005, 232, unter II.2.b).

... z. B. bei mehr als 250 qm Wohnfläche

16 cc) Ob eine aufwendig gestaltete oder ausgestattete Wohnung gegeben ist, bemisst sich nach den Kriterien, die der Senat in der Vergangenheit zum Ansatz der Kostenmiete bei eigengenutztem Wohnraum entwickelt hat (Senatsurteil in BFHE 208, 142, BStBl II 2005, 386, HFR 2005, 232, unter II.2.b bb, m. w. N.). Danach ist eine aufwendig gestaltete oder ausgestattete Wohnung u. a. anzunehmen, wenn das Objekt eine Wohnfläche von mehr als 250 qm aufweist (Senatsurteil in BFHE 208, 142, BStBl II 2005, 386, HFR 2005, 232, unter II.2.b cc, m. w. N.).

17 dd) Die Bezugnahme auf diese Senatsrechtsprechung wegen der Annahme einer aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Wohnung bei einer Wohnfläche von mehr als 250 qm ist ... auch nicht widersprüchlich. Nach § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG in der bis zum 31.12.1999 gültigen Fassung (EStG 1999) gehörte zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus oder der Nutzungswert einer dem Stpfl. ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung einschließlich der zugehörigen sonstigen Räume und Gärten. Diese gesetzlich angeordnete Besteuerung des Nutzungswerts durfte nicht durch die Anwendung der Grundsätze der sog. Liebhaberei unterlaufen werden (Senatsurteil vom 22.10.1993 – IX R 35/92, BFHE 174, 51, BStBl II 1995, 98, HFR 1994, 591, unter II.1.e). Diese Versagung der Anwendung der Grundsätze der sog. Liebhaberei bezieht sich nach der genannten Senatsrechtsprechung jedoch nur auf die Besteuerung des Nutzungswerts nach § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG 1999, schränkt deren Anwendung im Übrigen jedoch nicht ein.

Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht bleibt möglich

18 ee) Die Grenze von 250 qm findet ihre Rechtfertigung darin, dass im Regelfall Mietspiegel für Wohnungen dieser Größe aufgrund der geringen Fallzahlen nicht anwendbar oder aussagekräftig sind. Unerheblich ist dabei, dass solche Wohnungen ausnahmsweise vermietet werden (Senatsurteil in BFHE 174, 51, BStBl II 1995, 98, HFR 1994, 591, unter II.1.c aa). Zudem handelt es sich bei der Ausnahme von der typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht aufgrund eines aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Objekts bei einer Wohnfläche von über 250 qm nicht um eine unwiderlegbare Vermutung, die allein dem Gesetzgeber vorbehalten wäre (BFH-Urteil vom 18.01.2001 – IV R 58/99, BFHE 194, 377, BStBl II 2001, 393, HFR 2001, 551, unter 3.). Es liegt lediglich eine Ausnahme von der von der Rspr. entwickelten typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht vor. Es bleibt den Stpfl. in diesen Fällen unbenommen, die Einkünfteerzielungsabsicht nachzuweisen.

Kein Verstoß gegen allgemeinen Gleichheitssatz

19 ff) Verfassungsrechtliche Zweifel an dieser Rspr. vor dem Hintergrund des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) bestehen nicht. Bei Fragen der Einkünfteerzielungsabsicht nach der Art des vermieteten Objekts zu unterscheiden, stellt einen tauglichen Unterscheidungsgrund dar.

Fortgeltung der Grundsätze zur typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht und der diesbezüglichen Ausnahmen auch nach Einfügung von § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG

20 gg) An den von der Rspr. entwickelten Grundsätzen zur typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit und den diesbezüglichen Ausnahmen, insbesondere bei der Vermietung eines aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Objekts, hält der Senat auch nach der Einfügung von § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG durch das StVereinfG 2011 zum 01.01.2012 fest. § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG i. d. F. des StVereinfG 2011 (EStG 2012) fingiert bei einer auf Dauer angelegten Wohnungsvermietung zu mindestens 66 % der ortsüblichen Miete deren Vollentgeltlichkeit. Die von der Rspr. entwickelten Grundsätze zur typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht unter Einbeziehung von deren Ausnahmen gelten hiervon unberührt fort (so wohl auch Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 21 EStG Rz. 211 i. V. m. Rz. 70a, 74; vgl. Drüen in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 21 Rz. C8; Stein, DStZ 2012, 19, 26; Eggers in Korn, § 21 EStG Rz. 134; a. A. [wohl] Brandis/Heuermann/Schallmoser, § 21 EStG Rz. 194 und 549; Egner in Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers, eKomm Ab VZ 2021, § 21 EStG Rz. 49 [Aktualisierung v. 25.04.2021]).

Kein entgegenstehender Wortlaut, ...

21 aaa) Der Wortlaut von § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 2012 schließt die Durchführung einer Totalüberschussprognose zur Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht auch bei einer Vermietung zu mehr als 66 % der ortsüblichen Miete nicht aus. Der Regelungsbereich betrifft ausweislich des eindeutigen Wortlauts nur den Umfang der objektiven Entgeltlichkeit der Vermietungstätigkeit. Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung nach § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 2012 als entgeltlich. Die subjektive Einkünfteerzielungsabsicht ist hingegen ausweislich des Wortlauts nicht Regelungsgegenstand des § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 2012.

... Wille des Gesetzgebers ...

22 bbb) Aus den Gesetzesmaterialien zur Einfügung von § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 2012 durch das StVereinfG 2011 kommt nichts Gegenteiliges zum Ausdruck.

23 (1) Ziel der Änderung war nach der Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf die Vereinfachung der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei verbilligter Vermietung sowie die Vermeidung von Streitigkeiten hinsichtlich der bis zur Änderung bei einem Mietzins zwischen 56 % und 75 % der ortsüblichen Miete vorzunehmenden Totalüberschussprognose (BTDrucks 17/5125, S. 38). Durch die Einfügung von § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 2012 sollte die bislang nach der Rspr. (Senatsurteil vom 05.11.2002 – IX R 48/01, BFHE 201, 46, BStBl II 2003, 646, HFR 2003, 247, unter II.1.b dd) und Verwaltungsauffassung (BMF, Schreiben vom 08.10.2004, BStBl I 2004, 933, Rz. 13) in der letztgenannten Spanne vorzunehmende Totalüberschussprognoseprüfung entfallen (BTDrucks 17/5125, S. 38). Soweit es in der Gesetzesbegründung heißt, dass mit der Änderung in § 21 Abs. 2 EStG generell die bislang erforderliche Prüfung der zweiten Prozentgrenze entfalle (BTDrucks 17/5125, S. 38), bezieht sich dies auf die vorgenannte Obergrenze des Korridors von 56 % bis 75 %. Folgerichtig wird in der Gesetzesbegründung auch ausgeführt, dass damit insbesondere die im Korridor von 56 % bis 75 % vorzunehmende Totalüberschussprognose entfällt (BTDrucks 17/5125, S. 38).

24 (2) Im Übrigen kommt in den Gesetzesmaterialien nicht zum Ausdruck, dass durch die Änderungen des § 21 Abs. 2 EStG durch das StVereinfG 2011 über die verbilligte Vermietung hinaus eine Totalüberschussprognose auch in

anderen Ausnahmekonstellationen von der typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht entfallen sollte. Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber neben der Teilentgeltlichkeit auch in anderen Fällen, in denen nach der ständigen Rspr. Ausnahmen von der typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bestehen (vgl. Senatsurteil in BFHE 261, 400, BStBl II 2019, 219, HFR 2018, 801, Rz. 20, m. w. N.), eine Totalüberschussprognose entfallen lassen wollte, bestehen nicht. Die Begründung zum Gesetzentwurf des StVereinfG 2011 nimmt lediglich auf die Rspr. und Verwaltungsauffassung zur verbilligten Wohnraumüberlassung, nicht jedoch auf die Rspr. zur typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung sowie deren Ausnahmen im Übrigen Bezug.

... oder Sinn und Zweck

25 cc) Auch der Sinn und Zweck der Fiktion der Vollentgeltlichkeit steht einer Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht in den von der Rspr. entwickelten Fällen nicht entgegen. § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 2012 dient der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens bei teilentgeltlichen Vermietungen, indem insbesondere die bis dahin im Korridor von 56 % bis 75 % vorzunehmende Totalüberschussprognose entfällt (vgl. BTDrucks 17/5125, S. 38). Dass darüber hinaus das Besteuerungsverfahren durch das Entfallen der Totalüberschussprognose in den von der Rspr. entwickelten Ausnahmen von der typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht vereinfacht werden sollte, ist vom Zweck der Vorschrift nicht umfasst.

26 hh) Daran gemessen hat das FG hier zu Recht die Einkünfteerzielungsabsicht der Kl. geprüft. Aufgrund der tatsächlichen Feststellungen, die den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO binden, betrug die vermietete Wohnfläche der drei streitgegenständlichen Objekte jeweils deutlich mehr als 250 qm.

Weitere Rechtfertigung der Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht

27 ii) Die Rechtfertigung, die von den Kl. durchgeführte Vermietung der drei Objekte einer Überschussprognose zu unterwerfen, zeigt sich im Urteilsfall auch darin, dass nach den ... Feststellungen des FG der Mietspiegel 2019/2020 der Stadt ... u. a. für Wohnungen mit mehr als 160 qm aufgrund der geringen Fallzahlen nicht anwendbar ist. Wenn die Anzahl der Vermietungsobjekte mit mehr als 160 qm bereits so gering ist, dass keine statistische Erfassung im Mietspiegel erfolgt, ist davon auszugehen, dass die Anzahl der Vermietungsobjekte mit mehr als 250 qm noch geringer ist und sich die Vermietung entsprechender Objekte damit als Ausnahme darstellt.

Keine Entkräftung der Ausnahme durch „Hochrechnung“ der Mieteinnahmen

28 jj) Die Annahme eines aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Objekts bei mehr als 250 qm Wohnfläche kann ... nicht durch eine ‚Hochrechnung‘ der Mieteinnahmen zum Nachweis eines marktgerechten Verhaltens entkräftet werden. Wird eine Immobilie verbilligt vermietet, mag dies zwar nach § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG als vollentgeltlich zu behandeln sein, ist aber dennoch kein Zeugnis für eine marktgerechte Ausrichtung. Eine marktgerechte Ausrichtung kann als tatsächliches Geschehen nur anhand tatsächlicher Umstände bestimmt werden. ...

Fehlerhafte Totalüberschussprognose

29 b) Allerdings genügt die vom FG durchgeführte Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht anhand einer Totalüberschussprognose nicht in vollem Umfang den Anforderungen, die hieran nach der Rspr. des Senats zu stellen sind (vgl. Senatsurteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726, HFR 2002, 397, unter

II.1.e ff). Die nicht spruchreife Sache ist daher aufzuheben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuweisen.

Keine „Hochrechnung“ von Einkünften wegen verbilligter Vermietung

30 aa) In zutreffender Weise hat das FG keine ‚Hochrechnung‘ der Einkünfte wegen einer verbilligten Vermietung vorgenommen. Wie bereits dargelegt, kann auch die Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives tatsächliches Element nur auf tatsächlichen Umständen beruhen. Ein Stpfl. wird sich hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht nur fragen, ob ein Totalüberschuss tatsächlich und nicht rein fiktiv erzielt werden kann.

Prognosezeitraum von 30 Jahren

31 bb) Das FG ist zutreffend von einem Prognosezeitraum von 30 Jahren jeweils ab dem Erwerb der streitgegenständlichen Objekte ausgegangen. Der Prognosezeitraum beginnt grundsätzlich mit dem Erwerb oder der Herstellung des für die Prognoseentscheidung maßgeblichen Objekts (Senatsurteile in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726, HFR 2002, 397, unter II.1.e cc sowie vom 19.02.2019 – IX R 16/18, HFR 2019, 768, Rz. 18). Daran gemessen hat es diesen jedoch nicht zutreffend ermittelt. Für das Objekt I nimmt die Vorentscheidung einen im Jahr 2036 endenden Prognosezeitraum an. Hieraus ist zu folgern, dass die Vorentscheidung, was diese nicht explizit zum Ausdruck bringt, von einem Beginn des Prognosezeitraums im Jahr 2007 ausgeht. Nach den ... Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) wurde das Objekt I jedoch bereits aufgrund des Kaufvertrags vom 13.12.2005 erworben und ab dem 01.07.2006 vermietet.

Ex ante-Betrachtung auf Schluss des jeweils streitigen Veranlagungszeitraums

32 cc) Zwar ist es trotz des Grundsatzes, dass die Totalüberschussprognose zum Schluss des jeweils streitigen Veranlagungszeitraums aufzustellen ist, nicht generell zu beanstanden, wenn die Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht – wie vom FG vorgenommen – für mehrere Veranlagungszeiträume nur anhand einer Totalüberschussprognose für alle Zeiträume überprüft wird. Dies gilt jedoch nur, wenn innerhalb der streitigen Veranlagungszeiträume keine Änderung der für die Totalüberschussprognose relevanten Umstände eingetreten ist (vgl. Senatsurteile vom 08.01.2019 – IX R 37/17, HFR 2019, 374, Rz. 23 und in HFR 2019, 768, Rz. 18).

33 aaa) Die Totalüberschussprognose ist aus der Sicht ex ante und auf den Schluss des jeweils streitigen Veranlagungszeitraums aufzustellen (Senatsurteil in HFR 2019, 768, Rz. 17). Nachträgliche tatsächliche Veränderungen wirken auf sie nicht zurück (Senatsurteil vom 12.07.2016 – IX R 21/15, Rz. 34). Zukünftig eintretende Faktoren sind in die Beurteilung nur einzubeziehen, wenn sie bei objektiver Betrachtung vorhersehbar waren (BFH-Urteil vom 15.12.1999 – X R 23/95, BFHE 190, 460, BStBl II 2000, 267, HFR 2000, 421, unter II.4.a cc).

34 bbb) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze fehlt es der Vorentscheidung an Feststellungen, inwieweit die Mieterhöhungen in den Streitjahren bereits objektiv vorhersehbar waren. Entsprechendes gilt hinsichtlich der Berücksichtigung der Zinsanpassungen zum 01.12.2017 bzw. 01.12.2019 für den Abzug der Schuldzinsen. Auch fehlt es an erforderlichen Feststellungen zur berücksichtigten Gebäudeabschreibung. Soweit das FG die in den Veranlagungszeiträumen steuerlich berücksichtigten Abschreibungen auch für die Totalüberschussprognose anzuwenden scheint, fehlt es an Ausführungen, wieso die Erhöhung der Abschreibung des Objekts II im Veranlagungszeitraum 2014 unterblieben ist.“

Anmerkung

Im Besprechungsfall hatte sich der IX. Senat des BFH zunächst mit der Frage auseinanderzusetzen, inwiefern die Fiktion einer vollentgeltlichen Vermietung nach § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG zugleich auch eine unwiderlegliche Fiktion der Einkünfteerzielungsabsicht mit sich bringt.

Neben der Verwirklichung des jeweiligen objektiven Einkunftstatbestandes setzt die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten bzw. Werbungskostenüberschüssen zugleich auch das Vorhandensein einer Einkünfteerzielungsabsicht voraus. Letztere wird insbesondere fraglich sein, wenn ein Stpfl. aus einer Einkunftsquelle über mehrere Veranlagungszeiträume keine Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erzielt. Für den Bereich der Vermietungseinkünfte ist jedoch nach der ständigen Rspr. bei einer auf Dauer angelegten Vermietung von Wohnraum typisierend von einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Mithin wird grundsätzlich vermutet, dass die langfristige Vermietung von Wohnraum in der Absicht erfolgt, einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Von dieser typisierenden Annahme lässt die Rspr. jedoch Ausnahmen zu. U. a. soll sie nicht bei der Vermietung aufwendig gestalteter oder ausgestatteter Wohnungen gelten, da die Marktmiete bei solchen Objekten keine angemessene Gegenleistungen für den besonderen Gebrauchswert der Wohnung darstellt. Eine aufwendig gestaltete oder ausgestattete Wohnung liegt nach der Rspr. vor, wenn die überlassene Wohnfläche – wie bei den drei Objekten im Besprechungsfall – mehr als 250 qm beträgt. Jedoch besteht für den Stpfl. auch in den Fällen der Ausnahme von der typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht die Möglichkeit die Einkünfteerzielungsabsicht durch eine positive Totalüberschussprognose nachzuweisen.

Der IX. Senat hatte nun zu entscheiden, inwieweit diese Grundsätze zur typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht und der diesbezüglichen Ausnahmen in Anbetracht der Einfügung von § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG fortgelten. Dies bejahte er unter Berücksichtigung des Gesetzeswortlauts, des Willens des Gesetzgebers sowie des Sinn und Zwecks.

Ferner setzte sich der IX. Senat mit den Anforderungen an eine für den Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht anzustellende Totalüberschussprognose auseinander und stellte klar, dass trotz der Fiktion der Vollentgeltlichkeit nach § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG bei einer teilentgeltlichen Vermietung die Einnahmen für die Totalüberschussprognose nicht entsprechend den Einnahmen einer vollentgeltlichen Vermietung hochzurechnen sind. Im Übrigen bestätigte der BFH seine Rspr., dass für die Totalüberschussprognose auf einen Prognosezeitraum von 30 Jahren abzustellen ist und die Prognose aus der ex ante-Perspektive auf den Schluss des jeweils streitigen Veranlagungszeitraums abzustellen ist.

Für die Praxis bedeutet die Entscheidung, dass aus der Fiktion der vollentgeltlichen Vermietung nach § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht zugleich auch eine unwiderlegbare Fiktion der Vermietung in der Absicht einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen folgt.

Mithin wird nach der von der Rspr. aufgestellten Vermutung in den meisten Vermietungsfällen zwar weiterhin von einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen sein. Die Vermutung gilt jedoch nicht grenzenlos. Liegt vielmehr ein Ausnahmefall vor, wird es Sache des Stpfl. sein, die Einkünfteerzielungsabsicht nachzuweisen, wenn er einen Überschuss der Werbungskosten aus der Vermietungstätigkeit berücksichtigen will. Für die hierfür anzustellende Totalüberschussprognose muss der Stpfl. bei einer teilentgeltlichen Vermietung auf die vereinbarten Mieteinnahmen und nicht auf die „hochgerechneten“ Einnahmen bei einer vollentgeltlichen Vermietung abstellen.

ten“ Einnahmen bei einer vollentgeltlichen Vermietung abstellen.

**RiFG Stephan Hamacher,
wissenschaftlicher Mitarbeiter am BFH**

9 Steuerbarkeit von Sachzuwendungen eines Kreditinstituts an seine Privatkunden zur allgemeinen Kundenpflege

Urteil vom 09.08.2023 – VI R 10/21 –

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 19.04.2021 – 10 K 577/21 (EFG 2021, 1505)

ESTG § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, § 20 Abs. 1 – 3, § 37b Abs. 1; FGO § 118 Abs. 2

Sachzuwendungen eines Kreditinstituts an seine Privatkunden, die der Pflege der Geschäftsbeziehung dienen, führen nicht zur Pauschalversteuerung nach § 37b Abs. 1 EStG.

Die Klin. betreibt ein Kreditinstitut. Sie lud von ihrem Vorstand betreute vermögende Privatkunden zu zwei Veranstaltungen ein – eine Schifffahrt mit Weinprobe und ein Golfturnier. Konkrete Produkte wurden bei diesen Veranstaltungen nicht beworben. Auch die Einladungen enthielten keinen Hinweis auf eine bestimmte Geldanlage oder mögliche Beratungsgespräche.

Alle eingeladenen Privatkunden unterhielten bei der Klin. zumindest ein Spar- und/oder Girokonto. Teilweise hatten sie über die Klin. auch in ganz unterschiedliche Wertpapiere (Aktien, Investmentanteile, Schuldverschreibungen) investiert, ihr Kapital für einen festen Zins und eine feste Laufzeit überlassen oder von ihr einen Kredit erhalten.

Die Klin. unterwarf die Veranstaltungskosten zunächst selbst der Pauschalsteuer gemäß § 37b EStG, wandte sich später jedoch mit einem Einspruch erfolglos gegen ihre Besteuerung. Ihrer daraufhin erhobenen Klage gab das FG statt. Die Revision blieb erfolglos. Der BFH führte aus:

10 „... Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klin. wegen der Zuwendungen an ihre Privatkunden im Rahmen der beiden Veranstaltungen keine Pauschalsteuer nach § 37b Abs. 1 EStG schuldet.

Voraussetzungen der Pauschalierung der ESt nach § 37b EStG

11 1. Gemäß § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG können Stpfl. die ESt einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, und die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben; Entsprechendes gilt nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Geschenke i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG.

12 Die Pauschalierung der ESt nach § 37b EStG erfasst nur solche betrieblich veranlassten Zuwendungen, die bei den Zuwendungsempfängern dem Grunde nach zu einkommensteuerbaren und einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Denn § 37b EStG begründet keine weitere eigenständige Einkunftsart und keinen sonstigen originären (Einkommen-)Steuertatbestand, sondern stellt lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der ESt zur Wahl (vgl. Senatsurteile vom 16.10.2013 – VI R 57/11, BFHE 243, 237, BStBl II 2015, 457, HFR 2014,

221; vom 21.02.2018 – VI R 25/16, BFHE 260, 526, BStBl II 2018, 389, HFR 2018, 470, Rz. 13 und vom 07.07.2020 – VI R 14/18, BFHE 269, 539, BStBl II 2021, 232, HFR 2021, 143, Rz. 22).

13 2. Nach diesen Maßstäben kommt eine Pauschalierung der ESt für die streitigen Zuwendungen nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht in Betracht.

Betriebliche Veranlassung der Zuwendungen

14 a) Zwar waren diese als Marketingmaßnahmen betrieblich veranlasst. ...

Steuerbarkeit bei Zuwendungsempfängern

15 b) Gleichwohl schuldete die Klin. hierfür keine Pauschalsteuer gemäß § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Denn die von ihr gewährten, betrieblich veranlassten Zuwendungen führten – als einzige in Betracht kommende Einkunftsart – bei den Zuwendungsempfängern nicht zu einkommensteuerbaren Einkünften aus Kapitalvermögen. Ob die streitgegenständlichen Zuwendungen zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung der Klin. erbracht wurden, kann der Senat daher offenlassen.

Grundsätze zur Zuordnung von Einnahmen zu Kapitaleinkünften

16 aa) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören die in § 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 11 EStG aufgeführten (laufenden) Kapitalerträge sowie Gewinne aus Veräußerungen und gleichgestellten Vorgängen gemäß § 20 Abs. 2 EStG. Dabei ist grundsätzlich jede einzelne Kapitalanlage als gesonderte Einkunftsquelle zu betrachten und deren Einnahmen und Ausgaben getrennt zu erfassen (s. BFH-Urteil vom 24.03.1992 – VIII R 12/89, BFHE 168, 415, BStBl II 1993, 18, HFR 1993, 11, unter 3. sowie BFH-Beschluss vom 22.01.2007 – VIII B 161/05, BFH/NV 2007, 889). Ob eine Vermögensmehrung als Einnahme bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzusetzen ist, bestimmt sich nach dem Veranlassungsprinzip (s. BFH-Urteil vom 07.12.2004 – VIII R 70/02, BFHE 208, 546, BStBl II 2005, 468, HFR 2005, 654, unter II.1.c bb sowie BFH-Beschluss vom 16.12.2008 – VIII B 29/07, BFH/NV 2009, 574, unter 1.b).

17 bb) Nach § 20 Abs. 3 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in § 20 Abs. 1 und 2 EStG bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden. Die Vorschrift stellt den Umfang der erfassten Einnahmen klar, ohne dass es auf die Bezeichnung der Erträge ankommt (so zur wortgleichen Vorgängervorschrift des § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG a. F. BFH-Urteile vom 14.02.1984 – VIII R 126/82, BFHE 141, 124, BStBl II 1984, 580, HFR 1984, 417, unter 2. und vom 13.10.1987 – VIII R 156/84, BFHE 151, 512, BStBl II 1988, 252, HFR 1988, 210, unter III.4.). Deshalb gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen alle Vermögensmehrungen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für die Kapitalnutzung (s. BFH-Urteile vom 02.03.1993 – VIII R 13/91, BFHE 171, 48, BStBl II 1993, 602, HFR 1993, 569; vom 13.11.2007 – VIII R 36/05, BFHE 220, 35, BStBl II 2008, 292, HFR 2008, 349, unter II.1.; vom 11.04.2012 – VIII R 28/09, BFHE 237, 100, BStBl II 2012, 496, HFR 2012, 719, Rz. 11 und vom 03.05.2017 – X R 12/14, BFHE 258, 317, HFR 2017, 1045, Rz. 51) oder Veräußerungsgewinne sind.

Rechtlich bindende tatsächliche Würdigung des FG

18 cc) Im Streitfall haben die Privatkunden zwar im Rahmen von Spar-, Girokonto- und Festgeldverträgen sowie durch den Erwerb von Aktien, Investmentanteilen oder Schuldverschreibungen Kapital an die Klin. bzw. an Dritte überlassen und aus diesen Kapitalanlagen Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen können.

19 dd) Die streitigen Sachzuwendungen der Klin. waren nach der Tatsachenwürdigung des FG aber weder ein

durch diese Kapitalanlagen veranlasstes zusätzliches Entgelt, noch ein ggf. vorgezogenes Entgelt für eine geplante künftige Kapitalüberlassung. Vielmehr handelte es sich bei den Veranstaltungen um (Werbe-)Maßnahmen der Kundenpflege und -bindung, welche den Kundenberatern der Klin. allgemein als ‚Türöffner‘ dienten und deren Chancen auf künftige Geschäftsabschlüsse, insbesondere die Vermittlung weiterer Kapitalanlagen auch von Drittanbietern, mit den vermögenden Teilnehmern erhöhen sollten. Diese Würdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden und daher für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend.

20 (1) Das FG hat sich bei seiner Würdigung maßgeblich auf die Aussage der Klin. und die von ihr im Klageverfahren vorgelegten Übersichten über die abgeschlossenen Kapitalanlagen der eingeladenen Privatkunden, Pressemitteilungen sowie eine interne Abrechnung zwischen der Klin. und der F-Bank über die ‚imagewirksame Präsentation der Marke F Investments‘ gestützt.

21 (2) Angesichts des Umstands, dass die Zuwendungsempfänger der Klin. und Dritten Kapital in unterschiedlicher Höhe und über verschiedene Finanzprodukte und Laufzeiten überließen, aber im nämlichen Umfang bedacht wurden, ist die auf dieser Grundlage vom FG vorgenommene Würdigung nicht nur möglich, sondern naheliegend. Denn dieser Umstand verdeutlicht, dass die streitigen Sachzuwendungen – anders als üblicherweise Kapitalerträge i. S. von § 20 EStG – nicht nach der einzelnen Kapitalanlage, sondern pauschal bemessen und folglich kapitalanlageunabhängig gewährt wurden.

Zuwendung einer Bank an ihre Privatkunden wirtschaftlich nicht zwangsläufig als Entgelt für Kapitalüberlassung zu werten

22 (3) Das FA kann auch nicht mit dem Einwand gehört werden, das FG habe dabei allein auf die von der Klin. dargelegte Sicht abgestellt, obwohl sich aus Sicht eines objektiven Empfängers ein Veranlassungszusammenhang der streitigen Sachzuwendungen zu den Kapitalüberlassungen der Privatkunden ergebe. Es hat insoweit schon keine Indizien benannt, aufgrund derer sich die Teilnahme an den beiden Veranstaltungen bei der erforderlichen wirtschaftlichen Betrachtung als zusätzliches Entgelt für eine konkrete Kapitalanlage darstellen sollte. Allein aus dem Umstand, dass die Privatkunden der Klin. Kapital überlassen haben, folgt ... nicht, dass jegliche von der Klin. gewährten Vorteile hierdurch veranlasst und deshalb wirtschaftlich als anteiliges Entgelt für die Kapitalnutzung oder für einen damit zusammenhängenden Veräußerungsvorgang zu werten sind.

Einordnung eines Vorteils als Geschenk und zugleich als Kapitalertrag denklogisch ausgeschlossen

23 3. Das FG hat schließlich auch zu Recht das Vorliegen der Voraussetzungen des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verneint.

24 Dieser Vorschrift unterfallen betrieblich veranlasste Geschenke, die grundsätzlich zum Betriebsausgabenabzug berechtigen, wenn § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG diesen nicht verwehrt (vgl. Senatsurteil vom 12.12.2013 – VI R 47/12, BFHE 244, 29, BStBl II 2015, 490, HFR 2014, 316, Rz. 17). Geschenke i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG sind unentgeltliche Zuwendungen, d. h. die Zuwendung darf nicht als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Empfängers gedacht sein und nicht in einem unmittelbaren zeitlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer solchen Leistung stehen (vgl. BFH-Urteile vom 12.10.2010 – I R 99/09, Rz. 11 und vom 30.03.2017 – IV R 13/14, BFHE 257, 315, BStBl II 2017, 892, HFR 2017, 698, Rz. 11). Das Vorliegen einer unentgeltlichen Zuwendung i. S. der §§ 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG und

die gleichzeitige Annahme eines steuerbaren Kapitalertrags i. S. des § 20 EStG schließen sich jedoch denklösig aus. Auch § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst nur die ESt, die durch Geschenke i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG entsteht, wenn und soweit der Empfänger dieser Geschenke dadurch Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. §§ 13 bis 24 EStG erzielt (Senatsurteil vom 16.10.2013 – VI R 52/11, BFHE 243, 233, BStBl II 2015, 455, HFR 2014, 222). Das ist vorliegend bei den streitigen Sachzuwendungen der Klin. an die Privatkunden hinsichtlich der insoweit allein in Betracht kommenden Einkünfte aus Kapitalvermögen – wie dargelegt – nicht der Fall.“

Anmerkung

1. Der Senat knüpft mit seiner Entscheidung an die ständige BFH-Rspr. an, nach welcher jede einzelne Kapitalanlage als gesonderte Einkunftsquelle zu betrachten ist und deren Einnahmen und Ausgaben getrennt zu erfassen sind. Eine Zuwendung einer Bank an ihre Privatkunden ist daher nur dann als Einnahme bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu erfassen, wenn sie durch eine konkrete Kapitalüberlassung veranlasst ist. Zuwendungen aufgrund von allgemeinen Werbemaßnahmen zwecks Kundenpflege und -bindung, für die sich kein Zusammenhang zu einem bestimmten Finanzprodukt feststellen lässt, führen daher bei Privatanlegern nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Dementsprechend sind solche Zuwendungen, selbst wenn man sie als Geschenk i. S. des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 einordnen würde, kein Entgelt für eine Kapitalüberlassung.

2. Die Frage, ob eine Zuwendung bei wirtschaftlicher Betrachtung ein Entgelt für eine konkrete Kapitalüberlassung ist, ist regelmäßig von den FG im Rahmen der Würdigung der tatsächlichen Umstände des Einzelfalls zu beantworten. Ist diese Würdigung nachvollziehbar, oder sogar – wie im vorliegenden Streitfall – naheliegend, ist der BFH an sie gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Insoweit kommt dem erstinstanzlichen Verfahren eine wichtige Bedeutung zu. Im Streitfall hat das FG insoweit seine Sachaufklärungspflicht vorbildlich erfüllt. Es hat insbesondere, um einen Zusammenhang der streitigen Zuwendungen zu einer konkreten Kapitalüberlassung ausschließen zu können, die von den Zuwendungsempfängern im Zeitpunkt der Zuwendung abgeschlossenen Kapitalanlagen auf Gemeinsamkeiten untersucht. Solche Gemeinsamkeiten hätten ein Indiz für das Bestehen eines Zusammenhangs zwischen dieser gemeinsamen Kapitalanlage und der Zuwendung sein können. Eine solche von allen Zuwendungsempfängern abgeschlossene Kapitalanlage konnte das FG jedoch nicht identifizieren. Vielmehr hatten die Zuwendungsempfänger in ganz unterschiedlichem Maß in völlig verschiedene Kapitalanlagen investiert. Vor diesem Hintergrund sprach nichts dafür, dass die Zuwendung ein zusätzliches Entgelt für eine konkrete Kapitalüberlassung darstellte.

3. Von dem Grundsatz, dass eine Zuwendung auch als besonderes Entgelt i. S. des § 20 Abs. 3 EStG nur dann durch eine Kapitalüberlassung veranlasst ist, wenn sie bei wirtschaftlicher Betrachtung ein Entgelt für eine konkrete Kapitalüberlassung ist, geht im Übrigen auch das BMF aus. Denn nach dem BMF-Schreiben vom 19.05.2022 (BStBl I 2022, 742, Rz. 83) ist Voraussetzung für das Vorliegen eines besonderen Entgelts nach § 20 Abs. 3 EStG – hier exemplarisch am Beispiel von Schadensersatz- bzw. Kulanzzahlungen –, dass „ein unmittelbarer Zusammenhang zu einer konkreten einzelnen Transaktion besteht“.

RiinFG Dr. Saphira Einsfelder,
wissenschaftliche Mitarbeiterin am BFH

Finanzgerichtsordnung

10 Videoverhandlung NV

Beschluss vom 18.08.2023 – IX B 104/22 –

Vorinstanz FG Münster, Urteil vom 19.05.2022 – 3 K 2530/21 EW

GG Art. 103 Abs. 1 GG; FGO § 91 Abs. 2, §§ 91a, 115 Abs. 2 Nr. 3, § 116 Abs. 6, § 119 Nr. 3, § 155; ZPO § 295 Abs. 1

1. Bei einer Videoverhandlung nach § 91a FGO muss jeder Beteiligte zeitgleich die Richterbank und die anderen Beteiligten visuell und akustisch wahrnehmen können.

2. Daran fehlt es jedenfalls dann, wenn ein im Gerichtssaal anwesender Beteiligter den zugeschalteten Beteiligten nur sehen kann, wenn er selbst sich 180 Grad dreht.

3. Ist der Kläger vor dem Finanzgericht nicht rechtskundig vertreten, verliert er bei (verzichtbaren) Verfahrensmängeln (hier: Verletzung des rechtlichen Gehörs) sein Rüge-recht nicht durch rügelose Verhandlung zur Sache.

In einem Klageverfahren gestattete das FG den Vertretern des FA gemäß § 91a Abs. 1 Satz 1 FGO, sich während der mündlichen Verhandlung in dessen Dienstgebäude aufzuhalten und dort im Rahmen einer „Videokonferenz“ Verfahrenshandlungen vorzunehmen. Ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung war der anwaltlich nicht vertretene Geschäftsführer der Klin. persönlich anwesend, während das FA per Videokonferenzanlage zugeschaltet war. Das FG wies die Klage als unbegründet ab.

Mit der NZB rügte die Klin. u. a. einen Verfahrensfehler. Sie trug vor, während der Videoverhandlung sei das Bild des FA nicht vor ihr auf einem Bildschirm erschienen, sondern nur hinter ihr an die Wand projiziert worden. Um den Vertreter des FA zu sehen, habe sich der Geschäftsführer der Klin. umsehen müssen und abwechselnd zwischen der Richterbank und dem FA wechseln müssen. Eine solche Verfahrensweise sei unzulässig, da es nicht möglich gewesen sei, Mimik und Gestik aller Teilnehmer der mündlichen Verhandlung zu beobachten.

Der BFH hob die Vorentscheidung auf und verwies die Sache an das FG zurück. Er führte aus:

Anspruch auf rechtliches Gehör

5 „Der Anspruch der Klin. auf das rechtliche Gehör (§ 119 Nr. 3 FGO i. V. m. Art. 103 Abs. 1 GG) ist verletzt. Bei einer Videoverhandlung nach § 91a FGO muss jeder Beteiligte zeitgleich die Richterbank und die anderen Beteiligten visuell und akustisch wahrnehmen können. Daran fehlt es jedenfalls dann, wenn ein im Gerichtssaal anwesender Beteiligter den zugeschalteten Beteiligten nur sehen kann, wenn er selbst sich 180 Grad dreht.“

6 1. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst das Recht der Verfahrensbeteiligten, sich vor Erlass einer Entscheidung zu den entscheidungserheblichen Tatsachen und –ggf. – Beweisergebnissen zu äußern sowie in rechtlicher Hinsicht alles vorzutragen, was sie für wesentlich halten (vgl. u. a. Senatsbeschluss vom 08.04.2022 – IX B 10/21, Rz. 11; Gräber/Ratschow, FGO, 9. Aufl., § 119 Rz. 14, m. w. N.; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 96 FGO Rz. 217). Diese Gelegenheit zur Äußerung wird den Beteiligten durch Einreichung der Klagebegründung und weiterer Schriftsätze sowie durch Teilnahme an der mündlichen Verhandlung gegeben. Zudem setzt eine Art. 103 Abs. 1 GG genügende Gewährung rechtlichen Gehörs voraus, dass sich die Verfahrensbeteiligten bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt über den gesamten Verfahrensstoff informieren können (BVerfG-Beschluss vom 08.06.1993 – 1 BvR 878/90, BVerfGE 89, 28, HFR 1993, 670, m. w. N.).

Videoverhandlung nach § 91a FGO

7 a) Nach § 91a Abs. 1 Satz 1 FGO kann das Gericht den Beteiligten, ihren Bevollmächtigten und Beiständen auf Antrag oder von Amts wegen gestatten, sich während einer mündlichen Verhandlung an einem anderen Ort aufzuhalten und dort Verfahrenshandlungen vorzunehmen. Die Verhandlung wird dann gemäß § 91a Abs. 1 Satz 2 FGO zeitgleich in Bild und Ton an diesen Ort und in das Sitzungszimmer übertragen. Die ‚Videoübertragungstechnik‘ soll auf der Grundlage dieser Vorschrift ‚ohne Verlust an rechtsstaatlicher Qualität‘ genutzt werden (BTDrucks 17/1224, S. 10). Das Geschehen muss vollständig übermittelt werden. Der Bildausschnitt darf sich deshalb nicht auf einzelne Beteiligte – etwa den Vorsitzenden – beschränken (Wieczorek/Schütze/Gerken, 5. Aufl., § 128a ZPO Rz. 11). Jeder Beteiligte muss zeitgleich die anderen Beteiligten visuell und akustisch wahrnehmen können (MüKoZPO/Fritsche, § 128a Rz. 6; Müller-Teckhof, in: Kern/Diehm (Hrsg.), ZPO, 2. Aufl. 2020, § 128a Rz. 4). Verbale und nonverbale Äußerungen müssen wie bei persönlicher Präsenz wahrnehmbar sein (Zöllner/Greger, ZPO, 34. Aufl., § 128a Rz. 6; Windau, NJW 2020, 2753, 2754).

Ausbleiben eines Beteiligten in der mündlichen Verhandlung

8 b) Sind einzelne oder alle Beteiligten trotz ordnungsmäßiger Ladung nicht erschienen, kann die mündliche Verhandlung grundsätzlich durchgeführt und zur Sache entschieden werden, wenn die Beteiligten nach § 91 Abs. 2 FGO auf diese Möglichkeit hingewiesen worden sind. Teilweise wird vertreten, dass auch eine Videoverhandlung i. S. von § 91a FGO ohne (ununterbrochene) Bildübertragung durchgeführt werden kann, wenn dieser Hinweis nach § 91 Abs. 2 FGO erfolgt ist (Schmieszek in Gosch, FGO § 91a Rz. 44; vgl. auch Hessisches FG, Urteil vom 24.07.2014 – 8 K 1324/10).

Verletzung des rechtlichen Gehörs

9 2. Im Streitfall hat das FG das rechtliche Gehör der Klin. verletzt.

Nonverbale Kommunikation der Beteiligten mit der Richterbank

10 a) Es war dem Geschäftsführer der Klin. in der mündlichen Verhandlung ... nicht möglich, gleichzeitig die Richterbank und das FA zu sehen. Er musste sich vielmehr umdrehen, um die Vertreter des FA auf dem Bildschirm hinter ihm sehen zu können. Unter diesen Umständen ist nicht generell ausgeschlossen, dass ihm Einzelheiten, z. B. in Mimik und Gestik der Vertreter des FA oder der Richter, entgangen sein können. Anders als in der mündlichen Verhandlung unter Anwesenheit aller Beteiligten konnte eine mögliche nonverbale Kommunikation zwischen einem Beteiligten und der Richterbank nicht wahrgenommen werden. Dem steht nicht entgegen, dass im Regelfall die Beteiligten einer Gerichtsverhandlung nebeneinander vor der Richterbank sitzen. Denn in diesem Fall kann eine nonverbale Kommunikation zumindest regelmäßig ‚aus dem Augenwinkel‘ wahrgenommen werden.

Konzentration möglicherweise gestört

11 b) Zudem ist zu berücksichtigen, dass durch das wiederholte Hin- und Herschauen möglicherweise die Gefahr bestand, dass der Geschäftsführer der Klin. abgelenkt wurde und deshalb seine Konzentration auf den Prozessstoff beeinträchtigt war.

§ 91 Abs. 2 FGO betrifft ausbleibenden Beteiligten

12 c) Schließlich scheidet eine Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht deshalb aus, weil das FG nach § 91 Abs. 2 FGO auch in Abwesenheit des FA hätte verhandeln und

entscheiden können. Denn § 91 Abs. 1 und 2 FGO dient zwar auch dem Schutz der Verfahrensbeteiligten, insbesondere im Hinblick auf die Gewährleistung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO). Soweit es § 91 Abs. 2 FGO betrifft, ist damit allerdings der ausbleibende Beteiligte gemeint. Wenn dieser Beteiligte – wenn auch im Rahmen einer Videoverhandlung – anwesend ist, muss der andere Beteiligte stets in der Lage sein, dessen verbale und nonverbale Äußerungen umfassend wahrzunehmen.

Kein Rügeverlust

13 3. Die Klin. kann die Rüge auch mit Erfolg geltend machen.

14 a) Zwar geht ein solches Rügerecht gemäß § 295 Abs. 1 ZPO i. V. m. § 155 Satz 1 FGO verloren, wenn die Verletzung einer verzichtbaren Verfahrensvorschrift im Raume steht. Das Rügerecht geht nicht nur durch eine ausdrückliche oder konkludente Verzichtserklärung verloren, sondern auch durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge. Ein Verzichtswille ist dafür nicht erforderlich. Diese Folge wird vom BFH allerdings nur für den Fall angenommen, dass der Kläger – anders als im Streitfall – rechtskundig vertreten ist (vgl. BFH-Beschluss vom 29.10.2004 – XI B 213/02, BFH/NV 2005, 566 und Senatsbeschluss vom 27.09.2007 – IX B 19/07, BFH/NV 2008, 27; ausdrücklich BFH-Beschluss vom 25.05.2011 – VI B 3/11, Rz. 7; Gräber/Ratschow, FGO, 9. Aufl., § 115 Rz. 295; Werth in Gosch, FGO § 115 Rz. 150 und 180).

Klin. nicht rechtskundig vertreten

15 b) Im Streitfall war die Klin. nicht rechtskundig vertreten, so dass – trotz unterlassener Rüge – kein Rügeverlust eingetreten ist. Zu diesem Ergebnis gelänge man auch unter Anwendung der vermittelnden Auffassung, wonach das Rügerecht bei einem nicht vertretenen Beteiligten nur dann verloren gehen soll, wenn der betreffende Verfahrensverstöß bei einer Parallelwertung in der Laiensphäre erkennbar war; in den konkret entschiedenen Fällen hat der BFH jeweils die Erkennbarkeit für einen Laien bejaht (vgl. BFH-Beschluss vom 01.12.2011 – I B 80/11, Rz. 7). Denn dass in der eingeschränkten Sichtbarkeit eines Beteiligten im Rahmen einer Videoverhandlung ein Verfahrensmangel liegen könnte, ist für einen Laien nicht ohne weiteres erkennbar. ...“

Anmerkung

1. Der Streitfall befasst sich mit den Modalitäten einer Videoverhandlung. Nach § 91 a FGO (im Wesentlichen inhaltsgleich: § 138a ZPO, § 102a VwGO, § 110a SGG) kann das Gericht den Beteiligten, ihren Bevollmächtigten und Beiständen auf Antrag oder von Amts wegen gestatten, sich während einer mündlichen Verhandlung an einem anderen Ort aufzuhalten und dort Verfahrenshandlungen vorzunehmen, wobei die Verhandlung zeitgleich in Bild und Ton an diesen Ort und in das Sitzungszimmer übertragen wird. Hierzu sind in der Vergangenheit und erst kürzlich bereits Entscheidungen des BFH (insbesondere Beschluss vom 30.06.2023 – V B 13/22, BFHE 280, 425, HFR 2023, 988) ergangen. Obwohl § 91a FGO seine heutige Fassung bereits durch das VidVerfG vom 25.04.2013 (BGBl. I 2013, 935) erhielt, spielte die Regelung in der Praxis bis vor einigen Jahren eine eher untergeordnete Rolle. Erst seit der Corona-Pandemie finden verstärkt Videoverhandlungen statt. So fand die erste Videoverhandlung am BFH im Jahr 2022 statt. Hinzuweisen ist auf den Entwurf eines Gesetzes zur Förderung des Einsatzes von Videokonferenztechnik in der Zivilgerichtsbarkeit und den Fachgerichtsbarkeiten vom 23.08.2023 (BTDrucks 20/8095).

2. Der V. Senat hatte in seinem vielbeachteten Beschluss in BFHE 280, 425, HFR 2023, 988 auf die Verletzung des

gesetzlichen Richters abgestellt. Dem lag ein Sachverhalt zugrunde, bei dem nicht durchgängig die gesamte Richterbank gleichzeitig für die Beteiligten sichtbar gewesen war. Im Besprechungsfall ging es dagegen darum, welche Anforderungen an die Sichtbarkeit der Beteiligten zu stellen sind. Der BFH hat diese Frage unter dem Gesichtspunkt des rechtlichen Gehörs (§ 119 Nr. 3 FGO i. V. m. Art. 103 Abs. 1 GG) behandelt. Einen Verstoß gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör bejaht der BFH, wenn nicht jeder Beteiligte zeitgleich die Richterbank und die anderen Beteiligten visuell und akustisch wahrnehmen kann. Daran fehlt es, wenn ein im Gerichtssaal anwesender Beteiligter den zugeschalteten Beteiligten nur sehen kann, wenn er selbst sich um 180° dreht.

Im Streitfall war nach den Angaben des im Sitzungssaal anwesenden Geschäftsführers der Klin. das zugeschaltete FA auf einem Bildschirm hinter ihm sichtbar. In einem solchen Fall sah der BFH die Gefahr, dass eine nonverbale Kommunikation zwischen einem Beteiligten und der Richterbank nicht wahrgenommen werden kann. Denn dann ist es dem anderen Beteiligten auch nicht möglich, hierauf adäquat zu reagieren. Zudem ist zu berücksichtigen, dass durch das wiederholte Hin- und Herschauen zwischen Richterbank und Monitor möglicherweise die Gefahr besteht, dass ein Beteiligter abgelenkt und deshalb seine Konzentration auf den Prozessstoff beeinträchtigt wird.

3. Zuzugeben ist, dass die Entscheidung strenge Standards setzt (vgl. Kritik bei Zscheschack, IBR 2023, 2692). Der mögliche Einwand einer mangelnden Finanzierbarkeit der technischen Ausstattung trägt indes nicht.

4. Im Streitfall hatte die Klin. in der mündlichen Verhandlung keine Rüge erhoben.

Weil sie jedoch nicht rechtskundig vertreten war, hat der BFH dies als unschädlich erachtet. Zu diesem Ergebniskäme auch die vermittelnde Auffassung, wonach das Rügerecht bei einem nicht vertretenen Beteiligten nur dann verloren gehen soll, wenn der betreffende Verfahrensverstoß bei einer Parallelwertung in der Laiensphäre erkennbar war. Denn dass in der eingeschränkten Sichtbarkeit eines Beteiligten im Rahmen einer Videoverhandlung ein Verfahrensmangel liegen könnte, ist für einen Laien nicht ohne weiteres erkennbar.

5. In der Praxis wird zunehmend protokolliert, dass die Beteiligten bestätigen, während der gesamten Verhandlung sei die Bild- und Tonübertragung zur gesamten Richterbank und allen Beteiligten gewährleistet gewesen. Das Sitzungsprotokoll ist eine öffentliche Urkunde i. S. von § 418 ZPO. Gegen den die Förmlichkeiten der mündlichen Verhandlung betreffenden Inhalt des Sitzungsprotokolls ist nach § 165 Satz 2 ZPO nur der Nachweis der Fälschung zulässig.

RiIBFH Dr. Katja Wiesmann

Gewerbsteuer

11 Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mieten für Standflächen bei Imbissbetrieben im Reisegewerbe

Urteil vom 12.10.2023 – III R 39/21 –

Vorinstanz: Sächsisches FG, Urteil vom 16.11.2021 – 1 K 854/21 (EFG 2022, 1125)

GewStG § 8 Nr. 1 Buchst. e; HGB § 255 Abs. 2 Sätze 1, 2, 4

1. Eine Hinzurechnung von Mieten für Standflächen eines im Reisegewerbe tätigen Imbissbetriebs nach § 8 Nr. 1

Buchst. e GewStG ist wegen der Voraussetzungslosigkeit der Eigentumsfiktion unabhängig davon möglich, ob es im Reisegewerbe Vergleichsbetriebe gibt, die mit in ihrem Eigentum stehenden Verkaufsflächen arbeiten.

2. Auch eine regelmäßig nur für kurze Zeit erfolgende Anmietung von unterschiedlichen Standflächen bewirkt deren Zuordnung zum (fiktiven) Anlagevermögen, wenn sich die wiederholte kurzfristige Anmietung ähnlicher Standflächen als Surrogat einer langfristigen Nutzung solcher Standflächen darstellt.

3. Eine Umqualifizierung von Mieten für Standflächen in Herstellungskosten der angebotenen Produkte scheidet aus, wenn die Aufwendungen bei einer Gesamtbetrachtung unter das Einbeziehungsverbot für Vertriebskosten fallen (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB).

Die Klin. erbringt mit Verkaufsständen an ständig wechselnden Orten gastronomische Leistungen in Form von zubereiteten Speisen. Für die Verkaufsstände mietet sie kurzzeitig – jeweils für die Dauer von einzelnen Tagen bis hin zu mehreren Wochen – Standplätze auf Märkten, Festivals und anderen Veranstaltungen an. Die Speisen bereitet die Klin. in den Ständen zu. Hierfür erforderliche Betriebsmittel wie Wasser und Strom stellen die Vermieter zur Verfügung.

Nach einer Betriebsprüfung rechnete das FA für die Streitjahre (2014 und 2015) Mieten für langfristige Anmietungen und Standmieten nach Maßgabe des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG mit einem höheren als von der Klin. erklärten Betrag dem Gewerbeertrag hinzu. Das FG gab der Klage, mit der die Klin. eine Herabsetzung der bei den Hinzurechnungen berücksichtigten Mieten begehrte, insoweit statt, als in den Standmieten nicht offen ausgewiesene, aber tatsächlich angefallene und im Schätzungswege zu ermittelnde Betriebskosten enthalten waren. Im Übrigen wies es die Klage ab. Der BFH wies die Revision der Klin. zurück. Er führte aus:

9 „... Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung der Mieten für die von der Klin. angemieteten Standplätze vorliegen.

Den Aufwendungen lagen Mietverträge zugrunde

10 1. Nach § 8 Nr. 1 GewStG in der in den Erhebungszeiträumen 2014 und 2015 geltenden Fassung werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) ein Viertel der Summe aus den dort unter den Buchst. a bis f benannten Aufwendungen hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe den Betrag von 100 000 € übersteigt. Hinzugerechnet wird dabei auch ein Viertel aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG).

11 Die Annahme des FG, dass es sich bei den von der Klin. mit den Veranstaltern oder Marktbetreibern in Bezug auf die Standplätze abgeschlossenen Verträgen ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach um Mietverträge i. S. des bürgerlichen Rechts handelt, ... lässt ... keine Rechtsfehler erkennen.

Bei unterstelltem Eigentum hätten Standplätze zum Anlagevermögen der Klin. gehört

12 2. Zu Recht ist das FG auch davon ausgegangen, dass die Standplätze bei unterstelltem Eigentum der Klin. zu deren Anlagevermögen gehört hätten.

13 a) Die Grundsätze, nach denen sich bestimmt, ob ein Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zuzuordnen wäre, hat der Senat im Urteil vom 25.07.2019 – III R 22/16 (BFHE

265, 386, BStBl II 2020, 51, HFR 2019, 1068, Rz. 21 ff., m. w. N.) und im Beschluss vom 23.03.2022 – III R 14/21 (BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, HFR 2022, 750, Rz. 18 ff.) ausführlich dargestellt. Hierauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Vom FG festgestellte betriebliche Verhältnisse für BFH bindend

14 b) Bei Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung der für die angemieteten Standplätze aufgewendeten Entgelte vorliegen.

15 aa) Da die Frage, ob die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen zuzuordnen wären, anhand des konkreten Geschäftsgegenstands und der speziellen betrieblichen Verhältnisse der Klin. zu beantworten ist, kommt es insoweit entscheidend auf die tatsächlichen Feststellungen und die tatsächliche Würdigung des FG an. Hieran ist der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsrügen vorgebracht worden sind. Der BFH ist an die Würdigung des FG schon dann gebunden, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich ist (ständige Rspr., vgl. etwa BFH-Beschluss vom 05.07.2016 – X B 201/15, BFH/NV 2016, 1572, Rz. 20; BFH-Urteil vom 13.12.2018 – V R 65/16, BFH/NV 2019, 303, HFR 2019, 421, Rz. 27). So verhält es sich im Streitfall.

Auf Existenz vergleichbarer Betriebe mit Eigentumsflächen kommt es wegen Voraussetzungslosigkeit der Eigentumsfiktion nicht an

16 bb) Wegen der Voraussetzungslosigkeit der Eigentumsfiktion kommt es ... insbesondere nicht darauf an, ob es im Reisegewerbe Vergleichsbetriebe gibt, die insoweit mit Eigenkapital, also mit in ihrem Eigentum stehenden Standplätzen, arbeiten, und ob die Klin. eine Wahlmöglichkeit zwischen einer Anmietung und einem Erwerb der Standplätze hat (BFH-Urteil vom 08.12.2016 – IV R 24/11, BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, HFR 2017, 620, Rz. 16).

17 cc) Das FG hat auch den Geschäftsgegenstand der Klin. berücksichtigt und sich soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen orientiert.

Auf dargelegten Alternativsachverhalt kommt es nicht an

18 (1) Nach den Feststellungen des FG dienen die Standflächen dazu, die mobilen Verkaufsstände der Klin. aufzustellen und in diesen die Speisen zuzubereiten, den Besuchern der Veranstaltung oder des Marktes anzubieten und zu verkaufen. Die Klin. ist danach auf die ständige Verfügbarkeit solcher Standflächen angewiesen, da es ihr sonst nicht möglich wäre, ihre Produkte an die Kunden zu verkaufen.

19 Soweit die Klin. dagegen einwendet, sie sei nicht darauf angewiesen, Standplätze anzumieten, sondern könne auch mietfreie Flächen auf Parkplätzen vor Bürogebäuden, Kaufhäusern oder Baumärkten nutzen, hat das FG dies schon nicht festgestellt. Im Übrigen wäre auch nicht nachvollziehbar, weshalb die Klin. im Streitjahr mehr als ... Standplätze zu erheblichen Kosten angemietet hat, wenn ihr gleich umsatzstarke kostenfreie Standplätze zur Verfügung gestanden hätten.

Teilweise nur kurze Anmietdauer steht Annahme von Anlagevermögen nicht entgegen

20 (2) Der Annahme von Anlagevermögen steht nicht entgegen, dass die Standplätze von der Klin. regelmäßig nur für kurze Zeit – nach den Feststellungen des FG für die Dauer von einzelnen Tagen bis hin zu mehreren Wochen – angemietet wurden. Denn insoweit stellt sich die wiederholte kurzfristige Anmietung ähnlicher Standflächen als

Surrogat einer langfristigen Nutzung solcher Standflächen dar. Als Reisegewerbetreibende orientiert sich die Klin. daran, dass sie ihre Verkaufsstände möglichst häufig auf umsatzstarken Standplätzen aufstellen kann. Insofern ist die Klin. – anders als z. B. ein Produktionsbetrieb, der seine Produkte nur für insgesamt wenige Tage im Erhebungszeitraum auf den dafür vorgesehenen Fachmessen präsentieren will (s. dazu den Fall im Senatsurteil vom 20.10.2022 – III R 35/21, BFH/NV 2023, 714, HFR 2023, 586) – nicht auf einen ganz bestimmten Standort angewiesen, sondern kann vergleichbare Standplätze an verschiedenen Orten gegeneinander austauschen. Dabei ist es ... unerheblich, ob viele Veranstaltungen nicht regelmäßig oder nur in größeren Zeitabständen stattgefunden haben. Denn nach den betrieblichen Verhältnissen der Klin. kommt es wegen der dargelegten Austauschbarkeit der Veranstaltung oder des Marktes nicht auf eine ganz bestimmte Veranstaltung oder einen ganz bestimmten Markt an. Auch wenn die Klin. bestimmte besonders umsatzstarke Standplätze bevorzugen wird, könnte sie auf weniger attraktive Standplätze ausweichen, wenn sie beispielsweise unter mehreren Bewerbern nicht den Zuschlag für den Standplatz erhalten würde.

21 Insofern und in weiteren Punkten unterscheidet sich der vorliegende Fall auch von dem Urteil des FG Düsseldorf vom 29.01.2019 – 10 K 2717/17 G, Zertl (EFG 2019, 544) zugrundeliegenden Sachverhaltskonstellation, die die Klin. als Vergleichsfall fruchtbar machen will. Denn die dortige Klägerin nahm nur alle drei Jahre an einer bestimmten Fachmesse für ihre Produkte teil und diese Fachmesse erstreckte sich nur auf einen Zeitraum von fünf Tagen.

Im Senatsurteil vom 25.07.2019 – III R 22/16 formulierte Rechtsgrundsätze führen zu keiner anderen Beurteilung

22 Ebenso wenig greift der Einwand der Klin. durch, die angemietete Fläche fließe entsprechend den im Senatsurteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, HFR 2019, 1068 formulierten Grundsätzen als Teilprodukt in das von ihr vertriebene Gesamtprodukt ein und verbrauche sich, wenn der Kunde dieses verzehrt oder den Stand verlassen habe. In dem vom Senat entschiedenen Reiseveranstalter-Fall stellte die kurzfristige Anmietung bestimmter Hotelzimmer kein Surrogat für eine langfristige Nutzung eines solchen Hotelzimmers dar. Vielmehr kam es auf die konkrete Lage des Hotels an, da es in Abhängigkeit von der angebotenen Sportreise angemietet wurde.

23 Dass die Annahme von Anlagevermögen mit dem Betrieb eines Reisegewerbes generell nicht vereinbar sei, lässt sich den von der Klin. zitierten Literaturstellen entweder schon nicht entnehmen oder beruht auf einer unzureichenden Beachtung der Voraussetzungslosigkeit der Eigentumsfiktion (Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. e, Rz. 17 und 17a; Gerritzen/Matheis, DStR 2013, 236, 238, die vielmehr auch die kurzfristige Präsenz auf einer Fachmesse von einer Wanderveranstaltung abgrenzen; Kohlhaas, DStR 2014, 296; Cech/Püschel, Ubg 2015, 645).

Auch war Klin. nicht i. S. des Urteils vom 25.10.2016 – I R 57/15 von Auswahlentscheidung ihrer Kunden abhängig

24 Die Klin. kann sich auch nicht darauf berufen, dass ihr Fall dem vom BFH mit Urteil vom 25.10.2016 – I R 57/15 (BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, HFR 2017, 154) entschiedenen Fall vergleichbar sei. Auch wenn die Standflächen – wie von der Klin. vorgetragen – bei einem Überangebot an Bewerbern nach § 70 Abs. 3 GewO oder im Losverfahren verteilt worden sein sollten, blieben sie untereinander vergleichbar und austauschbar. Denn die Klin. entschied selbst darüber, nach welchen Kriterien sie die verschiedenen Standplätze bewertete und um welche

Standplätze sie sich bewarb. Sie war nach ihrem Geschäftszweck auf das ständige Vorhandensein entsprechender, vergleichbarer Standplätze angewiesen. Hingegen war die Klin. in dem im Urteil in BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, HFR 2017, 154 entschiedenen Fall von der Auswahlscheidung ihres Kunden abhängig.

Mietzinsen haben Gewinn als solche gemindert

25 3. Schließlich gehören die Mietzinsen ... auch nicht zu den Herstellungskosten der von der Klin. vertriebenen Produkte und sind deshalb auch aus diesem Grund nicht von der Hinzurechnung ausgeschlossen.

Mietzinsen nicht hinzuzurechnen, soweit sie in Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingeflossen sind

26 a) Nach dem Einleitungssatz des § 8 GewStG werden die in der nachfolgenden Aufzählung genannten Beträge nur hinzugerechnet, ‚soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind‘. Der betreffende Aufwand muss deshalb bei der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung eine Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 4 EStG darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.1997 – IV R 92/96, BFH/NV 1998, 1222, HFR 1998, 833, unter 1. und 2.). Eine Gewinnabsetzung liegt dagegen nicht vor, wenn der Aufwand in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingeht (Senatsurteil vom 30.07.2020 – III R 24/18, BFHE 269, 342, BStBl II 2022, 279, HFR 2021, 68, Rz. 22; BFH-Urteil vom 20.05.2021 – IV R 31/18, BFH/NV 2021, 1367, Rz. 16). Insoweit werden auch Miet- und Pachtzinsen vom Hinzurechnungstatbestand nicht mehr erfasst, soweit sie in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingeflossen sind (Senatsurteil in BFHE 269, 342, BStBl II 2022, 279, HFR 2021, 68, Rz. 27). Die Umqualifizierung der Mietaufwendungen in Herstellungskosten hängt nicht davon ab, ob es sich um Herstellungskosten von Anlagevermögen oder von Umlaufvermögen handelt. Sind Miet- oder Pachtzinsen den Herstellungskosten von Umlaufvermögen zuzuordnen, können sie nicht mehr als Miet- oder Pachtzinsen zu einer Gewinnminderung führen (Senatsurteil in BFHE 269, 342, BStBl II 2022, 279, HFR 2021, 68, Rz. 28). Das gilt selbst dann, wenn keine Aktivierung der hergestellten Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens am Bilanzstichtag stattgefunden hat, weil die Wirtschaftsgüter bereits unterjährig aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind (Senatsurteil in BFHE 269, 342, BStBl II 2022, 279, HFR 2021, 68, Rz. 30).

Nach handelsrechtlichem Herstellungskostenbegriff Vertriebskosten nicht einzubeziehen

27 b) Der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff ist unabhängig von der Art der Einkünfte und der Art ihrer Ermittlung auch für das Einkommensteuerrecht maßgebend (Senatsurteil in BFHE 269, 342, BStBl II 2022, 279, HFR 2021, 68, Rz. 32). Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB in der im Streitzeitraum geltenden Fassung sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB). Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB).

28 Das Einbeziehungsverbot des § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB betrifft neben den Einzelkosten des Vertriebs auch die Vertriebsgemeinkosten (Drüen in Großkomm HGB, 6. Aufl., § 255 Rz. 37; Tiedchen in Münchener Komm. zum Bilanz-

recht, 1. Aufl. 2013 § 255 HGB Rz. 116, m. w. N.). Der Grund für das Einbeziehungsverbot von Vertriebskosten ist im Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 1 HGB) und im Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB) zu suchen, da diese Kostenbestandteile von zweifelhafter Werthaltigkeit sind und der eigentliche Wertsprung erst mit der tatsächlichen Umsatzrealisation erfolgt (Witt, Der Umfang der Herstellungskosten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 1997, S. 171 f., m. w. N.; Kahle/Haas/Schulz in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 255 HGB Rz. 201, m. w. N.). Daher ist im Abgrenzungsbereich zwischen Herstellungs- und Vertriebskosten der Werthaltigkeit der Kostenbestandteile besonderes Gewicht beizumessen. Ist eine überwiegende Zuordnung zum Fertigungsbereich oder die Werthaltigkeit nicht gegeben, so ist aufgrund der expliziten Regelung in § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB und des im Bilanzrecht verankerten Vorsichtsprinzips das Einbeziehungsverbot verbindlich; dieses Verbot gilt auch für alle Zweifelsfälle (z. B. gleiche Nutzung im Herstellungs- und Vertriebsbereich bei nicht gewährleitetester Werthaltigkeit, Stobbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz. 250; s. dazu auch MüKoHGB/Ballwieser, 4. Aufl., § 255 Rz. 82).

Im Streitfall Mietaufwendungen als Vertriebskosten zu qualifizieren

29 c) Dies zugrunde gelegt, sind die Mietaufwendungen für die von der Klin. für ihre Verkaufsstände genutzten Standflächen nicht als Teil der Herstellungskosten der von ihr verkauften Waren, also von Umlaufvermögen, zu qualifizieren, weil sie jedenfalls weit überwiegend den unter das Einbeziehungsverbot des § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB fallenden Vertriebskosten zuzuordnen und von zweifelhafter Werthaltigkeit sind.

30 Die Klin. macht geltend, die Standmieten würden angewendet werden, um in den Verkaufsständen die von ihr angebotenen Speisen herzustellen. Von den in § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB genannten Kostenkategorien käme allenfalls eine Qualifikation als Fertigungsgemeinkosten in Betracht. Hierunter versteht man allerdings Aufwendungen, die mit der technischen Herstellung des Produkts zusammenhängen (s. etwa die Beispiele bei Drüen in Großkomm HGB, 6. Aufl., § 255 Rz. 34 und in R 6.3 Abs. 2 EStR 2012) und die zudem von den nicht in die Herstellungskosten einbeziehungs-fähigen Vertriebskosten abzugrenzen sind (Senatsurteil vom 03.03.1978 – III R 30/76, BFHE 125, 70, BStBl II 1978, 412, HFR 1978, 287, unter 3., m. w. N.).

31 Insofern ist zu berücksichtigen, dass die Standmieten verschiedenen Zwecken dienen. Soweit die Klin. die Stände nutzt, um potentielle Kunden anzusprechen, die Produkte zu präsentieren, Bestellungen entgegenzunehmen und den Verkaufsprozess abzuwickeln, betrifft dies die Vermarktung und nicht die Herstellung des Produkts (vgl. auch Senatsurteil vom 29.03.1976 – III R 171/72, BFHE 118, 514, BStBl II 1976, 409, HFR 1976, 283, unter 2., wonach schon rein äußerlich zum Verkauf gehörende Vorgänge keinen Teil des Fertigungsprozesses darstellen). Ebenso wenig stellt die Lagerung von Vorprodukten in den Ständen einen Teil des Herstellungsprozesses dar. Aber auch die Zubereitung der Speisen selbst dient nicht nur deren technischer Herstellung, sondern zugleich der Präsentation der frischen Zubereitung gegenüber dem Publikum und damit der Kundengewinnung. Zudem ist bezogen auf den rein technischen Herstellungsvorgang zweifelhaft, inwiefern sich die Standmieten überhaupt im Wert der zubereiteten Speisen niederschlagen und nach welchem Maßstab eine am Wertzuwachs orientierte Umlegung der Standmieten auf die Herstellungskosten der Produkte erfolgen könnte. Somit unterfallen die Standmieten unter Berücksichtigung des primären und dominierenden Zwecks der Aufwendungen, der zweifelhaften Werthaltigkeit für die angebotenen Produkte und der mangelnden Aufteilbarkeit zwischen dem Herstellungs- und dem Ver-

triebsbereich dem Einbeziehungsverbot des § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB.“

12 Aufteilung des Ersatzwirtschaftswertes für Zwecke der Ermittlung des einfachen gewerbsteuerrechtlichen Kürzungsbetrages

Urteil vom 12.10.2023 – III R 34/21 –

Vorinstanz: Sächsisches FG, Urteil vom 13.10.2021 – 2 K 942/20 (EFG 2022, 1053)

GewStG 2002 § 9 Nr. 1 Satz 1; BewG 1991 § 125 Abs. 2, § 126 Abs. 2; GewStR 1998 Abschn. 59 Abs. 4 Satz 6, Anlage 1

Bei der Bestimmung des einfachen Kürzungsbetrages gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist der nach § 126 Abs. 2 BewG maßgebende Ersatzwirtschaftswert im Verhältnis der eigenen Fläche zu der gepachteten Fläche anzusetzen.

Streitig war die Berechnung des Kürzungsbetrags nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG für die Jahre 2014 bis 2018.

Die Klin. unterhält als GmbH einen landwirtschaftlichen Betrieb. Im Streitzeitraum standen die zu ihrem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgebäude sowie alle stehenden und umlaufenden Betriebsmittel in ihrem Eigentum. Die von ihr zur Führung des Betriebes genutzten Flächen umfassten hingegen sowohl in ihrem Eigentum stehende als auch gepachtete Grundstücke, wobei Größe und Anzahl der genutzten Grundstücke im Streitzeitraum schwankten:

Jahr	2014	2015	2016	2017	2018
Fläche gesamt in ha	470,58	472,50	471,72	468,94	336,28
davon Eigentum in ha	96,84	94,77	98,34	76,28	76,08
Eigentum in %	20,58	20,06	20,85	16,27	22,62

Im Streitzeitraum betrug der für Zwecke der GrSt festgestellte Ersatzwirtschaftswert 380 759 €. Diesen ermittelte das FA jeweils für die Jahre 2014 bis 2017 nach der für die Region geltenden Vergleichszahl von 42,49/ha, einem Ertragswert von 37,26 DM/ha sowie einer landwirtschaftlich genutzten Fläche von 470,41 ha. Für 2018 ermittelte das FA keinen Ersatzwirtschaftswert.

Die Klin. teilte den Ersatzwirtschaftswert für gewerbsteuerliche Zwecke entsprechend Anlage 1 zu Abschn. 59 Abs. 4 GewStR 1998 auf und ging davon aus, dass der Anteil von Grund und Boden am Ersatzwirtschaftswert 64 %, der Anteil der Wirtschaftsgebäude 17 %, der Anteil der stehenden Betriebsmittel 14 % und der Anteil der umlaufenden Betriebsmittel 5 % betrug. Dieser Aufteilung folgte das FA. Aus dem Anteil der in ihrem Eigentum stehenden Grundstücke sowie den auf die Wirtschaftsgebäude sowie die umlaufenden und stehenden Betriebsmittel jeweils entfallenden Anteil am Ersatzwirtschaftswert errechnete die Klin. in den GewSt-Erklärungen für die Streitjahre den Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 GewStG wie folgt:

Jahr	2014	2015	2016	2017	2018
Ersatzwirtschaftswert in €	220 156	281 659	220 956	207 796	86 128
Kürzungsbetrag in €	2 642	3 379	2 652	2 494	1 034

Für die Jahre 2014 bis 2017 folgte das FA zunächst den Erklärungen. Es setzte den GewSt-Messbetrag für die Jahre

2014 bis 2017 jeweils auf 0 € fest und stellte den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2014 auf 32 849 €, auf den 31.12.2015 auf 94 316 €, auf den 31.12.2016 auf 8 209 € und auf den 31.12.2017 auf 86 946 € fest.

Nach einer Betriebsprüfung berechnete das FA den Kürzungsbetrag gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG abweichend von der Klin. allein nach dem Verhältnis der verpachteten zu den im Eigentum der Klin. stehenden Flächen und berücksichtigte den auf die im Eigentum der Klin. stehenden Wirtschaftsgebäude sowie Betriebsmittel jeweils entfallenden Teil des Ersatzwirtschaftswertes nicht. Seiner Berechnung legte es allerdings nicht den festgestellten Ersatzwirtschaftswert von 380 759 €, sondern einen Betrag von 447 738 € zugrunde. Für die Streitjahre setzte bzw. stellte das FA den GewSt-Messbetrag jeweils auf 0 € sowie den vortragsfähigen Gewerbeverlust wie folgt fest:

Jahr	2014	2015	2016	2017	2018
Verlust auf den 31.12. in €	31 313	91 234	3 596	80 714	63 268
Ersatzwirtschaftswert in €	92 144	89 816	93 353	72 847	86 128
Kürzungsbetrag in €	1 106	1 078	1 121	875	1 034

Auf die hiergegen erhobenen Einsprüche stellte das FA den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2015 auf 91 073 €, auf den 31.12.2016 auf 3 267 € und auf den 31.12.2017 auf 80 254 € fest. Dabei zog es für den Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 GewStG allein die im Eigentum der Klin. stehenden Grundstücke heran, ging aber nunmehr von dem für die Jahre 2015 bis 2017 ermittelten Ersatzwirtschaftswert von 380 759 € aus. Für 2014 beließ das FA den Ersatzwirtschaftswert auf 447 738 €. Im Übrigen wies es die Einsprüche als unbegründet zurück.

Die anschließend erhobene Klage hatte Erfolg. Auf die Revision hob der BFH die Vorentscheidung auf und wies die Klage ab. Er führte aus:

17 „Zutreffend hat das FG für die Bestimmung des Kürzungsbetrages nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zwar dem Grunde nach eine Anpassung des Ersatzwirtschaftswertes an die Eigentumsverhältnisse bejaht. Entgegen der Ansicht des FG ergibt sich der Ersatzwirtschaftswert des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes i. S. des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG aber allein aus dem prozentualen Anteil der Eigentumsfläche an der Gesamtfläche (eigene und zugepachtete Flächen).

Gewerbsteuerrechtliche Kürzung

18 1. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der GrSt befreiten Grundbesitzes gekürzt (sog. einfache Kürzung); maßgebend ist der Einheitswert des letzten Feststellungszeitpunktes vor dem Ende des Erhebungszeitraums.

Ersatzwirtschaftswert statt Einheitswert

19 In den neuen Bundesländern wird jedoch kein Einheitswert des Betriebsvermögens festgestellt, sondern es werden nach § 125 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 BewG für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft abweichend von § 19 Abs. 1 BewG Ersatzwirtschaftswerte anstelle der Einheitswerte für das in Abs. 3 bezeichnete Vermögen ermittelt und ab 01.01.1991 der Besteuerung zugrunde gelegt. Diese Ersatzwirtschaftswerte gelten nicht nur für die GrSt (§ 126 Abs. 1 BewG). Gemäß § 126 Abs. 2 Satz 1 BewG ist auch für andere Steuern bei demjenigen, dem Wirtschaftsgüter des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzu-

rechnen sind, der Ersatzwirtschaftswert oder ein entsprechender Anteil an diesem Wert anzusetzen. Die Eigentumsverhältnisse und der Anteil am Ersatzwirtschaftswert sind im Festsetzungsverfahren der jeweiligen Steuer zu ermitteln (§ 126 Abs. 2 Satz 2 BewG).

Nicht im Eigentum stehender angepachteter Grundbesitz beim Ersatzwirtschaftswert nicht zu berücksichtigen

20 2. Im Rahmen der Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG kann der maßgebliche Ersatzwirtschaftswert nur insoweit für die Berechnung des Prozentwertes zugrunde gelegt werden, als er sich auf solchen Grundbesitz bezieht, der zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehört. Dies ergibt sich aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut, wonach der Kürzungsbetrag nur auf den zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitz entfällt. Bei angepachtetem Grundbesitz, der nicht im Eigentum des Unternehmens steht, ist das nicht der Fall, da gepachtete Flächen regelmäßig dem Verpächter zuzurechnen sind und nicht zu dem Betriebsvermögen der Nutzer gehören (BFH-Urteil vom 15.05.2002 – I R 63/01, BFH/NV 2003, 82, HFR 2003, 157, unter II.2.).

21 a) Für die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist danach der Anteil am Ersatzwirtschaftswert maßgebend, der auf den Grundbesitz entfällt, der im Eigentum des GewSt-Pflichtigen steht und damit zu seinem Betriebsvermögen gehört. Dementsprechend ist der Ersatzwirtschaftswert, der auf die gepachteten Flächen entfällt, für die Ermittlung des Kürzungsbetrages vollständig auszuschneiden. Das Erfordernis einer Aufteilung des Ersatzwirtschaftswertes nach den Eigentumsverhältnissen für Zwecke des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist zwischen den Beteiligten unstrittig.

Ermittlung des Eigentumsanteils am Ersatzwirtschaftswert ...

22 b) Allerdings ist zwischen den Beteiligten streitig, wie die Höhe des Eigentumsanteils am Ersatzwirtschaftswert im Rahmen der (einfachen) gewerbsteuerrechtlichen Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zu ermitteln ist.

23 aa) Die Klin. teilt den Ersatzwirtschaftswert für Zwecke des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG nach Gruppen von Wirtschaftsgütern (36 % für Wirtschaftsgebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel; 64 % für Grundstücke) gemäß Anlage 1 zu Abschn. 59 Abs. 4 GewStR 1998 auf. Ausgehend von diesem Aufteilungsmaßstab rechnet die Klin. dann den Ersatzwirtschaftswert nach Eigentumsanteilen um.

24 bb) Demgegenüber vertritt das FA die Ansicht, dass eine Aufteilung des Ersatzwirtschaftswertes für die Ermittlung der gewerbsteuerrechtlichen Kürzung allein nach dem Verhältnis der eigenen zu den gepachteten Flächen aufzuteilen sei. Eine vorherige Aufteilung nach Wirtschaftsgutsgruppen komme nicht in Betracht.

... allein nach Verhältnis eigener zu gepachteten Flächen

25 c) Der erkennende Senat hält die Auffassung des FA für zutreffend.

Bemessungsgrundlage nach Gesetzeswortlaut ist der Ersatzwirtschaftswert

26 aa) Die Kürzung ist ausgehend vom Gesetzeswortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG pauschaliert vom Einheitswert bzw. ‚Ersatzwirtschaftswert‘ (Ersatzbemessungsgrundlage) vorzunehmen. Einen besonderen Aufteilungsmaßstab geben weder § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG noch § 126 BewG vor. Aus § 126 Abs. 2 Satz 1 BewG ergibt sich lediglich, dass für andere Steuern – wie hier für die GewSt – der Ersatzwirtschaftswert oder ein entsprechender Anteil an diesem Wert anzusetzen ist. Mangels eines besonderen Aufteilungsmaßstabs sind die in fremdem Eigentum ste-

henden Wirtschaftsgüter daher spiegelbildlich mit dem Wert auszuschneiden, mit dem sie auf der Grundlage des vereinfachten Ertragswertverfahrens gemäß § 125 Abs. 4 bis 7 BewG in den Ersatzwirtschaftswert eingeflossen sind (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.2017 – VI R 97/13, BFHE 258, 372, BStBl II 2017, 1181, HFR 2017, 1000, Rz. 32 f., m. Anm. Geserich, HFR 2017, 1003, 1004). Ist der dabei in Ansatz gebrachte Wert je Hektar für die gepachteten und die im Eigentum des Stpfl. stehenden Flächen identisch, folgt daraus, dass der Ersatzwirtschaftswert nach dem Verhältnis der Größe der gepachteten und der im Eigentum stehenden Flächen aufzuteilen ist.

Keine Ermittlung eines angepassten (fiktiven) Ersatzwirtschaftswertes

27 bb) Entgegen der Ansicht ... des FG erfolgt zur Ermittlung des Eigentumsanteils am Ersatzwirtschaftswert (§ 126 Abs. 2 BewG) daher zunächst keine Aufteilung der bewirtschafteten Flächen in eigenen Grund und Boden, Wirtschaftsgebäude sowie Anlagevermögen und Umlaufvermögen. Ausgangspunkt für die Berechnung der gewerbsteuerrechtlichen Kürzung ist nicht ein angepasster (fiktiver) Ersatzwirtschaftswert, sondern der für die Gesamtfläche einheitlich berechnete Wert.

Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel beeinflussen Ersatzwirtschaftswert nicht

28 (1) Bei der Festlegung, welche Vermögensgegenstände zum Ersatzwirtschaftswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in den Beitrittsgebieten zu zählen sind, wird von einer Nutzungseinheit ausgegangen. Gemäß § 125 Abs. 2 Satz 2 BewG handelt es sich hierbei um die dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen dienenden Wirtschaftsgüter, auch wenn der Nutzer nicht der Eigentümer ist. Insoweit haben bei der Ermittlung des Ersatzwirtschaftswertes die Eigentumsverhältnisse der Flächen und Wirtschaftsgüter keine Bedeutung (Stephany in Kreutziger/Schaffner/Stephany, 5. Aufl. 2021, § 125 BewG Rz. 6). Hintergrund der Schaffung von Ersatzwirtschaftswerten für land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Beitrittsgebiet waren die ungeklärten Eigentumsverhältnisse sowie die noch fehlenden verwaltungsmäßigen Voraussetzungen bei der Vermessungsverwaltung und der erst im Aufbau befindlichen Finanzverwaltung (Bruschke in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 125 BewG Rz. 4; BFH-Urteil vom 06.03.2014 – IV R 11/11, BFHE 244, 426, BStBl II 2017, 1177, HFR 2014, 591, Rz. 26). Die Ersatzbemessungsgrundlage des Ersatzwirtschaftswertes wird nach dem BewG als ein von der Fläche abhängiger Ertragswert ermittelt, der sich am Hektarwert orientiert (vgl. BFH-Urteil in BFHE 258, 372, BStBl II 2017, 1181, HFR 2017, 1000, Rz. 32) und allein durch Multiplikation der genutzten Fläche mit einem pauschaliert nach der Ertragskraft des Grund und Bodens bestimmten ha-Satz berechnet wird (§ 125 Abs. 4, Abs. 6 BewG i. V. m. den dort genannten bewertungsrechtlichen Vorschriften). Dabei wurde bei der Ableitung der Ansätze für die Vergleichswerte bei der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung eine Ertragsfähigkeit unterstellt, die unter dem mittleren Niveau der jeweiligen Nutzung im Bundesgebiet liegt (BRDrucks 605/90, S. 114). Der Gesetzgeber hat ausdrücklich in § 125 Abs. 4 BewG vorgegeben, welche Vorschriften des BewG bei der Ermittlung des Ersatzwirtschaftswertes sinngemäß anzuwenden sind. Danach sind die tatsächlichen Verhältnisse (§ 38 Abs. 2 Nr. 1 BewG) nicht zu berücksichtigen (§ 125 Abs. 4 Satz 2 BewG), auch nicht etwaige Korrekturmöglichkeiten von Ab- und Zuschlägen nach § 41 BewG (§ 125 Abs. 4 Satz 1 BewG, vgl. BRDrucks 605/90, S. 114). Darüber hinaus verweist § 125 Abs. 4 BewG auch nicht auf § 142 BewG, der den Betriebswert teilweise wieder korrigiert (vgl. § 142 Abs. 4 BewG i. V. m. § 34 Abs. 4 BewG). Weder Gebäude noch Betriebsmittel gehen bei diesem Ertragswertverfahren mit einem gesonderten Wert in die Berechnung des Ersatzwirt-

schaftswertes ein (Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 126 Rz. 7). Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel – unabhängig vom Eigentum – beeinflussen den Ersatzwirtschaftswert somit nicht. Das bedeutet zugleich, dass durch die Bewirtschaftung der gepachteten Flächen mit eigenen Betriebsmitteln weder der Wert für die eigenen Flächen erhöht noch jener für die gepachteten Flächen vermindert wird. Die im Eigentum der Klin. stehenden Flächen und die gepachteten Flächen gehen daher mit demselben Wert je Hektar in den Ersatzwirtschaftswert ein. Mangels abweichender gesetzlicher Regelungen in § 126 BewG oder § 9 GewStG ergibt sich der Ersatzwirtschaftswert des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes i. S. von § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG daher allein aus dem prozentualen Anteil der Eigentumsflächen (vgl. Wackerbeck, EFG 2022, 1056).

29 (2) Entgegen der Ansicht des FG spricht auch nicht die Entscheidung des BFH vom 27.03.1968 – I 136/65 (BFHE 92, 231, BStBl II 1968, 479, HFR 1968, 405) gegen die vorliegende Auffassung. In dieser Entscheidung betont der BFH, dass die Maßgeblichkeit des Einheitswertes des Grundbesitzes für die Berechnung des Kürzungsbetrages nach dem maßgeblichen Wortlaut des Gesetzes außer Zweifel stehe. Was im Einzelnen zum Einheitswert des Grundbesitzes gehöre, ergebe sich aus den Vorschriften des BewG. Hiernach wird die Ersatzbemessungsgrundlage ‚Ersatzwirtschaftswert‘ ausschließlich durch den Hektarwert der genutzten Flächen im Rahmen eines reinen Ertragswertverfahrens bestimmt.

30 cc) Diesem Ergebnis steht auch nicht der Gesetzeszweck entgegen. Zum einen hat die Klin. schon nicht substantiiert dargelegt, dass Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel zu einer Erhöhung der GrSt geführt hätten. Zum anderen ist der Gesetzgeber in der Begründung zwar von der Vermeidung der Doppelbelastung von GewSt und GrSt beim Grundbesitz ausgegangen; im Gesetz selbst hat er dies aber nicht zur Voraussetzung für die Inanspruchnahme gemacht (Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 16a). Zudem bezweckt § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG nur eine Verminderung der Doppelbelastung von Grundbesitz mit GrSt und GewSt, wohingegen § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG die Doppelbelastung unter bestimmten Voraussetzungen in vollem Umfang vermeiden will (BFH-Urteil vom 20.09.2007 – IV R 19/05, BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985, HFR 2008, 261, unter II.1.d).

31 3. Soweit das FA im Bescheid über den GewSt-Messbetrag für 2014 ... den Kürzungsbetrag mit 1 106 € ermittelt hat, hat es ausgehend von R 9.1 Abs. 2 GewStR 1998 der Ermittlung einen Ersatzwirtschaftswert in Höhe von 447 738 € zugrunde gelegt (20,58 % von 447 738 € = 92 144 € x 1,2 % = 1 106 €). Das FG und die Klin. sind hingegen für das Streitjahr 2014 von einem Ersatzwirtschaftswert von 380 759 € ausgegangen, der rechnerisch nach den unter 2. dargestellten Grundsätzen zu einem Kürzungsbetrag von lediglich 940 € führen würde. Der Senat kann dahinstehen lassen, welcher Ausgangswert für den Ersatzwirtschaftswert im Jahr 2014 anzusetzen ist, da das Verböserungsverbot der Berücksichtigung eines reduzierten Ersatzwirtschaftswertes, der zu einer geringeren Kürzung führt, entgegensteht.“

Grunderwerbsteuer

13 Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs

Urteil vom 21.06.2023 – II R 2/21 –

Vorinstanz: FG München, Urteil vom 20.01.2021 – 4 K 270/20 (EFG 2021, 570)

GrEStG § 14 Nr. 2, § 16 Abs. 2, 5, § 18 Abs. 3, § 19 Abs. 3

§ 16 Abs. 5 GrEStG steht einer Aufhebung der Grunderwerbsteuer nach § 16 Abs. 2 GrEStG nicht entgegen, wenn der Notar den Erwerbsvorgang zwar nicht innerhalb der für ihn geltenden Frist des § 18 GrEStG anzeigt, seine Anzeige bei dem zuständigen Finanzamt aber noch innerhalb der für den Steuerschuldner geltenden Frist des § 19 GrEStG eingeht.

Die Klin. war an einer Objektgesellschaft (GmbH) mit 90,1 % beteiligt. Die restlichen 9,9 % hielt eine AG. Die GmbH war Eigentümerin eines Wohn- und Geschäftshauses.

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 22.12.2016 verkaufte die AG ihren Anteil an der GmbH an die Klin. zum Kaufpreis von 2 475 €. Die Klin. wurde bei Vertragsschluss durch ihren alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer A vertreten. Die AG wurde durch ihr Vorstandsmitglied B vertreten. Nach der Vertretungsregelung der AG konnte die Gesellschaft nur durch zwei Vorstandsmitglieder (zusammen) vertreten werden. B handelte daher zum einen als Vorstand der AG und zum anderen für den Mitvorstand C. Insoweit stand seine Erklärung unter dem Vorbehalt einer nachträglichen Genehmigung, die nach der ausdrücklichen Regelung im Vertrag mit Zugang beim Notar wirksam werden sollte. C genehmigte den Vertrag am 23.12.2016. Die Genehmigung ging dem Notar am 30.12.2016 zu. Bei dem FA ging die Veräußerungsanzeige samt Kopie des Vertrags vom 22.12.2016 am 12.01.2017 ein.

Im Mai 2018 setzte das FA gegen die Klin. GrESt fest.

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 12.06.2018 trat die Klin. 9,9 % ihrer Anteile an der GmbH wieder entgeltlich an die AG zum Kaufpreis von 2 475 € ab. Sie beantragte die Aufhebung des GrESt-Bescheids vom Mai 2018 nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG. Dies lehnte das FA ab. Der Aufhebung stehe § 16 Abs. 5 GrEStG entgegen. Der Vertrag vom 22.12.2016 sei erst am 12.01.2017 und damit nicht fristgerecht i. S. des § 18 Abs. 3 GrEStG beim FA angezeigt worden.

Das FG wies die Klage ab. Auf die Revision hob der BFH die Vorentscheidung auf und gab der Klage statt. Er führte aus:

Aufhebung eines Erwerbsvorgangs

18 „1. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG unterliegt der GrESt u. a. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % (heute 90 %) der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden würden, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht in Betracht kommt.

19 2. Erwirbt der Veräußerer das Eigentum an dem veräußerten Grundstück zurück, wird nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG auf Antrag sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder eine bereits erfolgte Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn der Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang stattfindet. § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG betrifft über seinen Wortlaut hinaus auch Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2 bis 3a GrEStG. Dies folgt aus § 16 Abs. 5 GrEStG, wonach § 16 Abs. 1 bis 4 GrEStG nicht gilt, wenn einer der in § 1 Abs. 2 bis 3a GrEStG bezeichneten Erwerbsvorgänge rückgängig gemacht wird, der nicht ordnungsgemäß angezeigt war. Diese Regelung setzt die grundsätzliche Anwendbarkeit der Begünstigungsvorschrift des § 16 GrEStG auch auf die Tatbestände des § 1 Abs. 3 GrEStG voraus (vgl. BFH-Urteil vom 22.05.2019 – II R 24/16, BFHE 265, 454, BStBl II 2020, 157, HFR 2020, 250, Rz. 15, m. w. N.).

Ausschluss des Anspruchs auf Rückgängigmachung (§ 16 Abs. 5 GrEStG)

20 3. § 16 Abs. 5 GrEStG schließt den Anspruch auf Aufhebung der Steuerfestsetzung aus, wenn ein Erwerbsvorgang i. S. des § 1 Abs. 3 GrEStG zwar innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer rückgängig gemacht, aber nicht fristgerecht und in allen Teilen vollständig angezeigt (§§ 18, 19 GrEStG) wurde. Die Vorschrift dient einerseits der Sicherung der Anzeigepflichten aus §§ 18 und 19 GrEStG und soll andererseits dem Anreiz entgegenwirken, durch Nichtanzeige einer Besteuerung der in dieser Vorschrift genannten Erwerbsvorgänge zu entgehen (vgl. BFH-Urteile vom 17.05.2017 – II R 35/15, BFHE 258, 95, BStBl II 2017, 966, HFR 2017, 944, Rz. 42 und in BFHE 265, 454, BStBl II 2020, 157, HFR 2020, 250, Rz. 18). Den Beteiligten soll die Möglichkeit genommen werden, die dort benannten Erwerbsvorgänge ohne weitere steuerliche Folgen wieder aufheben zu können, sobald den Finanzbehörden ein solches Geschäft bekannt wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 258, 95, BStBl II 2017, 966, HFR 2017, 944, Rz. 42).

Anzeigepflichten des Notars und der Beteiligten

21 4. Die Anzeigepflichten für den Notar nach § 18 GrEStG und für den Steuerschuldner nach § 19 GrEStG bestehen grundsätzlich selbstständig nebeneinander. Die Wirkungen der Anzeigen können jedoch bei der Anwendung des § 16 Abs. 5 GrEStG unter bestimmten Voraussetzungen dem anderen Anzeigepflichtigen zugerechnet werden.

22 a) Die Anzeigepflichten gemäß §§ 18, 19 GrEStG sind innerhalb von zwei Wochen zu erfüllen, knüpfen jedoch für die verschiedenen Anzeigepflichtigen an verschiedene Ereignisse an und können deshalb zu unterschiedlichen Zeitpunkten beginnen.

23 aa) Ein Notar hat über einen Rechtsvorgang, den er beurkundet hat, nach § 18 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 3 Satz 1 GrEStG innerhalb von zwei Wochen nach der Beurkundung Anzeige zu erstatten, auch wenn die Wirksamkeit des Rechtsvorgangs von einer Genehmigung abhängig ist.

24 bb) Ein Gesellschafter hat ein Rechtsgeschäft i. S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nach § 19 Abs. 3 i. V. m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und § 13 Nr. 5 GrEStG innerhalb von zwei Wochen, nachdem er von dem anzeigepflichtigen Vorgang Kenntnis erhalten hat, anzuzeigen. Voraussetzung dafür ist, dass das Rechtsgeschäft wirksam ist. Anderenfalls ist der Erwerbsvorgang noch nicht verwirklicht. Hängt die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts von einer Genehmigung ab, ist der Erwerbsvorgang erst im Zeitpunkt des Eintritts der Genehmigung erfüllt (§ 14 Nr. 2 GrEStG). In diesem Fall beginnt die Frist für die Anzeige nach § 19 Abs. 3 GrEStG erst mit Kenntnis von dem Vorliegen der Genehmigung (Wachter in Behrens/Wachter, GrEStG, 2. Aufl., § 19 Rz. 219; Pahlke, GrEStG, Komm., 7. Aufl., § 19 Rz. 23; kritisch zum Auseinanderfallen des Fristbeginns Wachter in Behrens/Wachter, GrEStG, 2. Aufl., § 18 Rz. 210, § 19 Rz. 221).

25 b) Der BFH hat bereits entschieden, dass es für § 16 Abs. 5 GrEStG ausreicht, wenn einer von mehreren Anzeigeverpflichteten seiner Anzeigepflicht ordnungsgemäß und fristgerecht nachkommt (vgl. BFH-Urteile vom 18.04.2012 – II R 51/11, BFHE 236, 569, BStBl II 2013, 830, HFR 2012, 972, Rz. 24; vom 03.03.2015 – II R 30/13, BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, HFR 2015, 636, Rz. 23 und in BFHE 265, 454, BStBl II 2020, 157, HFR 2020, 250, Rz. 19). Danach wirkt die Anzeige des Notars für Zwecke des § 16 Abs. 5 GrEStG auch für den Steuerschuldner.

26 c) Die Urteile sind zwar zu § 16 Abs. 5 GrEStG i. d. F. vor der Änderung durch das KroatienAnpG vom 25.07.2014 (BGBl. I 2014, 1265) ergangen. Mit Wirkung ab dem 07.06.2013 (vgl. § 23 Abs. 12 GrEStG) wurde der Wortlaut

des § 16 Abs. 5 GrEStG geändert. Während zuvor § 16 Abs. 1 bis 4 GrEStG nicht galt, wenn der Erwerbsvorgang ‚nicht ordnungsmäßig angezeigt (§§ 18, 19) war‘, schließt die im Streitfall geltende Fassung die Anwendung von § 16 Abs. 1 bis 4 GrEStG bereits dann aus, wenn der Erwerbsvorgang ‚nicht fristgerecht und in allen Teilen vollständig angezeigt (§§ 18 bis 20) war‘. Die Vorschrift verlangt jedoch auch in der neuen Fassung nicht, dass beide Anzeigeverpflichtete jeweils ihren Anzeigepflichten ‚fristgerecht und in allen Teilen vollständig‘ nachkommen. Vielmehr ist § 16 Abs. 5 GrEStG weiterhin passivisch formuliert. Es genügt, dass der Erwerbsvorgang angezeigt ‚war‘.

27 d) Ausgehend vom Wortlaut und Zweck des § 16 Abs. 5 GrEStG reicht es danach aus, dass der Erwerbsvorgang innerhalb der für den Notar nach § 18 Abs. 3 Satz 1 GrEStG oder der für den Steuerschuldner nach § 19 Abs. 3 Satz 1 GrEStG geltenden Anzeigefrist in allen Teilen vollständig angezeigt war und zwar unabhängig davon, von wem und für wen die Anzeige erfolgt ist.

28 aa) Nach dem Normzweck des § 16 Abs. 5 GrEStG genügt es, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb der in § 18 Abs. 3 und § 19 Abs. 3 GrEStG vorgesehenen Anzeigefristen dem FA in einer Weise bekannt wird, dass es die Verwirklichung eines Tatbestands nach § 1 Abs. 2 bis 3a GrEStG prüfen kann. Daher muss die Anzeige grundsätzlich an die GrESt-Stelle des zuständigen FA übermittelt werden (BFH-Urteil in BFHE 265, 454, BStBl II 2020, 157 HFR 2020, 250). Ist dies der Fall, kommt es nicht darauf an, ob die Anzeige durch den Notar oder den Steuerschuldner erfolgt ist. Unerheblich ist auch, ob der Steuerschuldner Kenntnis davon hatte, ob und wenn ja zu welchem Zeitpunkt der Notar seiner Anzeigepflicht nach der für ihn den Notar geltenden Frist nachgekommen ist. Maßgeblich ist, dass dem zuständigen FA innerhalb einer der gesetzlichen Fristen der steuerbare Vorgang vollständig angezeigt wurde. Ist dies der Fall, ist der Normzweck des § 16 Abs. 5 GrEStG erfüllt. Die Vorschrift schließt die Anwendung des § 16 Abs. 1 bis 4 GrEStG dann nicht mehr aus.

29 bb) Nach den vorstehenden Grundsätzen reicht es i. S. des § 16 Abs. 5 GrEStG daher aus, wenn der Notar eine Anzeige erstattet, die zwar nach der gemäß § 18 Abs. 3 GrEStG für den Notar laufenden Frist verspätet ist, die dem zuständigen FA aber innerhalb der nach § 19 Abs. 3 GrEStG für den Steuerschuldner geltenden Frist zugeht. In einem solchen Fall wird der Zweck des § 16 Abs. 5 GrEStG gewahrt, nämlich auf Grundlage einer entsprechenden Anzeige dem FA die ordnungsgemäße Prüfung des Steuerfalls zu ermöglichen. Dies gilt auch dann, wenn die Verwirklichung des Erwerbstatbestands des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG von der Genehmigung einer Vertragspartei abhängt und diese für die Berechnung der in § 19 GrEStG benannten Fristen für die Anzeigepflicht eines Beteiligten maßgebend ist. Es ginge in diesem Fall über den Normzweck des § 16 Abs. 5 GrEStG hinaus, den Verlust der Rechte aus § 16 Abs. 1 und 2 GrEStG an die fehlende Erstattung einer Anzeige des Notars nach § 18 GrEStG zu einem Zeitpunkt zu knüpfen, in dem der Erwerbsvorgang des Anteilskaufs mangels der erforderlichen Genehmigung einer der Vertragsparteien noch nicht verwirklicht worden ist und deshalb die Anzeigepflicht des Steuerschuldners nach § 19 GrEStG noch nicht zu laufen begonnen hat. Eine Gefährdung des Steueranspruchs ist in diesem Fall vor Entstehung der Steuer nicht zu befürchten.

Anwendung auf Streitfall

30 5. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Ablehnung der beantragten Aufhebung der Steuerfestsetzung ist rechtswidrig und verletzt die Klin. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Klin. hat einen Anspruch auf Aufhebung der GrESt-Bescheide aus § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG. Mit notariell beurkundetem Vertrag

vom 12.06.2018 trat die Klin. 9,9 % ihrer Anteile an der GmbH wieder entgeltlich an die AG zum Kaufpreis von 2 475 € ab, sodass der Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren nach Entstehung der Steuerschuld für den vorangegangenen Erwerbsvorgang erfolgte. Diese Steuer entstand nach § 14 Nr. 2 GrEStG am 30.12.2016 mit dem Zugang der Genehmigung des Verkaufs der Anteile durch den Mitvorstand C der Verkäuferin beim Notar. § 16 Abs. 5 GrEStG steht dem nicht entgegen. Auch die zweiwöchige Frist für die Anzeige der Klin. begann nach § 19 Abs. 3 i. V. m. § 19 Abs. 1 Nr. 4, § 14 Nr. 2 und § 13 Nr. 5 GrEStG erst mit Kenntnis von der nachträglichen Genehmigung des Mitvorstandes C der Käuferin durch den Notar am 30.12.2016. Die Anzeige des Notars nach § 18 GrEStG ging bei der GrESt-Stelle des FA am 12.01.2017 und somit noch innerhalb der für die Klin. laufenden zweiwöchigen Anzeigefrist ein.“

Insolvenzordnung

14 Zahlung von Arbeitslohn als anfechtbare Rechtshandlung

Urteil vom 18.04.2023 – VII R 35/19 –

Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 03.09.2019 – 8 K 8260/17 (EFG 2020, 824)

InsO § 96 Abs. 1 Nr. 3, § 129 InsO, § 131 Abs. 1 Nr. 1, § 143 Abs. 1 Satz 2; EStG 2009 § 38 Abs. 2 Satz 2; AO § 37 Abs. 1; BGB § 288 Abs. 1, §§ 291, 810 Abs. 1, § 818 Abs. 4; FGO § 107 Abs. 1

Die Zahlung von Arbeitslohn stellt eine anfechtbare Rechtshandlung i. S. der §§ 129 ff. InsO dar.

Die Klin. ist Insolvenzverwalterin über das Vermögen der A-AG (Schuldnerin). Auf Antrag der B ordnete das AG 2015 zunächst die vorläufige Insolvenzverwaltung an; noch 2015 wurde das Insolvenzverfahren eröffnet.

Die Schuldnerin meldete am ...2015 für den Monat ... 2015 LSt und Nebenabgaben an. Die gesamten Nettolöhne überwies sie am ...2015, die angemeldete LSt zahlte sie nicht.

2016 setzte das FA die KSt 2014 fest. Nach Abzug der geleisteten Vorauszahlungen ergab sich ein Guthaben, welches das FA auf die LSt-Verbindlichkeiten umbuchte.

Im Mai 2016 erklärte die Klin. gegenüber dem FA, sie halte die Aufrechnung für unzulässig, und bat um Überweisung des Guthabens zur Masse nebst Zinsen in Höhe von fünf Prozentpunkten über dem Basiszinssatz pro Jahr seit dem ...2015. Die Klin. widersprach der Umbuchung zudem mit weiteren Schreiben. Hierbei machte sie einen geringeren Betrag geltend, weil sie die Umbuchung bezüglich USt 2014 anerkannte. Da das FA an der Umbuchung festhielt, beantragte die Klin. im März 2017 den Erlass eines Abrechnungsbescheids.

Mit Abrechnungsbescheid vom Mai 2017 rechnete das FA entsprechend seiner Umbuchungsmittteilung über LSt sowie Nebenabgaben ab. Angaben zur begehrten Zinsfestsetzung enthielt der Bescheid nicht.

Dagegen erhob die Klin. Klage und begehrte einen Auszahlungsbetrag nebst Zinsen in Höhe von fünf Prozentpunkten über dem jeweiligen Basiszinssatz pro Jahr seit dem ...2015.

Das FG gab der Klage teilweise statt. Es ließ im Tenor der Entscheidung die Revision zu. In der Rechtsmittelbelehrung wurde darauf hingewiesen, dass die Nichtzulassung der Revision durch Beschwerde angefochten werden

könne. Der Berichterstatter hielt nach einer Nachfrage des FA in einem Vermerk fest, dass die Revision zugelassen werden sollte.

Beide Beteiligte legten gegen das Urteil des FG Revision ein.

Der BFH entschied, die Revisionen seien zulässig. Er wies die Revision des FA zurück. Auf die Revision der Klin. hob er die Vorentscheidung auf und verwies die Rechtssache an das FG zurück. Er führte aus:

Revision vom FG zugelassen trotz abweichender Rechtsmittelbelehrung

24 „[III. ...] 1. Das FG hat die Revision in der Vorentscheidung zur Fortbildung des Rechts zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO). Dies ergibt sich aus dem Ausspruch zur Zulassung der Revision im Tenor sowie aus der Begründung der Vorentscheidung (unter III.) und wird ferner durch einen Vermerk des Berichterstatters vom 22.10.2019, den er zu einer diesbezüglichen Nachfrage des FA verfasst hatte, bestätigt. Dementsprechend widerspricht die Rechtsmittelbelehrung, in der das FG auf die Möglichkeit der Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision hingewiesen hat, dem klaren Willen des FG. Dies wertet der erkennende Senat als offenbare Unrichtigkeit i. S. von § 107 FGO.

25 Nach § 107 Abs. 1 FGO sind Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten vom Gericht zu berichtigen. Eine offenbare Unrichtigkeit kann sich auch aus einer falschen Rechtsmittelbelehrung ergeben (vgl. BFH-Beschluss vom 16.09.2009 – IX B 68/09, BFH/NV 2009, 2001). Die Berichtigung ist nicht antrags- oder fristgebunden und ist jederzeit vom Gericht durchzuführen. Ist gegen das Urteil des betroffenen Gerichts ein Rechtsmittel eingelegt, so ist der BFH neben dem FG für die Berichtigung zuständig (vgl. BFH-Beschluss vom 22.03.2016 – VIII B 130/14, VIII B 17/15, Rz. 6; vgl. auch BFH-Urteil vom 13.05.2015 – III R 8/14, BFHE 249, 422, BStBl II 2015, 844, HFR 2015, 954, Rz. 40, m. w. N.).

26 Ausgehend von diesen rechtlichen Grundlagen und dem tatsächlichen Willen des FG wurde die Rechtsmittelbelehrung in der Vorentscheidung mit Beschluss vom 18.04.2023 gemäß § 107 Abs. 1 FGO korrigiert. Die Berichtigung ist auf dem Urteil und den Ausfertigungen vermerkt worden (§ 107 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Revision jeweils fristgerecht eingelegt

27-30 2. Die Revision wurde von beiden Beteiligten innerhalb der Frist gemäß § 120 Abs. 1 Satz 1 FGO eingelegt (wird ausgeführt).

Zur Revision des FA

31 IV. Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Vorentscheidung entspricht insoweit Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG hat den Abrechnungsbescheid vom 08.05.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung zu Recht dahingehend geändert, dass ein Auszahlungsbetrag in Höhe von ... € festgestellt wird.

32 1. Gemäß § 218 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 AO ergeht u. a. dann ein Abrechnungsbescheid, wenn die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) und ihr Erlöschen (§ 47 AO) durch Aufrechnung (§ 226 Abs. 1 AO i. V. m. §§ 387 ff. BGB) streitig sind (vgl. z. B. Senatsurteil vom 18.02.2020 – VII R 39/18, BFHE 268, 391, BStBl II 2023, 224, HFR 2021, 252, Rz. 22, m. w. N.).

33 Im Streitfall hat das FA zu Recht einen Abrechnungsbescheid erlassen, weil streitig ist, ob der Anspruch der Schuldnerin auf Erstattung von KSt und SolZ zur KSt durch Aufrechnung erloschen ist. Die Klin. macht keinen Rückge-

währanspruch nach § 143 Abs. 1 Satz 1 InsO geltend, für den der ordentliche Rechtsweg eröffnet wäre.

Allgemeine Voraussetzungen der Aufrechnung

34 2. Die allgemeinen Voraussetzungen für eine Aufrechnung gemäß § 226 AO i. V. m. §§ 387 ff. BGB waren erfüllt.

35 a) Die sich gegenüberstehenden Forderungen waren gleichartig, weil es sich sowohl bei den LSt-Forderungen als auch bei dem KSt-Erstattungsanspruch um Geldforderungen handelte.

36 b) Es handelte sich um gegenseitige Forderungen, weil sie im Verhältnis zwischen der Schuldnerin und dem FA jeweils gegen den anderen gerichtet waren.

37 c) Die LSt-Forderung für ... 2015 war gemäß § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG am zehnten Tag nach Ablauf des jeweiligen LSt-Anmeldezeitraums – vorliegend der Kalendermonat nach § 41a Abs. 2 Satz 1 EStG – fällig, mithin am ...2015 (...). Für den SolZ und die KiSt zur LSt gelten diese Regelungen entsprechend (vgl. § 1 Abs. 2 SolZG a. F. und § 6 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über die Erhebung von Steuern durch öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften ...).

38 Insbesondere war der KSt-Erstattungsanspruch erfüllbar.

39 Erfüllbarkeit bezeichnet den Zeitpunkt, von dem ab der Schuldner leisten darf (vgl. Grüneberg/Grüneberg, BGB, 82. Aufl., § 271 Rz. 1).

40 Steuererstattungsansprüche aufgrund von Steuervorauszahlungen entstehen im Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer unter der aufschiebenden Bedingung, dass am Ende des Besteuerungszeitraums die geschuldete Steuer geringer ist als die Vorauszahlung. Auf die Festsetzung des Erstattungsanspruchs in einem Erstattungsbescheid kommt es nicht an (BFH-Urteil vom 23.02.2011 – I R 38/10, Rz. 13, m. w. N.).

41 Da der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens am ...2015 und damit deutlich nach Ablauf des Veranlagungszeitraums gestellt wurde, bestand der Erstattungsanspruch bereits vor diesem Zeitpunkt und war daher erfüllbar. Wann genau der Zeitpunkt der Erfüllbarkeit eintrat, kann dahinstehen.

42 Dass die Umbuchung auf die LSt bereits am Tag vor der Festsetzung des KSt-Guthabens erfolgt war, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung, weil es auf die Festsetzung des Erstattungs Guthabens nicht ankommt.

Aufrechnungsverbot, da Möglichkeit der Aufrechnung durch anfechtbare Rechtshandlung erlangt

43 3. Das FG hat zu Recht angenommen, dass der Aufrechnung ein Aufrechnungsverbot i. S. von § 96 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO entgegenstand.

44 a) Nach § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger die Möglichkeit der Aufrechnung durch eine anfechtbare Rechtshandlung i. S. von §§ 129 ff. InsO erlangt hat.

45 § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO verfolgt das Ziel, den Anfechtungsvorschriften der InsO (§§ 129 ff. InsO) im Hinblick auf eine von einem Insolvenzgläubiger erklärte Aufrechnung in dem Sinne Geltung zu verschaffen, dass einer etwaigen Aufrechnungserklärung die Rechtswirkung genommen und dadurch eine anderenfalls etwa notwendige Anfechtung der betreffenden Rechtsvorgänge seitens des Insolvenzverwalters überflüssig wird (vgl. Windel in Jaeger, InsO, § 96 Rz. 45 f.; Uhlenbruck/Sinz, InsO, 15. Aufl., § 96 Rz. 46). Sie ist dahin zu verstehen, dass der Erwerb der Möglichkeit der Aufrechnung zugunsten eines späteren Insolvenzgläubigers erfolgt sein muss, dieser also nicht etwa bereits beim Erwerb dieser Möglichkeit Insolvenz-

gläubiger, mithin das Insolvenzverfahren beim Erwerb noch nicht anhängig gewesen sein muss. Vielmehr schränkt § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO gerade § 94 InsO ein, der grundsätzlich eine vor Verfahrenseröffnung eingetretene Aufrechnungslage während des Insolvenzverfahrens fortbestehen lässt und die Abgabe einer Aufrechnungserklärung während desselben zulässt (Karsten Schmidt/Thole, InsO, 20. Aufl., § 96 Rz. 12; Senatsurteil vom 02.11.2010 – VII R 6/10, BFHE 231, 488, BStBl II 2011, 374, HFR 2011, 560, Rz. 19).

46 b) Im Streitfall liegen die in § 129 InsO geregelten allgemeinen Voraussetzungen der Insolvenzanfechtung vor.

47 aa) Das FA ist Insolvenzgläubiger der LSt-Forderung, weil diese vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens am ...2015 begründet und noch nicht beglichen wurde (§ 38 InsO).

Anfechtbare Rechtshandlung gegeben

48 bb) Im Streitfall liegt weiterhin eine anfechtbare Rechtshandlung vor.

49 (1) Der Begriff der Rechtshandlung i. S. der §§ 129 ff. InsO ist weit auszulegen. Als Rechtshandlung kommt jede Handlung in Betracht, die zum Erwerb einer Gläubiger- oder Schuldnerstellung führt, d. h. ein von einem Willen getragenes Handeln, das rechtliche Wirkungen auslöst und das Vermögen des Schuldners zum Nachteil der Insolvenzgläubiger verändern kann (BGH-Urteil vom 22.10.2009 – IX ZR 147/06, unter II.2.b aa, m. w. N.; vgl. auch BGH-Urteil vom 20.04.2017 – IX ZR 252/16, BGHZ 214, 350, Rz. 28). Erfasst werden nicht nur Rechtsgeschäfte, sondern auch rechtsgeschäfts-ähnliche Handlungen und Realakte, denen das Gesetz Rechtswirkungen beimisst (BGH-Urteile vom 22.10.2009 – IX ZR 147/06, unter II.2.b aa; vom 14.12.2006 – IX ZR 102/03, BGHZ 170, 196, unter II.3.a, m. w. N., zum Einbringen einer Sache, das zu einem Vermieterpfandrecht führt und vom 09.07.2009 – IX ZR 86/08, unter II.2.c aa, m. w. N., zum Brauen von Bier, welches die BierSt und die Sachhaftung des Bieres entstehen lässt). Dass die Rechtswirkungen (unabhängig vom Willen der Beteiligten) kraft Gesetzes eintreten, ist dabei unbeachtlich (vgl. Senatsurteil vom 02.11.2010 – VII R 62/10, BFHE 232, 290, BStBl II 2011, 439, HFR 2011, 557, Rz. 20 f., unter Aufgabe der früheren Rspr. im Senatsurteil vom 16.11.2004 – VII R 75/03, BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193, HFR 2005, 512).

50 U. a. hat der erkennende Senat in Übereinstimmung mit dem BGH und der allgemein vertretenen Auffassung die Leistungserbringung im Umsatzsteuerrecht als eine Rechtshandlung i. S. des § 129 InsO angesehen (vgl. Senatsurteile in BFHE 232, 290, BStBl II 2011, 439, HFR 2011, 557, Rz. 20 f. und in BFHE 231, 488, BStBl II 2011, 374, HFR 2011, 560, Rz. 25; Probst in Hartmann/Metzenmacher, UStG, VIII.4.3.3 Rz. 190; Kirch in eKomm Ab 09.06.2021, § 251 AO, Rz. 57; Jatzke in Hübschmann/Hepp/Spitaler – HHSp –, § 251 AO Rz. 266). Die USt entsteht zwar von Gesetzes wegen, das Entstehen von USt bzw. Vorsteuer setzt jedoch voraus, dass eine Leistung erbracht wird (Senatsurteil in BFHE 232, 290, BStBl II 2011, 439, HFR 2011, 557, Rz. 20). Auch der XI. Senat hat entschieden, dass Handlungen des Schuldners oder Dritter, die zum Entstehen einer USt-Schuld führen, eine Rechtshandlung darstellen, durch die das Schuldnervermögen belastet wird (BFH-Urteil vom 03.08.2022 – XI R 44/20, BFHE 277, 46, HFR 2023, 353, Rz. 27). Nach dem erkennenden Senat ist diese Rspr. – unter Aufgabe seiner bisherigen Rspr. im Senatsbeschluss vom 21.12.1998 – VII B 175/98, BFH/NV 1999, 745, unter 3. – auch auf die LSt anzuwenden; auf den Umstand, dass die LSt kraft Gesetzes durch Erfüllung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen, nämlich nach § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG mit Zahlung des Arbeitslohns, entsteht

und nicht durch die Rechtshandlung selbst, kommt es nicht an.

51 Darüber hinaus hat der erkennende Senat auch die Herstellung einer Aufrechnungslage durch Rechtshandlungen als eigenständige Rechtshandlung angesehen und ihre selbständige Anfechtbarkeit bejaht (vgl. Senatsurteil vom 18.02.2020 – VII R 39/18, BFHE 268, 391, BStBl II 2023, 224, HFR 2021, 252, Rz. 37; vgl. auch BGH-Urteil vom 22.10.2009 – IX ZR 147/06). Die Herstellung einer Aufrechnungslage durch Rechtshandlungen wirkt grundsätzlich gläubigerbenachteiligend i. S. des § 129 Abs. 1 InsO, da sich die Befriedigungsmöglichkeiten der übrigen Insolvenzgläubiger durch eine wirksame Aufrechnung eines Insolvenzgläubigers verschlechtern (vgl. BGH-Urteil vom 22.10.2009 – IX ZR 147/06, Rz. 11; Senatsurteil in BFHE 232, 290, BStBl II 2011, 439, HFR 2011, 557, Rz. 22 ff.).

52 Dass die Rechtshandlung unmittelbar und unabhängig vom Hinzutreten etwaiger weiterer Umstände (z. B. Abgabe einer Steueranmeldung) eine Aufrechnungslage zum Entstehen bringen müsste, setzt § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO nicht voraus. Er verlangt lediglich, dass die Rechtshandlung vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden ist, sie irgendeine Voraussetzung für die Aufrechnungsmöglichkeit des Insolvenzschuldners geschaffen hat und die Insolvenzgläubiger benachteiligt (Senatsurteile in BFHE 232, 290, BStBl II 2011, 439, HFR 2011, 557, Rz. 21, m. w. N. und in BFHE 231, 488, BStBl II 2011, 374, HFR 2011, 560, Rz. 26, m. w. N.).

Überweisung von Arbeitslohn ist Rechtshandlung

53 (2) Im Streitfall hat die Schuldnerin dadurch eine Rechtshandlung vorgenommen, dass sie im letzten Monat vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens ... ihren Arbeitnehmern am ...2015 Lohn überwiesen hat.

Objektive Gläubigerbenachteiligung und Kausalität liegen vor

54 cc) Diese Rechtshandlung hat auch zu einer objektiven Gläubigerbenachteiligung geführt. Denn durch die Überweisung der Löhne ist bei der Schuldnerin insofern eine Verschlechterung der Vermögenssituation eingetreten, als sie infolgedessen für die Entrichtung der LSt einzustehen hatte. Wie bereits aufgezeigt, entsteht die LSt gemäß § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt. Zwar ist gemäß § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG der Arbeitnehmer Schuldner der LSt. Der Arbeitgeber haftet jedoch gemäß § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG für die LSt, die er einzubehalten und abzuführen hat. Der Haftungsanspruch entsteht (§ 38 AO), sobald die einzubehaltende LSt zum Fälligkeitszeitpunkt nicht an das FA abgeführt wird (Schmidt/Krüger, EStG, 42. Aufl., § 42d Rz. 10). Dadurch besteht – zumindest mittelbar – die Möglichkeit, dass das Vermögen der Schuldnerin beeinträchtigt wird.

55 dd) Auch die Kausalität zwischen der Rechtshandlung und der objektiven Gläubigerbenachteiligung liegt vor, weil gerade durch die Zahlung der Löhne die LSt-Schuld entstanden ist.

56 ee) Des Weiteren liegt ausgehend von der oben dargestellten Senatsrechtsprechung eine Rechtshandlung auch darin, dass infolge der Zahlung der Arbeitslöhne eine Aufrechnungsmöglichkeit zugunsten des FA geschaffen wurde.

Voraussetzungen der inkongruenten Deckung ebenfalls erfüllt

57 c) Das FG hat auch zu Recht die (besonderen) Voraussetzungen einer inkongruenten Deckung i. S. von § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO bejaht.

58 Nach dieser Vorschrift ist eine Rechtshandlung anfechtbar, die einem Insolvenzgläubiger eine Sicherung

oder Befriedigung gewährt oder ermöglicht hat, die er nicht oder nicht in der Art oder nicht zu der Zeit zu beanspruchen hatte, wenn die Handlung im letzten Monat vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder nach diesem Antrag vorgenommen worden ist.

59 aa) Die Überweisung des Lohns wurde im Monat vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens und somit innerhalb der in § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO genannten Frist vorgenommen.

60 bb) Auch hat die Überweisung des Arbeitslohns zur Entstehung der LSt und in der weiteren Folge zur Entstehung einer Aufrechnungslage geführt, sodass dem FA eine Möglichkeit zur Befriedigung gegeben wurde. Denn gemäß § 389 BGB bewirkt die Aufrechnung, dass die Forderungen, soweit sie sich decken, als in dem Zeitpunkt erloschen gelten, in welchem sie zur Aufrechnung geeignet einander gegenübergetreten sind. Eine unmittelbare Befriedigung des FA (Gewährung einer Befriedigung) ist demgegenüber noch nicht anzunehmen, weil die Aufrechnung zunächst noch von einer entsprechenden Erklärung des FA gemäß § 388 BGB abhing.

Kein Anspruch des FA auf Aufrechnungsmöglichkeit

61 cc) Das FA hatte keinen Anspruch auf die Befriedigungsmöglichkeit im Wege der Aufrechnung.

62 Nach der Rspr. des BGH richtet sich die Beurteilung, ob die Begründung der Aufrechnungslage zu einer kongruenten oder einer inkongruenten Deckung führt, danach, ob der Aufrechnende einen Anspruch auf Abschluss der Vereinbarung hatte, welche die Aufrechnungslage entstehen ließ, oder ob dies nicht der Fall war. Dabei stellt der BGH maßgeblich auf das zwischen dem Schuldner und dem Gläubiger bestehende Rechtsverhältnis ab (BGH-Urteil vom 08.12.2022 – IX ZR 175/21, Rz. 7, m. w. N.). Allerdings setzt eine die Aufrechnungsbefugnis begründende Verknüpfung zwischen Haupt- und Gegenforderung nicht voraus, dass die Aufrechnung ausdrücklich vereinbart wird, weil es sich bei dieser um ein echtes Erfüllungssurrogat handelt. Die Einordnung des Erwerbs einer Aufrechnungslage als kongruent oder inkongruent richtet sich also entscheidend nach dem Inhalt der Rechtsbeziehungen zwischen dem Insolvenzschuldner und seinem Gläubiger (BGH-Urteil vom 08.12.2022 – IX ZR 175/21, Rz. 9, m. w. N.). Somit ist § 131 InsO einschlägig (und nicht ein Fall einer sog. kongruenten Deckung gemäß § 130 InsO gegeben), wenn sich die Aufrechnungsbefugnis nicht aus dem zwischen dem Schuldner und dem Gläubiger zuerst entstandenen Rechtsverhältnis ergibt (BGH-Urteil vom 09.02.2006 – IX ZR 121/03, unter II.1.; vgl. u. a. auch BGH-Urteil vom 05.04.2001 – IX ZR 216/98, BGHZ 147, 233; vgl. dazu auch Senatsurteil in BFHE 232, 290, BStBl II 2011, 439, HFR 2011, 557, Rz. 34).

63 Im Streitfall bestand ein Anspruch des FA auf Begleichung der LSt durch Zahlung, nicht aber darauf, dem FA die Möglichkeit einer Erfüllung KStG-Erstattungsanspruchs der Schuldnerin durch Aufrechnung zu verschaffen. Die Aufrechnungslage ist vielmehr dadurch entstanden, dass die Schuldnerin die Lohnzahlung geleistet hat, ohne dass sich dies aus einem Rechtsverhältnis zwischen der Schuldnerin und dem FA ergeben hätte oder dieses darauf auch nur hätte Einfluss nehmen können. Auch eine gesetzliche Privilegierung des FA gegenüber den anderen Insolvenzgläubigern bestand nicht. Ohne die – eher zufällig entstandene – Möglichkeit der Aufrechnung hätte das FA die Steuererstattung zur Masse auszahlen müssen und die LSt-Forderung gemäß §§ 174 ff. InsO zur Tabelle anmelden können.

64 4. Da das FA die Aufrechnung somit nicht wirksam erklärt hat, ist der Anspruch der Schuldnerin auf Erstattung von KSt und SolZ zur KSt für 2014 nicht gemäß § 47 AO erloschen.

Zur Revision der Klin.

65 V. 1. Die Revision der Klin. ist begründet und die Vorentscheidung daher insoweit aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die Vorentscheidung verletzt insoweit Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Sache ist zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, weil das FG – von seinem rechtlichen Standpunkt aus zu Recht – bislang keine Feststellungen zu den Voraussetzungen des geltend gemachten Zinsanspruchs getroffen hat.

66 a) Die Klin. hat vor dem FG eine Änderung des Abrechnungsbescheids vom 08.05.2017 ... dahingehend beantragt, dass neben dem begehrten Auszahlungsbetrag auch Zinsen in Höhe von fünf Prozentpunkten über dem jeweiligen Basiszinssatz pro Jahr seit dem ...2015 festgestellt werden. Tatsächlich war das Klagebegehren der Klin. jedoch auf Auszahlung von Zinsen gerichtet.

Zur Auslegung des Klageantrags

67 aa) Nach § 96 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ist das Gericht an die Fassung des Klageantrags nicht gebunden, sondern hat im Wege der Auslegung den Willen der Partei anhand der erkennbaren Umstände zu ermitteln (BFH-Urteil vom 12.06.1997 – I R 70/96, BFHE 183, 465, BStBl II 1998, 38, HFR 1998, 91, unter II.1., m. w. N.). Hierbei ist zu berücksichtigen, dass im Zweifel das gewollt ist, was nach den Maßstäben der Rechtsordnung vernünftig ist und der recht verstandenen Interessenlage entspricht (BFH-Urteil vom 29.04.2009 – X R 35/08, BFH/NV 2009, 1777, HFR 2009, 1165, m. w. N.). Nur eine solche Auslegung trägt dem Grundsatz der Rechtsschutz gewährenden Auslegung nach Art. 19 Abs. 4 GG Rechnung (BFH-Urteil vom 27.01.2011 – III R 65/09, Rz. 10, m. w. N.; Senatsbeschluss vom 21.10.2020 – VII B 121/19, Rz. 24).

68 Eine Auslegung findet ihre Grenze in dem erklärten Willen des Klägers. Ist der Klageantrag schon dem Wortlaut nach eindeutig gestellt und wird dieser Wortlaut durch die Ausführungen des Klägers im Übrigen gestützt, so ist für eine Auslegung durch das Gericht kein Raum mehr (Senatsurteil vom 13.12.1994 – VII R 18/93, BFH/NV 1995, 697, unter II.).

69 Allerdings unterscheidet § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO zwischen dem Klagebegehren und der ‚Fassung der Anträge‘ und stellt dabei letztlich auf das Klagebegehren ab. Daraus folgt, dass, wenn das FG auf die wörtliche Fassung des Klageantrags abstellt, obwohl dieser dem erkennbaren Klageziel des Klägers nicht entspricht, auch dies einen Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO begründet (vgl. BFH-Urteile vom 14.09.2017 – IV R 34/15, HFR 2018, 122, Rz. 16 und vom 04.09.2008 – IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, HFR 2009, 367, unter II.3.a, m. w. N.; BFH-Beschlüsse vom 27.06.2017 – X B 106/16, Rz. 22 und vom 19.08.2015 – V B 26/15, Rz. 18, jeweils m. w. N.).

70 Maßgeblich ist letztlich stets das materielle Ziel der Klage und nicht dessen Formalisierung durch einen Antrag (vgl. BFH-Beschlüsse in vom 27.06.2017 – X B 106/16, Rz. 22 und vom 19.08.2015 – V B 26/15, Rz. 18; vgl. auch Lange in HHSp, § 96 FGO Rz. 177; Seer in Tipke/Kruse, § 96 FGO Rz. 97).

71 Ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO ist auch ohne ausdrückliche Rüge zu beachten und zwingt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils, weil dadurch die Ordnungsmäßigkeit des ganzen weiteren Verfahrens betroffen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 17.07.2019 – II B 31/18, Rz. 10, m. w. N.).

72 Zu einer rechtsschutzgewährenden Auslegung des Klagebegehrens ist der erkennende Senat im Revisionsverfahren ohne Bindung an die Würdigung des FG befugt (ständige Rspr., vgl. z. B. BFH-Urteile vom 11.12.2018 – VIII R 11/16, BFHE 263, 418, HFR 2019, 759, Rz. 30 und

vom 01.03.2018 – IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, HFR 2018, 602, Rz. 30, jeweils m. w. N.).

Insolvenzrechtlicher Anspruch auf Zahlung von Zinsen geltend gemacht

73 bb) Davon ausgehend ist das Klagebegehren der Klin. dahingehend zu verstehen, dass sie einen insolvenzrechtlichen Anspruch auf Zahlung von Zinsen nach § 143 Abs. 1 Satz 2 InsO i. V. m. § 818 Abs. 4, § 819 Abs. 1 und §§ 291, 288 Abs. 1 BGB im Wege einer allgemeinen Leistungsklage gemäß § 40 Abs. 1 Alternative 3 FGO geltend macht. Dies schließt der Senat zum einen aus den von der Klin. angelegten zivilrechtlichen Rechtsgrundlagen und zum anderen daraus, dass die Klin. bereits gegenüber dem FA einen entsprechenden Zahlungsanspruch geltend gemacht hat. Dazu kommt, dass das FA nicht befugt wäre, den insolvenzrechtlichen Zahlungsanspruch im Wege eines Abrechnungsbescheids festzusetzen, sodass dem Rechtsschutzbegehren der Klin. im Abrechnungsverfahren nicht entsprochen werden kann. Denn der Anspruch des Insolvenzverwalters auf Rückgewähr (vermeintlich) in anfechtbarer Weise geleisteter Steuern nach § 143 Abs. 1 InsO ist kein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis i. S. des § 37 Abs. 1 AO, sondern ein bürgerlich-rechtlicher Anspruch (Senatsurteil vom 12.11.2013 – VII R 15/13, BFHE 243, 309, BStBl II 2014, 359, HFR 2014, 490, Rz. 6). Dies gilt auch für den Zinsanspruch, der sich ebenfalls nach § 143 Abs. 1 Satz 2 InsO beurteilt (vgl. BGH-Urteile vom 24.09.2015 – IX ZR 55/15, Rz. 21; vom 12.04.2018 – IX ZR 88/17, HFR 2018, 909, Rz. 31 ff. und vom 10.12.2020 – IX ZR 80/20, Rz. 24).

74 b) Der erkennende Senat ist an die (inzidente) Entscheidung des FG zum Rechtsweg gebunden. Denn das Revisionsgericht prüft gemäß § 17a Abs. 5 GVG im Rechtsmittelverfahren gegen die Entscheidung in der Hauptsache nicht mehr, ob der beschrittene Rechtsweg zulässig ist (vgl. auch Senatsurteil vom 10.11.2020 – VII R 8/19, Rz. 41). Eine entsprechende Rüge hinsichtlich des eingeschlagenen Rechtswegs haben die Beteiligten nicht erhoben.

75 c) Die allgemeine Leistungsklage ist zulässig. Insbesondere ist die vorherige Durchführung eines außergerichtlichen Vorverfahrens nach § 44 FGO nicht erforderlich (vgl. auch BFH-Urteile vom 14.04.2021 – X R 25/19, BFHE 272, 319, HFR 2022, 43, Rz. 23 und vom 19.04.2012 – III R 85/09, BFHE 237, 145, BStBl II 2013, 19, HFR 2012, 877, Rz. 10).

Vorgaben für zweiten Rechtsgang

76 2. Im zweiten Rechtsgang wird das FG prüfen müssen, ob die Voraussetzungen für einen Zinsanspruch nach § 143 Abs. 1 Satz 2 InsO (in der jeweils geltenden Fassung) i. V. m. § 818 Abs. 4, § 819 Abs. 1 und §§ 291, 288 Abs. 1 BGB erfüllt sind.“

15 Zu den Voraussetzungen einer Anfechtung nach § 133 InsO

Urteil vom 20.06.2023 – VII R 22/19 –

Vorinstanz: FG Münster, Urteil vom 25.01.2018 – 6 K 1013/15 AO (EFG 2018, 811)

InsO § 96 Abs. 1 Nr. 3, § 129 Abs. 1, § 133; AO § 226 Abs. 1 AO

Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zum bargeschäftsähnlichen Leistungsaustausch und ihre Folgen für die Vermutung nach § 133 Abs. 1 Satz 2 InsO können nicht auf ein steuerrechtliches Drei-Personen-Verhältnis übertragen werden, in dem das Finanzamt als Dritter Anfecht-

tungsgegner ist. Ob der Schuldner i. S. von § 133 InsO mit Gläubigerbenachteiligungsvorsatz gehandelt und das Finanzamt diesen gekannt hat, ist daher im Einzelfall zu prüfen.

Der Kl. ist Insolvenzverwalter des Nachlasses des 2017 verstorbenen Schuldners. Dieser war Geschäftsführer und Gesellschafter einer GmbH, deren Geschäftsbetrieb nach seinen Angaben seit 2005 ruhte. Fortan war er als eingetragener Kaufmann tätig.

Seit 2005 gab der Schuldner für sein Einzelgewerbe keine Steuererklärungen mehr ab. Die Besteuerungsgrundlagen wurden seitdem gemäß § 162 AO geschätzt. In der letzten Bilanz des Einzelunternehmens von 2008 ist ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag ausgewiesen. Zur Aufrechterhaltung des Betriebs stellte die Ehefrau des Schuldners diesem aus ihrem Privatvermögen erhebliche Mittel zur Verfügung.

Das FA setzte aufgrund einer LSt-Außenprüfung erhebliche Nachforderungen gegen die GmbH und den Schuldner fest. Eine von der Deutschen Rentenversicherung durchgeführte Betriebsprüfung ergab ebenfalls eine Nachforderung gegen den Schuldner.

Mit Beschluss vom Oktober 2007 arrestierte das AG auf Antrag der Staatsanwaltschaft Steuererstattungsansprüche des Schuldners gegen das FA. Von Oktober 2007 bis Juli 2011 wurden die bei der Staatsanwaltschaft vom FA und den Sozialversicherungsträgern angemeldeten Forderungen mit den arrestierten USt-Erstattungsansprüchen verrechnet.

2012 beantragte der Schuldner selbst beim AG die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Dieses wurde 2012 eröffnet und der Kl. zum Insolvenzverwalter bestellt. Nachdem der Schuldner 2017 verstorben war, leitete das AG das Insolvenzverfahren über seinen Nachlass ein.

Das FA hatte von April 2009 bis Oktober 2011 auf mehrfache Bitte des Schuldners Aufrechnungen von fälligen USt-Erstattungsbeträgen mit LSt-Forderungen vorgenommen. In der Folge kam es zu Aufrechnungen in Höhe eines noch streitigen Betrags.

Ab Mai 2013 machte der Kl. verschiedene Anfechtungsansprüche gegenüber dem FA geltend und wies darauf hin, dass die Aufrechnungen nach § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO unwirksam seien, weil das FA die Möglichkeit der Aufrechnung der USt-Erstattungsansprüche u. a. für den Zeitraum April 2009 bis Oktober 2011 mit seinen LSt-Forderungen gegen den Schuldner in nach § 133 InsO anfechtbarer Weise erlangt habe.

Das FA erließ 2014 einen Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO, in dem es feststellte, die USt-Erstattungsansprüche seien mit den LSt-Forderungen von März 2009 bis Dezember 2011 wirksam aufgerechnet worden und deshalb erloschen.

Dem hiergegen eingelegten Einspruch half das FA in Bezug auf die USt-Erstattungsansprüche für November und Dezember 2011 ab und wies den Einspruch im Übrigen zurück.

Das FG wies die Klage ab. Auf die Revision hob der BFH die Vorentscheidung auf und verwies die Sache mit folgender Begründung an das FG zurück:

20 „1. Bezüglich der Aufrechnung der LSt-Forderungen gegen die USt-Erstattungsansprüche des Schuldners hat das FG zu Recht die allgemeinen Voraussetzungen der Aufrechnung bejaht. Es ist allerdings zu Unrecht zu dem Ergebnis gekommen, dass die Rspr. des BGH zur bargeschäftsähnlichen Lage auf den Streitfall übertragen werden

kann und der Aufrechnung demnach kein Aufrechnungsverbot entgegenstand.

21 a) Gemäß § 218 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 AO ergeht u. a. dann ein Abrechnungsbescheid, wenn die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) und ihr Erlöschen (§ 47 AO) durch Aufrechnung (§ 226 Abs. 1 AO i. V. m. §§ 387 ff. BGB) streitig sind (vgl. z. B. Senatsurteil vom 18.02.2020 – VII R 39/18, BFHE 268, 391, BStBl II 2023, 224, HFR 2021, 252, Rz. 22, m. w. N.).

22 Im Streitfall hat das FA zu Recht einen Abrechnungsbescheid erlassen, weil (vorliegend noch) streitig ist, ob die LSt-Forderungen des FA betreffend den Zeitraum März 2009 bis Oktober 2011 in Höhe von ... € wirksam gegen USt-Erstattungsansprüche des Schuldners gemäß § 226 AO i. V. m. §§ 387 ff. BGB aufgerechnet wurden und damit gemäß § 47 AO erloschen sind.

Allgemeine Voraussetzungen der Aufrechnung vorliegend erfüllt

23 b) Die allgemeinen Voraussetzungen für eine Aufrechnung gemäß § 226 AO i. V. m. § 387 ff. BGB waren erfüllt.

24 aa) Die sich gegenüberstehenden Forderungen waren gleichartig, weil es sich sowohl bei den LSt-Forderungen als auch bei den USt-Erstattungsansprüchen um Geldforderungen handelte.

25 bb) Es handelte sich um gegenseitige Forderungen, weil sie im Verhältnis zwischen dem Schuldner und dem FA jeweils gegen den anderen gerichtet waren.

26 cc) Die LSt-Forderungen waren gemäß § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG am zehnten Tag nach Ablauf des jeweiligen LSt-Anmeldezeitraums – vorliegend der Kalendermonat nach § 41a Abs. 2 Satz 1 EStG – fällig.

27 dd) Die USt-Erstattungsansprüche waren erfüllbar, weil das FA diesen gemäß § 168 AO zugestimmt hatte. Die USt entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt wurden.

Rspr. des BGH zur bargeschäftsähnlichen Lage nicht auf Dreipersonenverhältnis übertragbar

28 c) Das FG hat jedoch zu Unrecht die Voraussetzungen einer bargeschäftsähnlichen Lage bejaht und unter Anwendung dieser Grundsätze angenommen, dass der Aufrechnung das Aufrechnungsverbot gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO nicht entgegenstand.

29-36 *Es folgen Ausführungen entsprechend Rz. 44-52 der Entscheidungsgründe des Senatsurteils vom 18.04.2023 – VII R 35/19, zur Veröffentlichung bestimmt, HFR 2024, 36).*

Vorliegend drei Rechtshandlungen durchgeführt

37 (b) Im Streitfall hat der Schuldner drei Rechtshandlungen vorgenommen.

38 (aa) Zunächst hat der Schuldner von seinen Lieferanten Lieferungen und Leistungen gegen Entgelt bezogen. Infolgedessen ist gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums USt entstanden.

39 (bb) Eine weitere Rechtshandlung liegt in der Zahlung der Arbeitslöhne, wodurch gemäß § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG im Zeitpunkt des Zuflusses des jeweiligen Arbeitslohns LSt entstanden ist.

40 (cc) Schließlich ist auch die Herstellung einer Aufrechnungslage als Rechtshandlung anzusehen (s. oben).

Objektive Gläubigerbenachteiligung liegt ebenfalls vor

41 (c) Zumindest die Überweisung der Löhne und die Herstellung einer Aufrechnungslage haben zu einer objek-

tiven Gläubigerbenachteiligung geführt. Denn durch die Überweisung der Löhne ist beim Schuldner insofern eine Verschlechterung der Vermögenssituation eingetreten, als er infolgedessen für die Entrichtung der LSt einzustehen hatte. Wie bereits aufgezeigt, entsteht die LSt gemäß § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt. Zwar ist gemäß § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG der Arbeitnehmer Schuldner der LSt. Der Arbeitgeber haftet jedoch gemäß § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG für die LSt, die er einzubehalten und abzuführen hat. Der Haftungsanspruch entsteht (§ 38 AO), sobald die einzubehaltende LSt zum Fälligkeitszeitpunkt nicht an das FA abgeführt wird (Schmidt/Krüger, EStG, 42. Aufl., § 42d Rz. 10). Dadurch besteht – zumindest mittelbar – die Möglichkeit, dass das Vermögen des Schuldners beeinträchtigt wird.

42 Ob auch die Beziehung von Lieferungen und Leistungen zu einer objektiven Gläubigerbenachteiligung geführt hat, ist zumindest insofern zweifelhaft, als der Schuldner dadurch USt-Erstattungsansprüche erworben hat.

Anfechtbarkeit nach § 133 Abs. 1 InsO

43 cc) Das FG hat zu Unrecht die Voraussetzungen des § 133 Abs. 1 InsO verneint.

44 Nach § 133 Abs. 1 InsO ist eine Rechtshandlung anfechtbar, die der Schuldner in den letzten zehn Jahren vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder nach diesem Antrag mit dem Vorsatz, seine Gläubiger zu benachteiligen, vorgenommen hat, wenn der andere Teil zur Zeit der Handlung den Vorsatz des Schuldners kannte. Diese Kenntnis wird vermutet, wenn der andere Teil wusste, dass die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners drohte und dass die Handlung die Gläubiger benachteiligte.

45 (1) Die o. g. Rechtshandlungen wurden innerhalb von zehn Jahren vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen. Dieser Antrag ist [im Jahr] 2012 beim AG eingegangen.

Gläubigerbenachteiligungsvorsatz bei Durchführung der Rechtshandlung

46 (2) Weiterhin muss der Schuldner die Rechtshandlung mit dem Vorsatz vorgenommen haben, seine Gläubiger zu benachteiligen.

Nach BGH-Rspr. bei bargeschäftsähnlicher Lage ausnahmsweise kein Benachteiligungsvorsatz anzunehmen

47 (a) Nach der BGH-Rspr. handelt ein Schuldner, der zahlungsunfähig ist und seine Zahlungsunfähigkeit kennt, in der Regel mit Benachteiligungsvorsatz. In diesem Fall weiß er, dass sein Vermögen nicht ausreicht, um sämtliche Gläubiger zu befriedigen (BGH-Urteile vom 12.02.2015 – IX ZR 180/12, WM 2015, 591, Rz. 16 und vom 17.11.2016 – IX ZR 65/15, DB 2016, 2958, Rz. 13, jeweils m. w. N.). In Fällen kongruenter Leistungen hat der BGH allerdings anerkannt, dass der Schuldner trotz der Indizwirkung einer erkannten Zahlungsunfähigkeit ausnahmsweise nicht mit Gläubigerbenachteiligungsvorsatz handelt, wenn er seine Leistung Zug um Zug gegen eine zur Fortführung seines Unternehmens unentbehrliche Gegenleistung erbracht hat, die den Gläubigern im Allgemeinen nutzt. Der subjektive Tatbestand kann hiernach entfallen, wenn im unmittelbaren Zusammenhang mit der potentiell anfechtbaren Rechtshandlung eine gleichwertige Gegenleistung in das Vermögen des Schuldners gelangt, also ein Leistungsaustausch ähnlich einem Bargeschäft stattfindet. Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass dem Schuldner in diesem Fall infolge des gleichwertigen Leistungsaustauschs die dadurch eingetretene mittelbare Gläubigerbenachteiligung nicht bewusst geworden sein kann (BGH-Urteile in WM 2015, 591, Rz. 22; vom 17.12.2015 – IX ZR 61/14, WM

2016, 172, Rz. 36 und in WM 2017, 51, Rz. 31, jeweils m. w. N.). Für das Vorliegen einer bargeschäftsähnlichen Lage hat der BGH den unmittelbaren Austausch zwischen Leistung und Gegenleistung als wesentlich angesehen (BGH-Urteil in WM 2015, 591, Rz. 24, m. w. N.). Auch im Falle eines bargeschäftsähnlichen Leistungsaustauschs wird sich der Schuldner der eintretenden mittelbaren Gläubigerbenachteiligung allerdings dann bewusst werden, wenn er weiß, dass er trotz Belieferung zu marktgerechten Preisen fortlaufend unrentabel arbeitet und deshalb bei der Fortführung seines Geschäfts mittels der durch bargeschäftsähnliche Handlungen erworbenen Gegenstände weitere Verluste anhäuft, die die Befriedigungsaussichten der Gläubiger weiter mindern, ohne dass auf längere Sicht Aussicht auf Ausgleich besteht (BGH-Urteil vom 04.05.2017 – IX ZR 285/16, DB 2017, 1378, Rz. 7, m. w. N.).

48 (b) Ob der Schuldner die Rechtshandlungen mit dem Vorsatz vorgenommen hat, seine Gläubiger zu benachteiligen, hat das FG ausdrücklich offengelassen.

49 Die Würdigung der wesentlichen Umstände des Einzelfalls obliegt dem FG (vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 21.06.2022 – VI R 20/20, BFHE 277, 338, BStBl II 2023, 87, HFR 2023, 32, Rz. 14, m. w. N.), weshalb eine abschließende Entscheidung des erkennenden Senats nicht möglich ist.

Kenntnis des anderen vom Gläubigerbenachteiligungsvorsatz des Schuldners

50 (3) Schließlich setzt eine Anfechtbarkeit i. S. von § 133 InsO voraus, dass der andere Teil zur Zeit der Handlung den Gläubigerbenachteiligungsvorsatz des Schuldners kannte.

51 (a) Die nach § 133 Abs. 1 Satz 1 InsO erforderliche Kenntnis des Anfechtungsgegners vom Benachteiligungsvorsatz des Schuldners muss sich, da Gegenstand dieses Vorsatzes die vom Schuldner veranlasste gläubigerbenachteiligende Rechtshandlung ist, auch darauf erstrecken, dass die Gläubigerbenachteiligung durch eine vom Schuldner ausgehende Rechtshandlung verursacht worden ist. Die Voraussetzungen einer solchen Kenntnis dürfen nicht überspannt werden. Der Anfechtungsgegner muss nicht alle Einzelheiten kennen, aus denen sich das Vorliegen einer Schuldnerhandlung ergibt. Es genügt, dass er einen solchen Sachverhalt im Allgemeinen erkannt hat. Dies ist der Fall, wenn er sich der Kenntnis nicht verschließen konnte, dass sein Vermögenserwerb auf einer die Gläubigergemeinschaft benachteiligenden Rechtshandlung des Schuldners beruhte (BGH-Urteil vom 01.06.2017 – IX ZR 48/15, ZIP 2017, 1281, Rz. 25, m. w. N.).

52 Im Falle eines bargeschäftsähnlichen Leistungsaustauschs ist dieser Schluss von erkannter drohender oder eingetretener Zahlungsunfähigkeit des Schuldners auf eine durch die angefochtene Zahlung bewirkte Gläubigerbenachteiligung nicht gerechtfertigt. Insofern gilt für die Kenntnis des Anfechtungsgegners nichts anderes als für den Benachteiligungsvorsatz des Schuldners. Dem Gläubiger kann in diesem Fall wegen des gleichwertigen Leistungsaustauschs ebenso wie dem Schuldner trotz Kenntnis von dessen Zahlungsunfähigkeit die gläubigerbenachteiligende Wirkung der an ihn bewirkten Leistung nicht bewusst geworden sein. Die gesetzliche Vermutung des § 133 Abs. 1 Satz 2 InsO greift dann nicht ein. Der zweite Teil des Vermutungstatbestands ist nicht erfüllt. Anders liegt es nur, wenn der Anfechtungsgegner weiß, dass der Schuldner unrentabel arbeitet und bei der Fortführung seines Geschäfts weitere Verluste erwirtschaftet. Dann weiß er auch, dass der bargeschäftsähnliche Leistungsaustausch den übrigen Gläubigern des Schuldners keinen Nutzen, sondern infolge der an den Anfechtungsgegner fließenden Zahlungen Nachteile bringt (vgl. BGH-Urteil in DB 2017, 1378, Rz. 9).

BFH-Rspr. zum bargeschäftsähnlichen Leistungsaustausch nicht auf Drei-Personen-Verhältnis übertragbar, da hier keine Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung

53 (b) Die Rspr. des BGH zum bargeschäftsähnlichen Leistungsaustausch ist allerdings nicht auf ein Drei-Personen-Verhältnis – wie im Streitfall – übertragbar.

54 Wie bereits erwähnt, ist das wesentliche Kriterium für ein Bargeschäft die Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung („do ut des“). Da dieses Merkmal nur zwischen den konkreten Vertragsparteien bestehen kann, kann die Rspr. zum bargeschäftsähnlichen Leistungsaustausch denknotwendig nicht gegenüber Dritten gelten.

55 Das FA ist im Streitfall jedoch Dritter. Denn im Zusammenhang mit den LSt-Forderungen des FA besteht ein vertragliches Verhältnis nur zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber mit der Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Erbringung der Arbeitsleistung und der Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung des Lohns (§ 611 BGB).

56 Auch wenn der Arbeitnehmer gemäß § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG Schuldner der LSt ist, wird dadurch kein Gegenleistungsverhältnis zum FA begründet, weil dieses seinerseits keine Leistung gegenüber dem Arbeitnehmer zu erbringen hat. Auch ein Zurückbehaltungsrecht für den Fall der Nichtzahlung der LSt steht dem FA nicht zu.

57 Es besteht ferner kein Verhältnis von Leistung und Gegenleistung zwischen dem Schuldner als Arbeitgeber und dem FA. Die Haftung des Arbeitgebers nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG für LSt, die er einzubehalten und abzuführen hat, steht nicht unmittelbar im Zusammenhang mit der Erbringung der Arbeitsleistung. Vielmehr setzt die Haftung eine Steuerschuld des Arbeitnehmers voraus und ist damit akzessorisch (Schmidt/Krüger, EStG, 42. Aufl., § 42d Rz. 2).

58 Auch in der Literatur wird die Übertragung der BGH-Rspr. zum bargeschäftsähnlichen Leistungsaustausch auf Drei-Personen-Verhältnisse bzw. die Verpflichtung zur Abführung von LSt abgelehnt (vgl. Frotscher, BB 2006, 353 ff.; Boeker in HHSp, § 69 AO Rz. 32e ff.; vgl. auch Jatzke in Gosch, AO § 69 Rz. 46).

59 Soweit der erkennende Senat mit Beschlüssen vom 21.12.1998 – VII B 175/98 (BFH/NV 1999, 745) und vom 11.08.2005 – VII B 244/04 (BFHE 210, 410, BStBl II 2006, 201, HFR 2005, 1152) im Zusammenhang mit der Zahlung des laufend arbeitsvertraglich geschuldeten Lohns entschieden hat, dass die vom Arbeitgeber an das FA abzuführenden LSt-Beträge zum Arbeitslohn gehören und Entgelt für die von den Arbeitnehmern erbrachte Arbeitsleistung darstellen, wird daran nicht mehr festgehalten. Aufgrund dessen hatte der Senat die Gläubigerbenachteiligung verneint, sodass damit auch die Kenntnis des FA von der Gläubigerbenachteiligungsabsicht entfiel (offengelassen in Senatsbeschluss vom 09.12.2005 – VII B 124-125/05, BFH/NV 2006, 897, unter II.3.d cc).

60 Schließlich war das FA auch an der Beziehung des Schuldners zu seinen Lieferanten nicht beteiligt.

61 Das FG ist in der angefochtenen Vorentscheidung zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Rspr. des BGH zum bargeschäftsähnlichen Leistungsaustausch auch auf das vorliegende Drei-Personen-Verhältnis übertragen werden kann und aufgrund dessen eine Kenntnis des FA vom (eventuellen) Gläubigerbenachteiligungsvorsatz des Schuldners i. S. von § 133 Abs. 1 Satz 2 InsO ausgeschlossen ist.

Vorgaben für zweiten Rechtsgang

62 2. Im zweiten Rechtsgang wird das FG die Voraussetzungen der § 96 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 133 InsO und insbesondere den Gläubigerbenachteiligungsvorsatz unter

Beachtung der Rechtsauffassung des erkennenden Senats erneut zu prüfen haben.

63 Außerdem wird das FG klären müssen, ob das FA einen eventuellen Gläubigerbenachteiligungsvorsatz des Schuldners kannte. Dabei ist die Rspr. des BGH zum bargeschäftsähnlichen Leistungsaustausch außer Acht zu lassen und sind die Umstände des vorliegenden Einzelfalls zu würdigen.

64 3. Sollte das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis gelangen, dass die Aufrechnung aufgrund eines Aufrechnungsverbots gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO unzulässig war und die USt-Erstattungsansprüche daher nicht gemäß § 47 AO erloschen sind, wird das FG über eine Verzinsung des Erstattungsanspruchs zu entscheiden haben.

65 a) Zunächst wird das FG das Klagebegehren des Kl. ermitteln müssen. Dabei ist der Antrag des Kl. auszulegen. Möglicherweise macht der Kl. den insolvenzrechtlichen Zinsanspruch gemäß § 143 Abs. 1 Satz 2 InsO i. V. m. § 818 Abs. 4, §§ 819, 291, 288 Abs. 1 BGB geltend.

66 Nach § 96 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ist das Gericht an die Fassung des Klageantrags nicht gebunden, sondern hat im Wege der Auslegung den Willen der Partei anhand der erkennbaren Umstände zu ermitteln (BFH-Urteile vom 12.06.1997 – I R 70/96, BFHE 183, 465, BStBl II 1998, 38, HFR 1998, 91, unter II.1., m. w. N. und vom 27.01.2011 – III R 65/09, Rz. 10). Hierbei ist zu berücksichtigen, dass im Zweifel das gewollt ist, was nach den Maßstäben der Rechtsordnung vernünftig ist und der recht verstandenen Interessenlage entspricht (BFH-Urteil vom 29.04.2009 – X R 35/08, BFH/NV 2009, 1777, HFR 2009, 1165, m. w. N.). Nur eine solche Auslegung trägt dem Grundsatz der Rechtsschutz gewährenden Auslegung nach Art. 19 Abs. 4 GG Rechnung (BFH-Urteil vom 27.01.2011 – III R 65/09, Rz. 10, m. w. N.; Senatsbeschluss vom 21.10.2020 – VII B 121/19, Rz. 24).

67 Eine Auslegung findet ihre Grenze in dem erklärten Willen des Klägers. Ist der Klageantrag schon dem Wortlaut nach eindeutig gestellt und wird dieser Wortlaut durch die Ausführungen des Klägers im Übrigen gestützt, so ist für eine Auslegung durch das Gericht kein Raum mehr (Senatsurteil vom 13.12.1994 – VII R 18/93, BFH/NV 1995, 697, unter II.).

68 Allerdings unterscheidet § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO zwischen dem Klagebegehren und der ‚Fassung der Anträge‘ und stellt dabei letztlich auf das Klagebegehren ab. Daraus folgt, dass, wenn das FG auf die wörtliche Fassung des Klageantrags abstellt, obwohl dieser dem erkennbaren Klageziel des Klägers nicht entspricht, dies einen Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO begründet (vgl. BFH-Urteile vom 14.09.2017 – IV R 34/15, HFR 2018, 122, Rz. 16 und vom 04.09.2008 – IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, HFR 2009, 367, unter II.3.a, m. w. N.; BFH-Beschlüsse vom 27.06.2017 – X B 106/16, Rz. 22 und vom 19.08.2015 – V B 26/15, Rz. 18, jeweils m. w. N.).

69 Maßgeblich ist letztlich stets das materielle Ziel der Klage und nicht dessen Formalisierung durch einen Antrag (vgl. BFH-Beschlüsse vom 27.06.2017 – X B 106/16, Rz. 22 und vom 19.08.2015 – V B 26/15, Rz. 18; vgl. auch Lange in HHSp, § 96 FGO Rz. 177; Seer in Tipke/Kruse, § 96 FGO Rz. 97).

70 b) Die allgemeine Leistungsklage ist zulässig. Insbesondere ist die vorherige Durchführung eines außergerichtlichen Vorverfahrens nach § 44 FGO nicht erforderlich (vgl. auch BFH-Urteile vom 14.04.2021 – X R 25/19, BFHE 272, 319, HFR 2022, 43, Rz. 23 und vom 19.04.2012 – III R 85/09, BFHE 237, 145, BStBl II 2013, 19, HFR 2012, 877, Rz. 10, m. w. N.; Senatsurteil in HFR 2024, 36).

71 c) Der Zinssatz des insolvenzrechtlichen Zinsanspruchs beträgt gemäß § 288 Abs. 1 Satz 2 BGB fünf Pro-

zentpunkte über dem Basiszinssatz. Im Fall eines negativen Basiszinssatzes verringert sich der Zinssatz entsprechend und liegt unter 5 %. Negativ kann ein Zins jedoch nicht werden (vgl. BGH-Urteil vom 09.05.2023 – XI ZR 544/21, Rz. 26).

72 Bislang hatte der Kl. vor dem FG einen Zinssatz von 5 % und vor dem BFH einen Zinssatz von fünf Prozentpunkten über dem Basiszinssatz beantragt. Auch insoweit hat das FG den Antrag des Kl. auszulegen bzw. auf dessen Konkretisierung durch den Kl. hinzuwirken.“

Körperschaftsteuer

16 **Keine gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos bei rechtsfähigen privaten Stiftungen**

Urteil vom 17.05.2023 – IR 42/19 –

Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 – 1 K 1505/15 (EFG 2019, 1604)

KStG § 1 Abs. 1 Nr. 4, § 27 Abs. 1, 2, 7; EStG § 20 Abs. 1 Nr. 9; AO § 179 Abs. 1

Da der Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG keine Vermögensmassen erfasst, fehlt für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts eine Rechtsgrundlage zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos

Die Klin., eine rechtsfähige private Stiftung des bürgerlichen Rechts, wurde 2010 durch den Stifter X gegründet und mit einem Anfangsvermögen ausgestattet. Stiftungszweck ist die Förderung der Familie des X (Familienstiftung).

Nach der Stiftungssatzung ist das Dotationskapital in der Bilanz der Stiftung gesondert als solches auszuweisen und zu erhalten. Die Stiftung hat ihren Gewinn, der nach Abzug von Zuwendungen verbleibt, in die offenen Rücklagen einzustellen, um ihren satzungsmäßigen Zweck nachhaltig erfüllen zu können.

2010 bis 2013 erfolgten keine Auszahlungen an die Destinatäre, 2012 aber eine Einzahlung des X in die „Kapitalrücklage“. Mit der KSt-Erklärung für 2013 (Streitjahr) reichte die Klin. eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2013 ein. Das FA lehnte die Feststellung ab, da die Rechtsform der Stiftung nicht vom Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG erfasst werde. Zudem fehle ein gesellschaftsrechtliches Verhältnis zwischen Stiftung und Stifter.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage teilweise statt und verpflichtete das FA, den Bestand des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2013 mit 0 € gesondert festzustellen. Auf die Revision des FA hob der BFH die Vorentscheidung auf und wies die Klage ab. Er führte aus:

9 „... Das FG ist zu Unrecht von einem Anspruch der Klin. auf Erlass eines Bescheids über die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2013 ausgegangen. Vielmehr ist eine gesonderte Feststellung des Einlagekontos für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts nach der im Streitjahr maßgebenden Rechtslage ausgeschlossen.

Voraussetzungen für gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

10 1. Nach § 179 Abs. 1 AO muss eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ausdrücklich gesetzlich

angeordnet sein. Dies ist darauf zurückzuführen, dass abgestufte (mehrstufige) Steuerverwaltungsverfahren, die von der Grundkonzeption des § 157 Abs. 2 AO abweichen, aufgrund des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) einer besonderen gesetzlichen Regelung bedürfen; die damit unverzichtbare Rechtsgrundlage für ein mehrstufiges Verfahren kann nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen ersetzt werden (z. B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 – GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, HFR 2005, 813; Senatsbeschluss vom 13.05.2013 – IR 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434, HFR 2013, 667; BFH-Urteil vom 20.11.2018 – VIII R 39/15, BFHE 263, 112, BStBl II 2019, 239, HFR 2019, 368). Sofern die gesonderte Feststellung bestimmter materiell-rechtlich maßgebender Rechengrößen nicht gesetzlich vorgesehen ist, muss über diese Größen grundsätzlich unmittelbar bei der Veranlagung des Stpfl. (hier: in den ESt-Veranlagungen der Destinatäre) entschieden werden (vgl. auch Senatsurteil vom 10.04.2019 – IR 15/16, BFHE 265, 56, BStBl II 2022, 266, HFR 2019, 998).

Gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos

11 2. Nach § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG haben unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. Das steuerliche Einlagekonto ist ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs fortzuschreiben (§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG). Der sich danach ergebende Bestand des steuerlichen Einlagekontos ist nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG gesondert festzustellen. Dieser Bescheid über die gesonderte Feststellung ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt (§ 27 Abs. 2 Satz 2 KStG).

12 Nach § 27 Abs. 7 KStG gelten die Regelungen der Absätze 1 bis 6 der Vorschrift sinngemäß für andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder Nr. 10 EStG gewähren können. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst u. a. auch Leistungen einer nicht von der KSt befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG, die mit Gewinnausschüttungen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind. Nach der Senatsrechtsprechung sind diese Voraussetzungen im Fall einer rechtsfähigen privaten Stiftung des bürgerlichen Rechts jedenfalls dann erfüllt, wenn die Leistungsempfänger der Stiftung (Destinatäre) unmittelbar oder mittelbar Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung nehmen können (Senatsurteil vom 03.11.2010 – IR 98/09, BFHE 232, 22, BStBl II 2011, 417, HFR 2011, 410; weitergehend FG Hamburg, Urteil vom 20.08.2021 – 6 K 196/20, EFG 2022, 241 zu ausländischen Stiftungen, anhängige Revision BFH VIII R 25/21). § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und 3 EStG sowie § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG gelten nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 Halbsatz 2 EStG entsprechend.

Keine Anwendung auf rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts

13 3. Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass eine ausreichende Rechtsgrundlage für die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos der Klin. zum 31.12.2013 besteht (vgl. auch die Parallelentscheidung des Senats vom 17.05.2023 – IR 46/21).

Keine Kapitalgesellschaft i. S. des § 27 Abs. 1 KStG ...

14 a) Die Regelung des § 27 Abs. 1 KStG ist insoweit nicht ausreichend belastbar. Denn die Klin. ist keine Kapitalgesellschaft i. S. des § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG, sondern eine

rechtsfähige private Stiftung des bürgerlichen Rechts i. S. der §§ 80 ff. BGB, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG als sonstige juristische Person des privaten Rechts der unbeschränkten KSt-Pflicht unterliegt.

... und keine Erfassung vom Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG

15 Darüber hinaus wird die Klin. auch nicht vom Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG erfasst. Diese Vorschrift sieht eine sinngemäße Anwendung von § 27 Abs. 1 bis 6 KStG nur für andere unbeschränkt steuerpflichtige ‚Körperschaften und Personenvereinigungen‘ vor. Rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts sind aber weder Körperschaften noch Personenvereinigungen, sondern gehören zu den Vermögensmassen, die der Gesetzgeber grundsätzlich von Körperschaften und Personenvereinigungen abgrenzt (z. B. in § 1 Abs. 1 KStG und in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG). Die Einordnung als Vermögensmasse ergibt sich daraus, dass bei solchen Stiftungen weder eine Beteiligung der Begünstigten (Destinatäre) am Vermögen möglich ist noch Mitgliedschaftsrechte bestehen (vgl. Senatsurteil in BFHE 232, 22, BStBl II 2011, 417, HFR 2011, 410).

Streitstand zu etwaiger Ausdehnung des § 27 Abs. 7 KStG

16 b) Dessen ungeachtet gehen nicht nur die Vorinstanz, sondern auch andere FG (FG Münster, Urteil vom 16.01.2019 – 9 K 1107/17 F, EFG 2019, 1010, Revision ... zurückgenommen ...; Sächsisches FG, Urteil vom 21.10.2020 – 5 K 117/18, EFG 2021, 1584; FG Nürnberg, Urteil vom 15.06.2021 – 1 K 513/18, EFG 2022, 261) und die mittlerweile h. M. in der Literatur davon aus, dass § 27 Abs. 7 KStG auch rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts erfasst (Bauschatz in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 27 Rz. 126; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rz. 145; Endert in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 27 KStG Rz. 257a; Kleinmanns, eKomm, § 27 KStG Rz. 85; Jauch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die KSt, Anh. ‚Stiftungen‘ zum KStG Rz. 123; Kümpel in Bott/Walter, KStG, § 27 Rz. 139; Brandis/Heuermann/Oellerich, § 27 KStG Rz. 75b; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 27 Rz. 197; Schnitger/Nordmeyer in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 27 Rz. 21 und 274; Götz/Pach-Hanssenheimb, Handbuch der Stiftung, 4. Aufl., Rz. 854 f.; Kraft, Ubg 2020, 95, 101 f.; von Löwe in Feick [Hrsg.], Stiftung als Nachfolgeinstrument, 2015, § 26 Rz. 22; von Oertzen/Fritz, BB 2014, 87, 89; Orth, ZStV 2020, 14; Schienke-Ohletz/Mehren, ZStV 2022, 1, 6; Wyrstcril, Die Besteuerung von Destinatärleistungen privatnütziger Stiftungen, 2014, S. 150 ff.; offengelassen im BFH-Urteil vom 14.07.2010 – X R 62/08, BFHE 231, 46, BStBl II 2014, 320, HFR 2011, 170).

17 Dies wird – ähnlich wie im angefochtenen FG-Urteil – überwiegend damit begründet, dass diese Stiftungen an ihre Destinatäre Leistungen erbringen könnten, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG steuerpflichtig seien. Da diese Vorschrift auch auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Bezug nehme, müssten Stiftungen ein steuerliches Einlagekonto führen. Die Nichterwähnung der Vermögensmassen in § 27 Abs. 7 KStG sei ein Versehen des Gesetzgebers. Diese Gesetzeslücke sei zu schließen, da es ansonsten – dem Zweck des § 27 Abs. 7 KStG widersprechend – zu einer systemwidrigen Besteuerung der Auskehrung von Einlagen käme. Der Gesetzgeber habe durch die Einbeziehung der Stiftungen in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG aber gerade deren Gleichbehandlung mit Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern angestrebt (BTDrucks 14/2683, S. 114). Des Weiteren wird darauf verwiesen, dass auch für Betriebe gewerblicher Art (BgA) ein steuerliches Einlagekonto zu führen sei, ohne dass sie vom Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG erfasst seien (vgl. hierzu Senatsurteil vom 30.09.2020 – I R 12/17, BFHE 270, 450, BStBl II 2022, 269, HFR 2021, 399; BMF-Schreiben vom 04.04.2022, BStBl I 2022, 645).

Keine Ausdehnung des § 27 Abs. 7 KStG auf rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts

18 c) Der Senat folgt dem nicht (im Ergebnis auch Schreiben des LfSt Niedersachsen vom 26.09.2019, DB 2019, 2268; Fischer, FR 2017, 897, 900; wohl auch Ewert/Gottwalt, StBp 2023, 38, 41 f.). Entscheidend ist, dass die Ausdehnung des persönlichen Anwendungsbereichs der gesonderten Feststellung nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG auf rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts – wie bereits ausgeführt – dem klaren Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG widerspricht. Allein der Umstand, dass Leistungen der Klin. zu Einkünften i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG führen können, reicht nach dem Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG gerade nicht aus, um ein gesondertes Feststellungsverfahren durchzuführen (a. A. Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rz. 145).

Keine anderweitige Schlussfolgerung aus Regelungen zur steuerfreien Rückgewähr von Einlagen ...

19 d) Dem kann auch nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG eine steuerfreie Rückgewähr von Einlagen nur bei einer entsprechenden Feststellung im steuerlichen Einlagekonto vorsehe und § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf diese Vorschrift verweise, so dass die fehlende Erwähnung der Vermögensmassen in § 27 Abs. 7 KStG lediglich ein Versehen des Gesetzgebers sei – und diese ungewollte Gesetzeslücke entsprechend dem Zweck des § 27 Abs. 7 KStG zu Gunsten der Destinatäre geschlossen werden müsse, um im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG eine Abgrenzung zwischen steuerpflichtigen Einnahmen und einer nicht steuerpflichtigen Rückgewähr von Einlagen zu ermöglichen.

20 Denn zum einen geht das FG zu Unrecht davon aus, dass die Einbeziehung rechtsfähiger privater Stiftungen des bürgerlichen Rechts in die gesonderte Feststellung nach § 27 Abs. 7 KStG zwingend zu Gunsten der Destinatäre wirke, so dass grundsätzlich die Möglichkeit einer (erweiternden) Auslegung des § 27 Abs. 7 KStG über dessen Wortlaut hinaus eröffnet sei. Zwar verweist der zu Gunsten der Destinatäre wirkende § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG für die Abgrenzung steuerpflichtiger Gewinnausschüttungen zu einer nicht steuerpflichtigen Rückgewähr von Einlagen auf das nach § 27 KStG gesondert festgestellte steuerliche Einlagekonto. Gleichzeitig ist ein gesondertes Feststellungsverfahren aber auch mit Belastungen verbunden. Insbesondere müssen nach § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG jährlich Feststellungserklärungen abgegeben werden, weshalb für Kapitalgesellschaften der EU in § 27 Abs. 8 KStG ein vereinfachtes Verfahren vorgesehen ist (BFH-Urteil vom 27.10.2020 – VIII R 18/17, BFHE 270, 495, BStBl II 2022, 524, HFR 2021, 368). Außerdem kommt es zu einer verfahrensrechtlichen Bindung der Destinatäre an die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auf Ebene der Stiftung, die im Fall fehlerhafter Feststellungen auch zu ihren Ungunsten wirken kann.

21 Zum anderen bedarf es bei den rechtsfähigen privaten Stiftungen des bürgerlichen Rechts nicht zwingend einer gesonderten Feststellung nach § 27 Abs. 7 KStG, um für die Destinatäre die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zu erreichen (im Ergebnis auch Jensen, nPoR 2022, 122, 126 ff.; Schienke-Ohletz/Mehren, ZStV 2022, 1, 6). So ist es auch für Gewinnausschüttungen von Drittstaatenkapitalgesellschaften an inländische Anteilseigner anerkannt, dass die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG im Rahmen des Veranlagungsverfahrens der Anteilseigner zu klären sind, da das Gesetz in diesen Fällen kein gesondertes Feststellungsverfahren zur Verfügung stellt (BFH-Urteil vom 13.07.2016 – VIII R 47/13, BFHE 254, 390, BStBl II 2022, 263, HFR 2016, 1077; Senatsurteil in BFHE 265, 56, BStBl II 2022, 266, HFR 2019, 998 – jeweils unter Verweis auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG, ABIEG 2002, Nr. C 325, 1, jetzt Art. 63 AEUV i. d. F.

des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die EU und des Vertrags zur Gründung der EG, ABIEU 2008, Nr. C 115, 47). Für Destinatäre inländischer rechtsfähiger privater Stiftungen des bürgerlichen Rechts ergibt sich Entsprechendes daraus, dass nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 EStG nur solche Einnahmen steuerpflichtig sind, die mit Gewinnausschüttungen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ‚wirtschaftlich vergleichbar‘ sind. Außerdem gilt § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nur ‚entsprechend‘.

22 Im Übrigen fehlt es an einer ausfüllungsbedürftigen Regelungslücke, weil sich der Gesetzgeber in § 179 Abs. 1 AO ausdrücklich dafür entschieden hat, eine gesonderte Feststellung nur zu verlangen, soweit dies in der AO oder sonst in den Steuergesetzen ausdrücklich bestimmt ist (Senatsbeschluss vom 13.05.2013 – I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434, HFR 2013, 667).

... und aus Rspr. zu BgA

23 e) Auch der Verweis auf die Behandlung der BgA im Rahmen des § 27 Abs. 7 KStG reicht nicht aus, um eine Anwendbarkeit des § 27 Abs. 7 KStG auf rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts auszudehnen. Insofern ist zu berücksichtigen, dass zwischen rechtsfähigen privaten Stiftungen des bürgerlichen Rechts und BgA erhebliche Unterschiede bestehen. Dies gilt insbesondere für nicht rechtsfähige BgA, bei denen die dahinterstehende Körperschaft Steuerschuldnerin bleibt, so dass der BgA unter den Begriff ‚andere Körperschaften‘ i. S. des § 27 Abs. 7 KStG fällt (Senatsurteil in BFHE 270, 450, BStBl II 2022, 269, HFR 2021, 399). Aber auch bei einem rechtsfähigen BgA besteht eine Anbindung an die dahinter liegende Trägerkörperschaft, so dass die Struktur solcher BgA nicht mit dem Verhältnis von Stifter, rechtsfähiger privater Stiftung des bürgerlichen Rechts (Vermögensmasse) und Destinatären vergleichbar ist (so auch Ewert/Gottwalt, StBp 2023, 38, 41).

Nach derzeitiger Rechtslage Klärung ausschließlich im Veranlagungsverfahren der Destinatäre

24 4. Im Ergebnis könnte die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos – oder zumindest ein mit § 27 Abs. 8 KStG vergleichbares vereinfachtes Feststellungsverfahren – zwar auch für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts sinnvoll sein. Dies gilt insbesondere für Verbrauchsstiftungen (§ 80 Abs. 2 Satz 2 BGB, ab 01.07.2023 § 80 Abs. 1 Satz 2 BGB), da jedenfalls in diesem Fall Zuführungen des Stifters zum Stiftungskapital nicht mit Nennkapital vergleichbar wären und ein gesondertes Feststellungsverfahren der Vereinfachung und der Rechtssicherheit dienen könnte. Voraussetzung wäre aber immer, dass die Nichtbesteuerung der Auskehrung von Stiftungskapital an die Destinatäre – unter Berücksichtigung der schenkungsteuerrechtlichen Behandlung des Übergangs des Stiftungskapitals vom Stifter auf die Stiftung – als gerechtfertigt angesehen wird (kritisch Ewert/Gottwalt, StBp 2023, 38, 40 f.). In jedem Fall können (und müssen) diese Fragen nach derzeitiger Rechtslage allein im Rahmen der Veranlagung der Destinatäre geklärt werden, da für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts bisher eine den Anforderungen des § 179 Abs. 1 AO genügende Rechtsgrundlage zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos fehlt.“

Anmerkung

1. Das Besprechungsurteil ist – ebenso wie die Parallelentscheidung I R 46/21 vom gleichen Tag (BFH/NV 2023, 1408) – für die Besteuerung von Stiftungen und Destinatären von besonderer praktischer Bedeutung. Allgemein geht es hier um die Frage, ob und wie die vom Gesetzgeber mit § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG bezweckte steuerliche Gleichbehandlung von Stiftungen und Destinatären

einerseits sowie Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern andererseits erreicht wird. Im Fokus stand dabei die Möglichkeit einer steuerfreien Rückgewähr von Einlagen, die bei Kapitalgesellschaften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG grundsätzlich eine gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG) voraussetzt.

2. Vor dem Hintergrund des Ziels einer Gleichstellung mit der Besteuerung bei Kapitalgesellschaften hatte die bisher h. M. angenommen, dass die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos auch von rechtsfähigen privaten Stiftungen des bürgerlichen Rechts beantragt werden kann, obwohl der Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG den persönlichen Anwendungsbereich dieser Vorschrift nur für Körperschaften und Personenvereinigungen, nicht aber für Vermögensmassen eröffnet. Der BFH hat dieser h. M. nunmehr widersprochen und gegenteilig entschieden. Dies mag für einige Kommentatoren „überraschend“ gewesen sein (vgl. Kraft, Ubg 2020, 95, 102; Linkermann, EFG 2019, 1010). Angesichts der strengen Rspr. zum Erfordernis einer ausreichenden Rechtsgrundlage für die Durchführung eines gesonderten Feststellungsverfahrens und des lückenhaften Wortlauts des § 27 Abs. 7 KStG sah der BFH für eine andere Entscheidung aber keinen ausreichenden Spielraum.

3. Allerdings hat der BFH damit nur entschieden, dass nach derzeitiger Rechtslage kein gesondertes Feststellungsverfahren durchgeführt werden kann. Eine andere Frage wird sein, ob bei rechtsfähigen privaten Stiftungen des bürgerlichen Rechts ein solches Feststellungsverfahren überhaupt zwingende Voraussetzung für die Annahme einer steuerfreien Rückgewähr von Einlagen ist.

Diese Frage hat der I. Senat des BFH verneint, so dass er letztlich auf das Veranlagungsverfahren der Destinatäre verweisen konnte. Erst dort wird – ggf. durch den hierfür zuständigen VIII. Senat des BFH – abschließend zu entscheiden sein, ob und unter welchen Voraussetzungen die steuerfreie Rückgewähr von Einlagen auch ohne vorherige Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos möglich ist (kritisch Ewert/Gottwalt, StBp 2023, 38, 40 f. unter Hinweis auf die fehlende Besteuerung von veräußerungsgleichen Gewinnen, allerdings ohne dabei den nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG entsprechend anwendbaren § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG in die Überlegungen einzu beziehen). Unter Berücksichtigung der schenkungsteuerrechtlichen Behandlung des Übergangs des Stiftungskapitals vom Stifter auf die Stiftung könnte jedenfalls trotz des Drei-Personen-Verhältnisses Stifter-Stiftung-Destinatär die Möglichkeit einer steuerfreien Rückgewähr von Einlagen gerechtfertigt sein, auch wenn es etwaige Gestaltungsmöglichkeiten durch schenkungsteuerrechtliche Verschonungstatbestände geben sollte (vgl. hierzu Schienke-Ohletz/Mehren, ZStV 2022, 1, 2 ff.).

4. Wird die Möglichkeit einer steuerfreien Rückgewähr von Einlagen grundsätzlich bejaht, stellt sich die Anschlussfrage, ob und wie eine Abgrenzung zum Nennkapital bei Kapitalgesellschaften vorzunehmen ist. Diese Frage ist im Besprechungsurteil ebenfalls noch nicht abschließend entschieden. Der BFH weist aber darauf hin, dass bei Verbrauchsstiftungen eine Vergleichbarkeit der Zuführungen des Stifters zum Stiftungskapital mit Nennkapital zu verneinen wäre.

Für die konkrete Abgrenzung könnte es somit darauf ankommen, ob das entsprechende Stiftungskapital nach der Satzung oder den gesetzlichen Vorschriften dauerhaft im Bestand zu erhalten ist (FG Münster, Urteil in EFG 2019, 1010, m. w. N.; Kleinmanns, KStG – eKomm., § 27 Rz. 85.1; von Oertzen/Fritz, BB 2014, 87, 89; differenzierend nach Stiftungskapital [Errichtungskapital und Zustiftungskapital] einerseits und Zuführung in die

Rücklagen andererseits: Endert in Frotscher/Drüen, § 27 KStG Rz. 257a). Danach wäre es in der Konstellation des Besprechungsurteils (nach § 3 Abs. 1 der Satzung Erhalt des gesamten Dotationskapitals) zumindest fraglich, ob auch die als „Kapitalrücklage“ ausgewiesene Zustiftung zum steuerlichen Einlagekonto gehört.

RiBFH Dr. Sven-Christian Witt

Schenkungssteuer
Doppelbesteuerung

17 DBA-Schweden 1992 nach Fortfall der schwedischen Schenkungssteuer

Urteil vom 24.05.2023 – II R 27/20 –

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 05.08.2020 – 7 K 2779/18 (EFG 2021, 64)

ErbStG §§ 2, 7 Abs. 1 Nr. 1; DBA-Schweden Art. 4

Nach Abschaffung der Schenkungssteuer im Königreich Schweden (Schweden) zum 01.01.2005 kann Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweden 1992 bei einer Doppelansässigkeit des Schenkers im Inland und in Schweden kein Besteuerungsrecht in Schweden begründen. Dies hat zur Folge, dass die Schenkung eines in der Bundesrepublik Deutschland und zugleich in Schweden ansässigen Schenkers dem deutschen Schenkungssteuerrecht unterliegt.

Die im Streitjahr in Schweden ansässige Klin. erhielt 2005 im Wege der Schenkung von ihrem Vater Anteile an einer schwedischen AG. Der Vater unterhielt im Zeitpunkt der Schenkung Wohnsitze in Deutschland und Schweden. Sein Lebensmittelpunkt lag im Zeitpunkt der Schenkung in Schweden. Schweden hatte die ErbSt und SchenkSt zu Beginn des Jahres 2005 abgeschafft.

Das FA setzte gegen die Klin. SchenkSt fest.

Das FG gab der Klage statt, mit der die Klin. die Auffassung vertrat, ihr Vater sei abkommensrechtlich allein in Schweden ansässig gewesen, sodass Schweden allein über das Besteuerungsrecht verfügt habe.

Auf die Revision hob der BFH die Vorentscheidung auf und wies die Klage ab. Er führte aus:

Unbeschränkte SchenkSt-Pflicht

14 „1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG unterliegen der SchenkSt die Schenkungen unter Lebenden. Dazu gehören freigebige Zuwendungen unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

15 Die persönliche Steuerpflicht für den gesamten Vermögensanfall setzt nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG voraus, dass der Schenker im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Inländer ist. Als Inländer gelten nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Dies trifft auf den Vater der Klin., den Schenker, zu, denn er hatte neben einem Wohnsitz in Schweden auch einen Wohnsitz im Inland.

Anwendungsbereich des DBA-Schweden

16 2. Art. 26 DBA-Schweden 1992 enthält Regelungen, die eine Doppelbesteuerung mit SchenkSt bei einer doppelten Ansässigkeit des Schenkers oder des Beschenkten in Schweden und in Deutschland verhindern sollen.

17 a) Nach Art. 24 Abs. 3 DBA-Schweden 1992 kann bewegliches Vermögen, das kein Betriebsvermögen darstellt und Teil einer Schenkung einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person ist, ohne Rücksicht auf seine Belegenheit nur in diesem Staat besteuert werden, soweit Art. 26 DBA Schweden 1992 nichts anderes bestimmt.

18 b) In welchem Staat eine Person in diesem Sinne ‚ansässig‘ ist, bestimmt Art. 4 DBA-Schweden 1992 für sämtliche Regelungen innerhalb des Abkommens mit dem Ausdruck ‚eine in einem Vertragsstaat ansässige Person‘. Nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. b Satz 1 DBA-Schweden 1992 ist für Zwecke der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungssteuern ‚eine in einem Vertragsstaat ansässige Person‘, deren Nachlass oder Schenkung oder deren Erwerb nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

19 Ist eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, gilt sie nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA-Schweden 1992 als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

20 c) Danach wäre nach dem DBA-Schweden 1992 an sich die Schenkung in Schweden zu besteuern, da der Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung in diesem Land den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte.

Abschaffung der ErbSt und SchenkSt in Schweden

21 3. Jedoch besteht seit der Abschaffung der ErbSt und SchenkSt in Schweden – ungeachtet eines tatsächlich bestehenden Wohnsitzes – für Zwecke der SchenkSt keine ‚Ansässigkeit‘ in Schweden i. S. des Art. 4 Abs. 1 Buchst. b, Abs. 2 Buchst. a DBA-Schweden 1992 mehr (gl. A. Pohl, NWB 2021, 240, 241; a. A. Schmid in Wassermeyer, DBA, Schweden, Vor Art. 24 bis 28 Rz. 5; Eisele in Kapp/Ebeling, § 21 ErbStG, Rz. 71.1; Ehlig, IStR 2021, 433, 435 ff.). Denn Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweden 1992 verweist für den Ausdruck ‚eine in einem Vertragsstaat ansässige Person‘ i. S. des Abkommens für Zwecke der SchenkSt auf eine Person, die ‚nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist‘. Somit bestimmt sich die Ansässigkeit des Schenkers allein nach dem inländischen Recht.

22 a) Entsprechend der allgemeinen Abkommenspraxis (vgl. etwa Art. 4 Abs. 1 des OECD-MA) definiert Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweden 1992 den Begriff des Wohnsitzes oder ständigen Aufenthaltsorts als örtlichen Anknüpfungspunkt für die ‚Ansässigkeit‘ im abkommensrechtlichen Sinne nicht selbst, sondern verweist insoweit auf das nationale Recht des jeweiligen Vertragsstaates. Die Ansässigkeit einer Person (Erblasser oder Schenker) setzt danach voraus, dass deren Nachlass oder Schenkung ‚nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes ... oder eines anderen Merkmals steuerpflichtig ist‘.

23 b) Es bedarf folglich für die abkommensrechtliche Ansässigkeit einer tatsächlich existierenden nationalen Vorschrift (‚nach dem Recht dieses Staates‘), die für die (unbeschränkte) Steuerpflicht der Schenkung an den Wohnsitz des Schenkers oder ein ähnliches ortsbezogenes Merkmal anknüpft. Für Deutschland folgt dies aus § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG, der für die unbeschränkte SchenkSt-Pflicht an einen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Schenkers anknüpft. Für Schweden fehlte es hingegen seit der Abschaffung der SchenkSt ab dem 01.01.2005 und damit auch im Schenk-

kungszeitpunkt an einer entsprechenden nationalen Norm für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Bezug auf die SchenkSt.

24 c) ‚Ansässigkeit‘ im abkommensrechtlichen Sinne und unbeschränkte Steuerpflicht sind zwar grundsätzlich unterschiedlichen Regelungskreisen zuzuordnen (vgl. Ehlig, IStR 2021, 433, 436). Jedoch verbindet Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweden 1992 beide Regelungskreise, indem er für die abkommensrechtliche Ansässigkeit auf die jeweiligen nationalen Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht verweist (Wassermeyer in Wassermeyer, MA Art. 4 Rz. 2: Ansässigkeit im abkommensrechtlichen Sinne setzt die unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund eines ortsbezogenen Merkmals voraus; vgl. auch Ismer/Blank in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 4 Rz. 77). Denn nach der Regelung bedeutet der Ausdruck ‚eine in einem Vertragsstaat ansässige Person‘ für Zwecke der SchenkSt, dass diese Person nach dem ‚Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist‘.

25 d) Diesem Verständnis steht die vom FG zitierte Rspr. des I. Senats des BFH nicht entgegen, wonach die in der abkommensrechtlichen Definition der Ansässigkeit angesprochene ‚Steuerpflicht‘ es nicht erfordert, dass die im Einzelfall betroffenen Einkünfte in dem Ansässigkeitsstaat tatsächlich der Besteuerung unterliegen. Vielmehr genügt danach die abstrakte (‚virtuelle‘) Steuerpflicht (BFH-Urteil vom 06.06.2012 – IR 52/11, BFHE 237, 356, BStBl II 2014, 240, HFR 2012, 1052, Rz. 12 – zur KSt-Befreiung von Kapitalgesellschaften). Der Unterschied zum Streitfall liegt darin, dass in dem vom I. Senat entschiedenen Fall weiterhin ein Gesetz existiert hatte, nach welchem die Erträge der in der Republik Frankreich residierenden Kapitalgesellschaften grundsätzlich einer (unbeschränkten) Steuerpflicht unterlagen. Wird jedoch in einem Vertragsstaat die Steuerart komplett und ersatzlos abgeschafft, dann fehlt es nicht nur an einer tatsächlichen, sondern auch an einer abstrakten oder virtuellen Steuerpflicht in diesem Staat.

26 e) Unerheblich ist, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweden 1992 im Jahr 1992 auch in Schweden die Steuerart SchenkSt noch existierte und folglich eine ‚Ansässigkeit‘ eines Schenkers in Schweden möglich gewesen ist. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Anwendung des Abkommens ist im Fall der Schenkung der Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Die Voraussetzungen der abkommensrechtlichen Ansässigkeit nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweden 1992 müssen daher in diesem Zeitpunkt vorgelegen haben und beurteilen sich auch nach der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage. Der bei Abschluss des DBA Schweden 1992 gegebene Rechtszustand besteht indes nicht für die gesamte Laufzeit fort, da die SchenkSt in Schweden zu Beginn des Jahres 2005 abgeschafft worden ist. Das DBA-Schweden 1992 ist nicht so auszulegen, als existierte in Schweden das bei seinem Abschluss geltende Schenkungssteuergesetz weiterhin fort.

Anwendung auf Streitfall

27 4. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zu Unrecht entschieden, dass die Regelungen des DBA-Schweden 1992 einer Besteuerung der freigebigen Zuwendung des Vaters an die Klin. im Inland entgegenstehen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene SchenkSt-Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klin. nicht in ihren Rechten.

28 a) Die Übertragung der Anteile unterliegt – unstrittig – als freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der SchenkSt. Die Voraussetzungen für die unbeschränkte SchenkSt-Pflicht sind erfüllt. Die Klin. war im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung im Jahr 2005 zwar keine Inländerin i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG,

da sie im Zeitpunkt der Schenkung ihren Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Schweden hatte. Jedoch bestand für ihren Vater als Schenker eine persönliche Steuerpflicht nach dieser Vorschrift, da er einen Wohnsitz im Inland hatte.

29 b) Das DBA-Schweden 1992, das eine Doppelbesteuerung verhindern soll, führt zu keinem anderen Ergebnis. Eine Ansässigkeit des Vaters in Schweden lag nicht vor, weil im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung kein nationales Recht in Schweden bestand, das die Besteuerung der Schenkung an den Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt in Schweden angeknüpft hätte.“

18 DBA-Schweden 1992 nach Fortfall der schwedischen Schenkungsteuer

Urteil vom 24.05.2023 – II R 28/20 –

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 05.08.2020 – 7 K 2777/18 (EFG 2021, 60)

ErbStG §§ 2, 7 Abs. 1 Nr. 1; DBA-Schweden Art. 4

Nach Abschaffung der Schenkungsteuer im Königreich Schweden (Schweden) zum 01.01.2005 kann Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweden 1992 bei einer Doppelsässigkeit des Schenkers im Inland und in Schweden kein Besteuerungsrecht in Schweden begründen. Dies hat zur Folge, dass die Schenkung eines in der Bundesrepublik Deutschland und zugleich in Schweden ansässigen Schenkers dem deutschen Schenkungsteuerrecht unterliegt.

Sachverhalt und Entscheidungsgründe entsprechen dem Senatsurteil vom 24.05.2023 – II R 27/20 (BFHE 281, 113, HFR 2024, 46).

19 DBA-Schweden 1992 nach Fortfall der schwedischen Schenkungsteuer

Urteil vom 24.05.2023 – II R 29/20 –

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 05.08.2020 – 7 K 2778/18 (EFG 2021, 63)

ErbStG §§ 2, 7 Abs. 1 Nr. 1; DBA-Schweden Art. 4

Nach Abschaffung der Schenkungsteuer im Königreich Schweden (Schweden) zum 01.01.2005 kann Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweden 1992 bei einer Doppelsässigkeit des Schenkers im Inland und in Schweden kein Besteuerungsrecht in Schweden begründen. Dies hat zur Folge, dass die Schenkung eines in der Bundesrepublik Deutschland und zugleich in Schweden ansässigen Schenkers dem deutschen Schenkungsteuerrecht unterliegt.

Sachverhalt und Entscheidungsgründe entsprechen dem Senatsurteil vom 24.05.2023 – II R 27/20 (BFHE 281, 113, HFR 2024, 46).

Umsatzsteuer

20 Zur Unternehmereigenschaft einer von NV Ehegatten gemeinschaftlich betriebenen Hundezucht

Beschluss vom 25.10.2023 – XI B 25/23 –

Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 28.02.2023 – 3 K 1541/21

UStG § 2 Abs. 1; BGB § 705; MwStSystRL Art. 9 Abs. 1

Ehegatten, die gemeinschaftlich eine Hundezucht betreiben, bilden eine GbR, die Unternehmerin i. S. des § 2 Abs. 1 UStG ist.

Streitig war, ob ein aus Ehegatten bestehender Personenzusammenschluss als Unternehmer anzusehen ist. Das FA hatte USt gegen eine aus den Ehegatten bestehende GbR festgesetzt. Der Ehemann hatte als Rechtsnachfolger der GbR dagegen Klage erhoben. Das FG hat – nach Beiladung der früheren Ehefrau – die Klage abgewiesen und dabei das Bestehen einer GbR offengelassen, weil auch eine Ehegattengemeinschaft Unternehmerin sei.

Der BFH wies die NZB mit folgender Begründung zurück:

Keine Abweichung von Rspr. zu Bruchteilsgemeinschaften

2 „1. Die Revision ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rspr. (Divergenz, § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen.

Divergenz nur bei vergleichbaren Sachverhalten

3 a) Eine Zulassung der Revision wegen Divergenz setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, der EuGH, das BVerfG, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG; das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (vgl. z. B. BFH-Beschlüsse vom 14.11.2022 – XI B 105/21, BFH/NV 2023, 155, Rz. 9; vom 31.08.2023 – XI B 89/22, juris, HFR 2023, 1102).

Im Streitfall keine Divergenz

4 b) Der Kl. macht zu Unrecht geltend, die Vorentscheidung weiche vom BFH-Urteil vom 22.11.2018 – V R 65/17 (BFHE 263, 90) ab, da das FG entschieden habe, dass eine Ehegattengemeinschaft Unternehmerin i. S. des § 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL sein könne.

5 aa) Die behauptete Divergenz liegt im Streitfall schon deshalb nicht vor, weil der Sachverhalt der angefochtenen Vorentscheidung mit demjenigen im BFH-Urteil vom 22.11.2018 – V R 65/17 (BFHE 263, 90, HFR 2019, 303) nicht vergleichbar ist; denn im dortigen Fall hat der BFH nicht angenommen, dass eine GbR bestehe.

Kl. klagt als Rechtsnachfolger einer GbR gegen Bescheide, die gegenüber dieser ergangen sind

6 Vorliegend hat der Kl. als Rechtsnachfolger und ehemaliger Beteiligter der GbR Klage gegen USt-Bescheide erhoben, die das FA zunächst gegenüber der GbR und später gegen den Kl. als Rechtsnachfolger der GbR erlassen hat. Die Einspruchsentscheidung ist ebenfalls gegenüber dem Kl. als Rechtsnachfolger der GbR ergangen. Das FG hat die Klage des Kl. als Rechtsnachfolger der GbR gegen diese Verwaltungsakte abgewiesen. Es hat in den Entscheidungsgründen zwar offengelassen, ob die aus dem Kl. und der Beigel. bestehende Ehegattengemeinschaft eine GbR sei; indem das FG die Rechtmäßigkeit der gegenüber der GbR ergangenen USt-Bescheide bestätigt hat, ist es indes implizit von der Existenz der GbR ausgegangen.

GbR wurde konkludent ohne Gesamthandsvermögen gegründet

7 bb) Der Senat geht aufgrund der ... tatsächlichen Feststellungen des FG davon aus, dass die Eheleute eine GbR i. S. des § 705 BGB gegründet haben (vgl. zur Existenz einer GbR bei gemeinsamem Betrieb eines ‚Tierzuchthofs‘ durch Ehegatten BGH-Urteil vom 03.02.2016 – XII ZR 29/13, MDR 2016, 655, Rz. 22 ff.). Der Existenz einer GbR steht es auch nicht entgegen, wenn Eheleute keinen schriftlichen Ver-

trag geschlossen haben; denn ein Vertrag über die Gründung einer GbR kann auch stillschweigend durch konkludentes Handeln geschlossen werden (vgl. BGH-Urteil vom 09.10.1974 – IV ZR 164/73, NJW 1974, 2278). Für die Annahme eines konkludenten Handelns ist es unschädlich, wenn sie Wirtschaftsgüter nicht zur gesamten Hand, sondern zu Bruchteilen und als Alleineigentum erworben haben; denn eine gemeinschaftliche Zweckverfolgung verlangt nicht unbedingt, dass die dafür eingesetzten Vermögensgegenstände zur gesamten Hand gehalten werden (vgl. auch BGH-Urteil vom 10.01.1985 – III ZR 93/83, NJW 1985, 1841, Rz. 18, bei nichtehelicher Lebensgemeinschaft); es genügt z. B. auch die schuldrechtliche Widmung einer von allen oder einzelnen Gesellschaftern gehaltenen Sache für den Gesellschaftszweck (vgl. BFH-Urteil vom 29.08.2001 – VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185, HFR 2002, 199, unter I.2. der Gründe).

Kein schwerwiegender Rechtsanwendungsfehler

8 2. Da mithin aufgrund der vom FG festgestellten Tatsachen davon auszugehen ist, dass zwischen dem Kl. und seiner damaligen Ehefrau eine GbR bestand, scheidet das Vorliegen eines schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers des FG, den der Kl. als weiteren Zulassungsgrund geltend macht, aus.

Verfahrensrügen bleiben ohne Erfolg

9 3. Die vom Kl. geltend gemachten Verfahrensfehler liegen, soweit sie hinreichend dargelegt wurden, nicht vor.

Mangelnde Sachverhaltsaufklärung nicht hinreichend dargelegt

10 a) Der gerügte Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht durch Nichtvernehmung der früheren Ehefrau des Kl. und ausgeschiedenen Mitgesellschafterin (der Beigel.) ist bereits nicht hinreichend dargelegt.

Vernehmung der Beigel. wurde nicht beantragt und ihre Nichtvernehmung wurde nicht gerügt

11 aa) Der Kl. hat in der mündlichen Verhandlung ... keinen Antrag auf Vernehmung der Beigel. gestellt, die ... angekündigt hatte, nicht zum Termin zu erscheinen. Um einen Sachaufklärungsmangel hinreichend darzulegen, hätte der fachkundig vertretene Kl. daher u. a. vortragen müssen, weshalb er nicht von sich aus entsprechende Beweisanträge gestellt hat und weshalb sich die Beweiserhebung dem FG auch ohne besonderen Antrag als erforderlich habe aufdrängen müssen und inwieweit die als unterlassen gerügte Beweisaufnahme – auf der Grundlage der materiell-rechtlichen Auffassung des FG – zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (ständige Rspr., z. B. BFH-Beschlüsse vom 19.12.2016 – XI B 57/16, BFH/NV 2017, 599, Rz. 18; vom 04.03.2020 – XI B 30/19, BFH/NV 2020, 611, Rz. 11). Denn die Sachaufklärungsrüge dient nicht dazu, Beweisanträge oder Fragen zu ersetzen, welche ein fachkundig vertretener Beteiligter selbst in zumutbarer Weise hätte stellen können, jedoch zu stellen unterlassen hat (vgl. BFH-Beschluss vom 26.04.2018 – XI B 117/17, BFH/NV 2018, 953, Rz. 32). Da es sich um einen Verfahrensmangel handelt, auf deren Beachtung der Betroffene verzichten kann, muss ein Beschwerdeführer außerdem vortragen, dass er den Verstoß in der Vorinstanz gerügt habe oder aus welchen entschuldigen Gründen er an einer solchen Rüge vor dem FG gehindert gewesen sei (vgl. BFH-Beschluss vom 05.12.2013 – XI B 1/13, BFH/NV 2014, 547, Rz. 9).

12 bb) Diese Anforderungen erfüllt die Beschwerdebeurteilung nicht. Der Kl. trägt zwar vor, dass die Beigel. im Falle ihrer Vernehmung ausgeführt hätte, dass sie Einzelunternehmerin gewesen sei, was dem Inhalt ihrer eidesstattlichen Versicherungen entspreche. Er legt aber nicht hinreichend dar, warum er angesichts des hiervon abweichenden Vortrags des FA ... ihre Vernehmung nicht beantragt und die Nichtvernehmung nicht gerügt hat.

Beigel. hätte außerdem das Gegenteil ausgesagt

13 cc) Lediglich ergänzend weist der Senat darauf hin, dass selbst bei einer anderen rechtlichen Sichtweise die Beschwerde unbegründet wäre, nachdem die Beigel. im Schriftsatz vom 30.08.2023 dem Senat gegenüber erklärt hat, dass der Kl. ihrer Auffassung nach Einzelunternehmer gewesen sei und sie nur Hilfstätigkeiten für den Kl. ausgeübt habe. Diese Aussage widerspricht indes den vom FG festgestellten weiteren Tatsachen, die für das Vorliegen einer GbR sprechen, insbesondere dem Internet-Auftritt sowie den aufgefundenen Kaufverträgen und Heimtierausweisen, auf die das FG maßgeblich abgestellt hat. Hätte das FG die Beigel. vernommen, wäre daher seine Entscheidung auf Basis seiner materiell-rechtlichen Rechtsauffassung nicht anders ausgefallen.

Vernehmung der Töchter wurde zwar beantragt, aber ihre Nichtvernehmung wurde nicht gerügt

14 b) Soweit der Kl. rügt, das FG habe die gemeinsamen Töchter des Kl. und der Beigel. nicht als Zeuginnen vernommen, wurde zwar in der mündlichen Verhandlung ein Beweisantrag gestellt. Es fehlt aber der Vortrag, warum deren Nichtvernehmung nicht gerügt worden ist. Dem fachkundig vertretenen Kl. war bekannt, dass seine Töchter nicht als Zeuginnen geladen sowie nicht zur Sitzung erschienen waren. Im Übrigen hat die Beigel. in ihrem Schreiben vom 30.08.2023 mitgeteilt, dass eine Vernehmung der Töchter nicht zu dem vom Kl. gewünschten Erfolg geführt hätte, weil diese aller Voraussicht nach nichts anderes ausgesagt hätten als von ihr vorgetragen werde, nämlich, dass die Beigel. selbst lediglich Hilfsarbeiten für den Kl. ausgeführt habe. Zuletzt war die Vernehmung der Zeuginnen auf Basis der materiell-rechtlichen Rechtsauffassung des FG nicht entscheidungserheblich, was es auf den S. 8 und 9 seines Urteils begründet hat.

Urteil ist keine Überraschungsentscheidung

15 c) Das Urteil des FG ist auch ... keine das rechtliche Gehör verletzende Überraschungsentscheidung.

Frage, wer Unternehmer ist, war ein Hauptstreitpunkt

16 aa) Aufgrund der u. a. im Schriftsatz vom ... geäußerten (gegenteiligen) Rechtsauffassung des FA musste der Kl. damit rechnen, dass das FG zu der Beurteilung gelangen könnte, dass die angefochtenen Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung rechtmäßig sein könnten (vgl. dazu BFH-Beschlüsse vom 22.07.2014 – XI B 103/13, BFH/NV 2014, 1761, Rz. 15; vom 13.11.2019 – XI B 119/18, BFH/NV 2020, 367, Rz. 19). Es handelte sich ... um den Hauptstreitpunkt des Verfahrens.

Gericht muss (und kann) nicht beide Beteiligte „erhören“

17 bb) Ein Anspruch darauf, dass das Gericht einen Beteiligten ‚erhört‘, sich also seinen rechtlichen Ansichten oder seiner Sachverhaltenswürdigung anschließt, ergibt sich aus dem Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs nicht (vgl. BFH-Beschlüsse vom 12.07.2016 – III B 33/16, BFH/NV 2016, 1750, Rz. 17; vom 14.11.2022 – XI B 106/21, BFH/NV 2023, 140, HFR 2023, 255, Rz. 16). ...“

21 Keine Lieferung dezentral verbrauchten Stroms

Urteil vom 11.05.2023 – V R 22/21 –

Vorinstanz: FG Köln, Urteil vom 16.06.2021 – 9 K 2943/16 (EFG 2021, 1937)

UStG § 3 Abs. 1; KWKG 2009 § 4 Abs. 3a

Die Zahlung eines sogenannten KWK-Zuschlags für nicht eingespeisten, sondern dezentral verbrauchten Strom gemäß § 4 Abs. 3a KWKG 2009 führt nicht zu einer Lieferung i. S. von § 3 Abs. 1 UStG. Der von einem Anlagenbetreiber erzeugte und dezentral verbrauchte Strom wird daher weder an den Stromnetzbetreiber geliefert noch an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert (Bestätigung des BFH-Urteils vom 29.11.2022 – XI R 18/21, BFHE 279, 298, HFR 2023, 600, und entgegen Abschnitt 2.5 Abs. 17 Satz 2 bis 4 UStAE).

Die Klin., eine wegen der Förderung des Gesundheitswesens gemeinnützige Anstalt des öffentlichen Rechts, hatte auf ihrem Gelände ein eigenes Stromnetz (sog. Kundenanlage), das wiederum mit dem Stromnetz des Stromnetzbetreibers verbunden war. 2009 schlossen die A GmbH, deren gesamten Anteile eine 100%ige Tochtergesellschaft der Klin. hielt, und die Klin. eine Vereinbarung, wonach die A GmbH die ausschließliche Energieversorgung der Klin. übernahm. Im Streitjahr (2010) erbaute die Klin. ein Blockheizkraftwerk (BHKW) zur Strom- und Wärmeerzeugung (Kraft-Wärme-Kopplung – KWK –), das an ihr eigenes Stromnetz angeschlossen wurde. Einen Vorsteuerabzug hieraus machte sie nicht geltend.

Die Klin. überließ der A GmbH noch im Streitjahr mit einem als „Pachtvertrag“ bezeichneten Vertrag den Betrieb des BHKW. Danach war die Klin. verpflichtet, der A GmbH das BHKW zum Zweck des Betriebs inklusive der Erzeugung und Lieferung von Strom und Wärme an die Klin. und an Dritte zu überlassen. Den im BHKW erzeugten Strom verbrauchte die Klin. im Ergebnis vollständig (dezentral) selbst. Eine Einspeisung in das Stromnetz des Stromnetzbetreibers erfolgte nicht. Für den im BHKW erzeugten und in ihrer Kundenanlage (dezentral) verbrauchten Strom stellte die Klin. dem Stromnetzbetreiber 2013 für das Streitjahr den in § 4 Abs. 3a KWKG i. d. F. vom 25.10.2008 (BGBl. I 2008, 2101) – KWKG 2009 – vorgesehenen Zuschlag mit gesondert ausgewiesener USt in Rechnung.

Das FA gelangte zu der Auffassung, der gesamte im BHKW erzeugte und dezentral verbrauchte Strom werde fiktiv von dem Anlagenbetreiber in das Stromnetz des Stromnetzbetreibers eingespeist und von diesem wieder an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert. Vorliegend habe die A GmbH als Betreiberin der Anlage an den Stromnetzbetreiber geliefert, weil sie das BHKW von der Klin. gepachtet habe. Vorsteuer aus der fiktiven Rücklieferung sei allerdings erst dann zu berücksichtigen, wenn eine entsprechende Rechnung des Stromnetzbetreibers vorliege. Die der A GmbH als Organgesellschaft zugerechneten Umsätze seien bei der Klin. als Organträgerin zu berücksichtigen. Dementsprechend erließ das FA einen USt-Bescheid.

Das FG gab der Klage statt. Auf die Revision hob der BFH die Vorentscheidung auf und verwies die Sache an das FG zurück. Er führte aus:

Keine fiktive Lieferung des selbst erzeugten und dezentral verbrauchten Stroms

13 „1. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der im Streitjahr in einem an die Kundenanlage angeschlossenen BHKW erzeugte und dezentral verbrauchte Strom nicht an den Stromnetzbetreiber i. S. des § 3 Abs. 1 UStG geliefert wurde. Der BFH hat diese Beurteilung für einen Parallelfall bereits ausdrücklich bestätigt. Danach führt die Zahlung eines sog. KWK-Zuschlags für nicht eingespeisten, sondern dezentral verbrauchten Strom gemäß § 4 Abs. 3a KWKG 2009 nicht zu einer Lieferung i. S. von § 3 Abs. 1 UStG (BFH-Urteil in BFHE 279, 298, DStR 2023, 822, HFR 2023, 600, Leitsatz). Somit wird der von einem Anlagenbetreiber erzeugte und dezentral verbrauchte Strom umsatzsteuerrechtlich weder an den Stromnetzbetreiber geliefert noch an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert. Ebenso liegt keine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG vor.“

14 Der erkennende Senat schließt sich dieser Entscheidung des XI. Senats des BFH, mit der sich dieser in Rz. 33 seines Urteils zudem zutreffend gegen die Verwaltungsauffassung in Abschn. 2.5 Abs. 17 Satz 2 bis 4 UStAE wendet, im Ergebnis wie auch zur Begründung vollumfänglich an ...

Revision aber nach Grundsatz der Vollrevision begründet und führt zur Zurückverweisung, ...

15 2. Nach dem Grundsatz der Vollrevision ist die Entscheidung der Vorinstanz aber materiell-rechtlich in vollem Umfang und damit ohne Einschränkung auf die von den Beteiligten vorgebrachten Streitpunkte zu überprüfen, wenn der Revisionskläger – wie im Streitfall – sein Rechtsmittel in zulässiger Weise auf die Verletzung materiellen Rechts stützt (§ 118 Abs. 3 Satz 2 FGO; vgl. z. B. BFH-Urteile vom 12.05.2022 – V R 19/20, BFHE 277, 496, BStBl II 2023, 885, HFR 2023, 165, Rz. 11 und vom 25.11.2021 – V R 45/20, BFHE 275, 392, HFR 2022, 763).

16 a) Enthält die Entscheidung eines FG nicht die Tatsachen, die erforderlich sind, um prüfen zu können, ob eine entscheidungserhebliche Rechtsnorm rechtsfehlerfrei angewandt worden ist, liegt darin ein materiell-rechtlicher Fehler, der auch ohne diesbezügliche Rüge vom Revisionsgericht von Amts wegen zu beachten ist (z. B. BFH-Urteil vom 14.04.2021 – X R 17/19, BFH/NV 2021, 1494, Rz. 12 f.). Da die notwendigen Feststellungen im Revisionsverfahren nicht getroffen werden können, ist das FG-Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.

... da im Streitfall vom FG Organschaft angenommen ...

17 Dieser Rechtsfehler ergibt sich vorliegend daraus, dass das FG offengelassen hat, ob Anlagenbetreiberin die A GmbH oder die Klin. war, da auch insoweit kein steuerbarer Umsatz im Zusammenhang mit dem im BHKW erzeugten Strom vorliege. Eine Lieferung des Stroms von der A GmbH an die Klin. sei als nicht steuerbarer Innenumsatz einer zwischen der A GmbH und der Klin. bestehenden Organschaft i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG anzusehen.

... und Feststellungen hierzu nicht ausreichend sind

18 Obwohl das FG im Einklang mit den Beteiligten davon ausgegangen ist, dass im Streitjahr eine Organschaft zwischen der A GmbH und der Klin. bestand, lässt sich dem FG-Urteil nicht entnehmen, ob die Voraussetzungen einer Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in Bezug auf das Erfordernis einer organisatorischen Eingliederung vorliegen. Sollte keine Organschaft vorliegen, ist mangels weiterer tatsächlicher Feststellungen des FG nicht auszuschließen, dass die Klage infolge anderweitiger Korrekturen in Bezug auf die bisher der Klin. zugerechneten Umsätze und des von ihr geltend gemachten Vorsteuerabzugs aus anderen Gründen (teilweise) abzuweisen wäre.

19 b) Liegen die Voraussetzungen einer Organschaft vor, wird das FG das – nunmehr vorliegende – Vorabentscheidungsersuchen vor dem EuGH in der Rs. Finanzamt T II – C-184/23 (BFH-Beschluss vom 26.01.2023 – V R 20/22 (V R 40/19), BFHE 280, 68, BStBl II 2023, 530, HFR 2023, 1008) zu berücksichtigen haben. Des Weiteren kann zu prüfen sein, ob überhaupt entgeltliche Stromlieferungen der A GmbH an die Klin. oder Stromlieferungen als unentgeltliche Zuwendungen der A GmbH an die Klin. nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG (vgl. BFH-Urteil in BFHE 275, 392, HFR 2022, 763) vorliegen.“

Anmerkung

Mit dem Besprechungsurteil schließt sich der V. Senat des BFH der Auffassung des XI. Senats in dem Urteil in BFHE 279, 298, HFR 2023, 600 vollumfänglich an. Wird der in einem BHKW durch KWK selbst erzeugte Strom selbst verbraucht und nicht in das Stromnetz für die all-

gemeine Versorgung eingespeist (dezentraler Verbrauch), führt dies auch unter Berücksichtigung des KWK-Zuschlags nach § 4 Abs. 3a KWKG 2009 im Streitjahr 2010 zu keiner fiktiven Lieferung des Stromerzeugers an den Netzbetreiber. Der Auffassung der Finanzverwaltung (Abschn. 2.5 Abs. 17 Sätze 2 bis 4 UStAE), wonach im Hinblick auf die Zahlung eines Zuschlags gemäß § 4 Abs. 3a KWKG 2009 zunächst eine (Hin-)Lieferung des dezentral erzeugten Stroms an den Netzbetreiber und anschließend eine (Rück-)Lieferung des Stroms an den Anlagenbetreiber fingiert wird, hat der BFH eine Absage erteilt. Nicht zu entscheiden war, ob die Regelung des § 4 Abs. 3a KWKG 2009 genauso zu behandeln ist wie die Regelungen des EEG 2009 und welche umsatzsteuerrechtlichen Folgen die in § 4 Abs. 2 und 3 KWKG i. d. F. des KWKStrRändG vom 22.12.2016 (BGBl. I 2016, 3106, in Kraft getreten am 01.01.2017 – KWKG 2016 –) beschriebene „kaufmännische Abnahme“ des KWK-Stroms hat.

Indes konnte der BFH die Sache nicht abschließend entscheiden. Das FG war davon ausgegangen, dass zwischen der Klin. und der A GmbH eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft bestand. Es ließ daher dahingestellt, ob die Klin. als Anlagenbetreiberin den Strom selbst erzeugte und selbst verbrauchte oder ob die A GmbH als Anlagenbetreiberin den Strom erzeugte und aufgrund des zwischen der Klin. und der A GmbH geschlossenen Energieversorgungsvertrags den Strom an die Klin. lieferte, da es eine derartige mögliche Lieferung als nicht steuerbaren Innenumsatz innerhalb der Organschaft ansah. Indes reichten die tatsächlichen Feststellungen des FG, insbesondere zur organisatorischen Eingliederung der A GmbH, nicht aus, um eine Organschaft anzunehmen. Es war danach nicht auszuschließen, dass die Klage – auch wenn der vom FA zu Lasten der Klin. angenommene Umsatz aus einer fiktiven Lieferung des dezentral verbrauchten Stroms zu Recht vom FG abgelehnt worden war – infolge anderweitiger Korrekturen in Bezug auf die bisher der Klin. zugerechneten Umsätze und des von ihr geltend gemachten Vorsteuerabzugs aus anderen Gründen (teilweise) – nach Saldierung gemäß § 177 AO – abzuweisen wäre.

Bei Bestehen einer Organschaft wäre vom FG das Vorabentscheidungsersuchen in der Rs. Finanzamt T II – C-184/23 (BFH-Beschluss in BFHE 280, 68, BStBl II 2023, 530, HFR 2023, 1008) zu berücksichtigen. Ob hierbei zugunsten der Klin. Vertrauensschutz nach § 176 AO in Betracht kommt, erscheint indes im Hinblick auf das BFH-Urteil vom 24.08.2023 – V R 49/20 (zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, UR 2023, 906) eher zweifelhaft. Danach greift § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO nur dann ein, wenn sich die Rspr. in der Zeit vor dem Erlass des Änderungsbescheids geändert hat. Die Vorschrift erfasst aber nicht den Fall, dass zunächst ein Änderungsbescheid ergeht und erst im Anschluss hieran eine Rechtsprechungsänderung erfolgt, durch die der Änderungsbescheid materiell-rechtlich legitimiert wird. Im Ergebnis dasselbe gilt im Hinblick auf § 176 Abs. 2 AO (BFH-Urteil in UR 2023, 906, Rz. 16).

RiBFH Dr. Reiner Fu

**22 Reichweite der Steuerbefreiung des
NV § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG im Falle des
Betriebs eines Museums bei einem Denkmal**

Beschluss vom 18.10.2023 – XI B 41/23 (AdV) –

Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 15.05.2023 – 7 V 7031/23 (EFG 2023, 1176)

UStG § 3 Abs. 9, § 4 Nr. 20 Buchst. a; MwStSystRL Art. 134

1. Es ist ernstlich zweifelhaft, ob entgeltliche Umsätze aus dem Betrieb einer WC-Anlage, die an zahlende Besucher eines Museums ausgeführt werden, umsatzsteuerpflichtig oder als Nebenleistung zum steuerfreien Museumsumsatz der anerkannten Einrichtung steuerbefreit sind.

2. Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass Umsätze aus dem Betrieb eines Parkplatzes keine Nebenleistungen zum steuerfreien Museumsumsatz sind.

Die Astin betrieb im Streitzeitraum (2021 sowie von April bis September 2022) neben einem Denkmal ein Museum, ein Informationszentrum, eine WC-Anlage und einen Parkplatz. Überdies verpachtete die Astin, unter Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 UStG Flächen neben dem Denkmal an Gastronomiebetriebe.

Das Denkmal ist in die Denkmalliste des Bundeslandes eingetragen. Die Astin erfüllt die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG genannten Einrichtungen.

Für das Begehen des Denkmals, für Führungen, für die Nutzung der WC-Anlage und des Parkplatzes (nicht jedoch für das Informationszentrum) erhebt die Astin gesonderte Entgelte; auch die Entgelte für die Verpachtung der Flächen an Gastronomiebetriebe wurden gesondert erhoben.

Ihre Umsätze, auf deren Steuerfreiheit sie nicht verzichtet hatte, sah die Astin, als nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei an. Die Gewährung der WC- und Parkplatz-Nutzung gegen Entgelt sei eine steuerfreie Nebenleistung zur steuerfreien Gewährung von Eintrittsberechtigungen und die dort durchgeführten Führungen.

Das FA folgte dieser Auffassung nicht, sondern sah die Verpachtung der Flächen an Gastronomiebetriebe, die Gewährung der WC- und die Parkplatz-Nutzung gegen Entgelt als steuerpflichtig zum Regelsteuersatz an. Im Gegenzug ließ es den Vorsteuerabzug zu.

Dagegen hat die Astin Einspruch eingelegt, über den noch nicht entschieden ist. Die beantragte Gewährung von AdV lehnte das FA ab.

Das FG lehnte den AdV-Antrag ebenfalls ab. Auf die Beschwerde hob der BFH die Vorentscheidung auf und verwies die Sache an das FG zurück. Er führte aus:

Ernstliche Zweifel nur in Bezug auf WC-Anlage

12 Zutreffend geht das FG davon aus, dass die Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen im Streitfall umsatzsteuerpflichtig und mithin nicht – als Nebenleistung zu einer kulturellen Hauptleistung – nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerbefreit ist (s. dazu unter 3.). Es ist demgegenüber ernstlich zweifelhaft, ob die entgeltliche Überlassung der WC-Anlage an zahlende Besucher des Denkmals sowie an Personen, die an Führungen teilnehmen, der USt-Pflicht unterliegt (s. dazu unter 4.). Schließlich gehen die Beteiligten zutreffend davon aus, dass die Verpachtung von Flächen an Gastronomiebetriebe im Streitfall umsatzsteuerpflichtig und nicht nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerbefreit ist (s. dazu unter 5.).

Begriff der ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit

13 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts u. a. aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen. Ernstliche Zweifel liegen vor, wenn neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken (ständige Rspr., vgl. BFH-Beschlüsse vom 16.05.2019 –

XI B 13/19, BFHE 264, 521, BStBl II 2021, 950, HFR 2019, 706; vom 26.09.2022 – XI B 9/22 (AdV), BFHE 276, 467, HFR 2022, 1174). Es ist nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe i. S. einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 04.07.2019 – VIII B 128/18, BFH/NV 2019, 1060, Rz. 11; vom 31.07.2019 – XI B 15/19, BFH/NV 2019, 1259, Rz. 12).

Grundsätze für Besteuerung von Leistungsbündeln

14 2. Soweit zwischen den Beteiligten in Streit steht, ob die entgeltliche Gewährung einer Eintrittsberechtigung in das Denkmal, die entgeltliche Nutzung der WC-Anlage und die entgeltliche Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen eine einheitliche Leistung ist, sind auch bei summarischer Prüfung folgende Rechtsgrundsätze zugrunde zu legen:

15 a) Allgemein gilt für das Verhältnis von Haupt- und Nebenleistungen (vgl. EuGH-Urteile CPP vom 25.02.1999 – C-349/96, EU:C:1999:93, HFR 1999, 421; Frenetikexito vom 04.03.2021 – C-581/19, EU:C:2021:167, HFR 2021, 525, Rz. 37 ff., 40 ff.; Finanzamt X () und machines fixes à demeure vom 04.05.2023 – C-516/21, EU:C:2023:372, HFR 2023, 836, Rz. 29 ff.; BFH-Urteile vom 26.01.2022 – XI R 19/19 (XI R 12/17), BFHE 275, 440, BStBl II 2022, 582, HFR 2022, 854, Rz. 46 ff.; vom 16.03.2023 – V R 17/21, BFH/NV 2023, 965, HFR 2023, 791, Rz. 18 ff.):

- Bei einem Leistungsbündel ist eine Gesamtbetrachtung erforderlich, um zu ermitteln, ob sich ihm eine oder mehrere Leistungen entnehmen lassen; diese obliegt in erster Linie dem FG.
- Jeder Umsatz ist zwar im Hinblick auf die MwSt in der Regel als eigenständige und selbständige Leistung zu betrachten.
- Ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, darf aber im Interesse eines funktionierenden MwSt-Systems nicht künstlich aufgespalten werden.
- Eine einheitliche Leistung liegt vor, wenn mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Stpfl. für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.
- Das ist namentlich dann der Fall, wenn ein Teil oder mehrere Teile als Hauptleistung anzusehen sind, während andere Teile als eine oder mehrere Nebenleistungen einzustufen sind, die steuerlich ebenso zu behandeln sind wie die Hauptleistung.
- Insbesondere ist eine Leistung als Nebenleistung einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck darstellt, sondern das Mittel, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.
- Ob die betreffende Leistung unter den Umständen des konkreten Falles eine einheitliche Leistung darstellt, haben im Rahmen der mit Art. 267 AEUV errichteten Zusammenarbeit die nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben.
- Die vorzunehmende tatsächliche Würdigung obliegt dem FG und unterliegt nur eingeschränkter revisionsrechtlicher Kontrolle.

Enges Verständnis der Nebenleistungen bei kulturellen Leistungen

16 b) In Bezug auf die nach § 4 Nr. 20 UStG steuerfreien Umsätze ist zusätzlich zu beachten, dass der BFH in ständiger Rspr. den Kreis der steuerfreien Nebenleistungen eng fasst (vgl. bereits BFH-Urteile vom 03.03.1988 – V R 183/83, BFHE 153, 90, BStBl II 1989, 205, HFR 1988, 526; vom

07.03.1995 – XI R 46/93, BFHE 177, 165, BStBl II 1995, 429, HFR 1995, 474; vom 01.06.1995 – V R 90/93, BFHE 178, 248, BStBl II 1995, 914, HFR 1995, 664). Eine Nebenleistung zu einer kulturellen Hauptleistung ist nur gegeben, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng (im Sinne einer wirtschaftlich gerechtfertigten Abrundung und Ergänzung) zusammenhängt und üblicherweise in ihrem Gefolge vorkommt (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.1998 – V R 85/97, BFHE 186, 151, BStBl II 1999, 145, HFR 1998, 1010, unter II.1.a). Leistungen, die dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen zu verschaffen und in unmittelbarem Wettbewerb mit gewerblichen Unternehmen ausgeführt werden, fallen nicht darunter (vgl. BFH-Urteil vom 18.08.2005 – V R 20/03, BFHE 211, 85, BStBl II 2005, 910, HFR 2006, 71), weil bei der richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Nr. 20 UStG zu beachten ist, dass Umsätze von der Steuerbefreiung ausgenommen sind, die zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich und im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der MwSt unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden (vgl. BFH-Urteil vom 21.04.2005 – V R 6/03, BFHE 210, 479, BStBl II 2005, 899, HFR 2006, 290, unter II.). Steuerfrei sind nur solche Leistungen, die für den Betrieb eines Theaters, Museums oder Ähnliches typisch sind (vgl. BFH-Urteil vom 10.12.2020 – V R 39/18, BFH/NV 2021, 947, HFR 2021, 918, Rz. 21). Eine Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn die Leistung zur Durchführung kultureller Dienstleistungen nicht unerlässlich ist, auch wenn sie nach den heutigen Anforderungen an den äußeren Rahmen üblich ist und von den Besuchern erwartet wird (vgl. BFH-Beschluss vom 07.12.2009 – XI B 52/09, BFH/NV 2010, 482, unter b; s. aus unionsrechtlicher Sicht auch EuGH-Urteil Ygeia vom 01.12.2005 – C-394, 395/04, EU:C:2005:734, HFR 2006, 217, Rz. 25, 27 f., zu Krankenhausbehandlungen).

17 Nicht nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfrei sind deshalb auch z. B. die Vermietung von Flächen der Einrichtung und das Dulden der Aufstellung von Automaten (zutreffend insoweit BFH-Urteil vom 18.05.1988 – X R 11/82, BFHE 153, 459, BStBl II 1988, 799, HFR 1988, 576, unter 3.a, das insoweit nicht durch die BFH-Urteile in BFHE 186, 151, BStBl II 1999, 145, HFR 1998, 1010, unter II.2. und in BFHE 211, 85, BStBl II 2005, 910, HFR 2006, 71, unter II.3.c aufgegeben worden ist).

Überlassung von Parkplätzen an Museumsbesucher gegen Entgelt ist selbständige Hauptleistung

18 3. Ausgehend davon hat das FG zutreffend angenommen, dass bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen und auch ausreichenden summarischen Beurteilung des Sachverhalts die Überlassung von Parkplätzen nicht nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfrei ist. Denn diese Überlassung von Parkplätzen ist (ebenso wie die Bewirtung von Gästen bzw. hier die Verpachtung von Flächen an Gastronomiebetriebe, s. hierzu unter 5.) weder eine Leistung, die für ein Museum typisch ist, noch ist sie für eine Museumsleistung unerlässlich. Dies ergibt sich im Streitfall schon daraus, dass das Museum auch auf andere Weise als mit dem PKW erreichbar ist. Das FG hat dabei zu Recht u. a. auf das BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 947, HFR 2021, 918 Bezug genommen. Die Überlassung von Flächen an Gastronomiebetriebe und der Betrieb des Parkplatzes sind daher weder selbst nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfrei noch Nebenleistungen zu einem nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfreien Museumsumsatz.

Bereitstellung von Toiletten dürfte hingegen Nebenleistung sein

19 4. Ernstlich zweifelhaft ist indes, ob dies für die entgeltliche Bereitstellung von Toiletten in gleicher Weise gilt.

Laut FG ist nicht feststellbar, wie viele Museumsbesucher auch gegen gesondertes Entgelt das WC aufgesucht haben

20 a) Das FG hat angenommen, dass die Bereitstellung der WC-Anlage unter die o. g., vom FG exemplarisch durch das BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 947, HFR 2021, 918 angeführte Rspr. falle. Weiter hat es angenommen, dass es nicht feststellen könne, welcher Anteil der Besucher vor, während oder nach dem Besuch die WC-Anlage benutzt haben. Auch könne es nicht feststellen, dass die Besucher, die eine Eintrittskarte oder ein Führungsentgelt bezahlt haben, keine weiteren Zwecke mit dem Aufsuchen der WC-Anlage verbunden haben. Auch hat es die Aussage nicht für glaubhaft gehalten, dass im Wesentlichen nur die entgeltliche Begehung des Denkmals Anlass für die Nutzung der WC-Anlage waren.

Museum könnte allerdings zum Vorhalten von Toiletten rechtlich oder tatsächlich verpflichtet sein

21 Dabei hat das FG unbeachtet gelassen, dass die Bereitstellung einer WC-Anlage für den Betrieb einer Einrichtung wie die der Astin. unerlässlich sein könnte. Selbst wenn die Astin. nicht nach irrevisibles Landesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO) verpflichtet sein sollte, den zahlenden Besuchern eine WC-Anlage zur Verfügung zu stellen, ist aus Sicht des erkennenden Senats das Vorhandensein einer WC-Anlage für den Betrieb einer Einrichtung wie die der Klin. unerlässlich. An einem potentiellen Wettbewerb mit Betreibern von WC-Anlagen, die ihre Anlagen steuerpflichtig zur Verfügung stellen, könnte es fehlen, weil insoweit möglicherweise kein Wettbewerb besteht (vgl. dazu allgemein EuGH-Urteil National Roads Authority vom 19.01.2017 – C-344/15, EU:C:2017:28, HFR 2017, 261; s. unabhängig davon auch BFH-Urteil vom 10.12.2020 – V R 41/19, BFH/NV 2021, 949, Rz. 20 ff.). Der Betrieb der WC-Anlage ist daher zwar nicht selbst nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfrei, aber dürfte eine für den Betrieb der Einrichtung unerlässliche, steuerfreie Nebenleistung sein. Feststellungen dazu hat das FG nicht getroffen.

WC-Benutzung ohne Besuch des Museums steuerpflichtig

22 b) Die vom FG angesprochene Nutzung der WC-Anlage durch Personen, die keine nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfreie Hauptleistung in Anspruch genommen haben (z. B. durch Wanderer, Radfahrer, Besucher des Informationszentrums, Besucher, die das Denkmal nur von außen betrachtet haben, ohne Eintritt zu zahlen, oder Besucher der Gastronomiebetriebe) führt – anders als das FG möglicherweise meint – nicht dazu, dass Leistungen an die zahlenden Besucher des Museums, an die die Klin. steuerfreie Umsätze als Hauptleistung ausgeführt hat, keine steuerfreie Nebenleistung sein könnten, sondern zur fehlenden Spruchreife. Der Senat hebt deshalb die Vorentscheidung auf und verweist den Rechtsstreit an das FG zurück, wozu er auch im Verfahren der Beschwerde gegen einen AdV-Beschluss berechtigt ist (vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 23.02.2021 – I B 55/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1064, Rz. 40).

Ohne steuerfreie Hauptleistung keine steuerfreie Nebenleistung

23 aa) Das Vorliegen einer Nebenleistung scheidet aus, soweit es keine steuerfreie Hauptleistung gibt, zu der die Leistung der Astin. Nebenleistung sein könnte (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2022 – XI R 13/20, BFHE 279, 278, BStBl II 2023, 938, HFR 2023, 480, Rz. 23). Auch wäre eine Zusammenfassung von Haupt- und Nebenleistung bei Leistungen mehrerer Unternehmer (zum Beispiel einer WC-Betreiberin und der Astin.) ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteile vom 18.03.2015 – XI R 15/11, BFHE 249, 359, BStBl II 2015, 1058, HFR 2015, 799, Rz. 23; vom 30.06.2022 – V R 36/20, BFHE 277, 508, HFR 2023, 67, Rz. 41).

Kein Verstoß gegen Neutralität der MwSt

24 bb) Allerdings schließt der Umstand, dass andere Personen eine Leistung als einzige (und damit selbständige) Leistung beziehen, es nicht aus, dass dieselbe Leistung bei anderen Personen eine Nebenleistung zu einer von ihnen in Anspruch genommenen Hauptleistung ist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 949, Rz. 4 f., 20 ff. zur entgeltlichen Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen an Wohnungsmieter und an Personen, die keine Wohnungsmieter sind). Der Anteil der Personen, bei denen die Nutzung der WC-Anlage keine Nebenleistung zur Hauptleistung ist, ist ggf. zu schätzen. Die Astin. hat dazu Schätzungsvorschläge unterbreitet und Zahlenmaterial zu ihren Umsätzen zur Verfügung gestellt, die das FG – auf Basis seiner Rechtsauffassung konsequenterweise – nicht geprüft hat. Diese Prüfung wird es im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

25 cc) Als nicht durchgreifend erweist sich aus diesem Grund der Einwand der Astin., dass für Personen, die das WC aufgesucht haben, ohne eine steuerfreie Hauptleistung in Anspruch zu nehmen, umsatzsteuerrechtlich das gleiche gelten müsse wie für Personen, die eine steuerfreie Hauptleistung in Anspruch nehmen. Existiert keine steuerfreie Hauptleistung, weil diese nicht in Anspruch genommen wird, liegt keine steuerfreie Nebenleistung zu ihr vor. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität scheidet insoweit aus (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 949, Rz. 20 ff.).

Schätzung durch FG

26 c) Die Sache ist insoweit nicht spruchreif, weil das FG – ausgehend von seiner Rechtsauffassung – zum Anteil der Museumsbesucher an der Zahl der Nutzer der WC-Anlage keine tatsächlichen Feststellungen getroffen hat; dieser Anteil ist zu schätzen.

Zusätzliche Hinweise

27 5. Ergänzend weist der Senat auf Folgendes hin:

- Bei summarischer Betrachtung erweist sich die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Verpachtung von Flächen an Gastronomiebetriebe als steuerpflichtig – und nicht nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfrei – als zutreffend (s. schon unter 3.).
- Anhaltspunkte, dass die Astin. keine wirtschaftlichen Tätigkeiten ausüben könnte, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.
- Zum Vorsteuerabzug der Astin. aus dem Betrieb der Parkplätze wird auf das BFH-Urteil vom 20.10.2021 – XI R 10/21 (BFHE 274, 342, HFR 2022, 470) verwiesen. Im Streitfall ist allerdings bisher nicht ersichtlich, dass dieses Urteil zu einem weitergehenden Vorsteuerabzug als geltend gemacht führen könnte.“

23 Zeitpunkt der Vereinnahmung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG bei Überweisungen

Urteil vom 17.08.2023 – V R 12/22 –

Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 17.05.2022 – 5 K 5133/21 (EFG 2023, 590)

UStG § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b, § 20; MwStSystRL Art. 66 Abs. 1 Buchst. b; BGB § 675t Abs. 1

Bei Überweisungen liegt eine Vereinnahmung des Entgelts i. S. von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG auch dann

erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Girokonto des Zahlungsempfängers vor, wenn die Wertstellung (Valutierung) bereits zu einem früheren Zeitpunkt wirksam wird.

Dem Kl. war die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) zumindest konkludent bewilligt worden.

Nach einer USt-Sonderprüfung berücksichtigte das FA im USt-Jahresbescheid 2019 (Streitjahr) Entgelte für steuerbare Umsätze, die erst am 02.01.2020 auf dem Girokonto des Kl. gebucht worden waren, da sie bereits mit der rückwirkenden Wertstellung zum 31.12.2019 – und damit im Streitjahr – i. S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG vereinnahmt worden seien.

Das FG gab der Klage statt. Der BFH wies die Revision zurück. Er führte aus:

8 „... Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Kl. das Entgelt nicht im Streitjahr vereinnahmt hat.

Vereinnahmung des Entgelts bei Überweisungen ...

9 1. Bei Überweisungen liegt eine Vereinnahmung des Entgelts i. S. von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG auch dann erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Girokonto des Zahlungsempfängers vor, wenn die Wertstellung (Valutierung) bereits zu einem früheren Zeitpunkt wirksam wird.

10 a) Die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen entsteht bei der im Streitfall vorliegenden Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. Diese Vorschrift beruht unionsrechtlich auf der Ermächtigung in Art. 66 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, nach der die Mitgliedstaaten vorsehen können, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze spätestens bei der Vereinnahmung des Preises entsteht.

... mit Gutschrift auf Girokonto

11 b) Die Vereinnahmung i. S. von § 13 UStG erfordert, dass der Unternehmer über die Gegenleistung für seine Leistung wirtschaftlich verfügen kann (BFH-Urteile vom 29.01.1987 – V R 53/76, BFHE 149, 295, BStBl II 1987, 516, HFR 1987, 467, unter II.1.d; vom 22.06.2021 – V R 16/20, BFHE 272, 563, HFR 2022, 261, Rz. 22; Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, USt-Handbuch, § 152 Rz. 21; Herbert in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 13 Rz. 152; Leipold in Sölch/Ringleb, USt, § 13 Rz. 103; Michel in Offerhaus/Söhn/Lange, § 20 UStG Rz. 167; Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG, § 13 Rz. 627). Bei Überweisungen kommt es daher zur Vereinnahmung im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Girokonto des Zahlungsempfängers (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2022 – XI R 2/22, BFHE 279, 306, BStBl II 2023, 731, HFR 2023, 607, Rz. 23; BeckOK UStG/Hannisch, 35. Ed. [21.12.2022], UStG § 13 Rz. 39.2; Herbert in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 13 Rz. 153; Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, § 13 UStG Rz. 54; Leipold in Sölch/Ringleb, USt, § 13 Rz. 105; Reiß in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 13 Rz. 35; Wäger in Wäger, UStG, 2. Aufl., § 13 Rz. 69).

Frühere Valutierung (Wertstellung) unerheblich

12 c) Für das Vorliegen der Gutschrift ist es unerheblich, ob die Wertstellung (Valutierung) bereits zu einem früheren Zeitpunkt wirksam wird.

13 aa) Bei Überweisungen auf ein Girokonto wie im Streitfall ist zwischen dem Anspruch auf Gutschrift, dem Anspruch auf Wertstellung (Valutierung) und dem Anspruch aus der Gutschrift zu unterscheiden (MüKoBGB/Jungmann, 9. Aufl., § 675t Rz. 1; Grüneberg/Grüneberg, BGB, 82. Aufl., § 675t Rz. 4). Die Wertstellung (Valutierung)

gibt dabei den Zeitpunkt an, zu dem der gebuchte Betrag zinswirksam wird (Grüneberg/Grüneberg, BGB, 82. Aufl., § 675t Rz. 8). Sie ist eine von der Gutschrift unabhängige Buchung (OLG Hamm, Urteil vom 24.02.2021 – 31 U 140/19, juris, Rz. 138).

14 bb) Erfolgt – wie im Streitfall – die Wertstellung vor dem Tag der Buchung der Gutschrift, steht der Betrag dem Kontoinhaber gleichwohl erst mit der Buchung der Gutschrift zur Verfügung, da er erst ab diesem Zeitpunkt über den Betrag verfügen kann. Die zeitlich mit Rückwirkung vorgenommene Valutierung ist für die Vereinnahmung i. S. von § 13 UStG unbeachtlich. Denn maßgeblich ist, dass über die Gegenleistung (als den zu vereinnahmenden Betrag) wirtschaftlich verfügt werden kann (BFH-Urteil in BFHE 272, 563, HFR 2022, 261, Rz. 22). Dies erfordert die Verfügungsmöglichkeit über den gutgeschriebenen Betrag und nicht nur eine auf die Zinswirksamkeit bezogene Wertstellung.

Anwendung auf Streitfall

15 2. Danach hat das FG die Vereinnahmung des erst am 02.01.2020 gutgeschriebenen, aber bereits zum 31.12.2019 valutierten Entgelts im Streitjahr zutreffend verneint. Es hat zutreffend auf den Zeitpunkt abgestellt, zu dem der überwiesene Betrag für den Leistungsempfänger auf seinem Konto faktisch verfügbar ist. Dass es dabei den maßgeblichen Anspruch aus der Gutschrift ‚als Zeitpunkt der Buchung‘ umschrieben hat, ist im Hinblick hierauf unbeachtlich, zumal das FG das ‚Datum der Wertstellung‘ zutreffend als nicht maßgeblich angesehen hat.

Art. 87 Abs. 1 und 2 der Richtlinie (EU) 2015/2366 und § 675t Abs. 1 BGB unerheblich

16 3. Die Einwendungen des FA hiergegen greifen nicht durch. Dem Verständnis des FA von Art. 87 Abs. 1 und 2 der Richtlinie (EU) 2015/2366 und § 675t Abs. 1 BGB liegt die Annahme zugrunde, dass diese Vorschriften keine Wertstellung erlaubten, die vor dem Zeitpunkt der Gutschrift liege. Tatsächlich steht im Streitfall die Abwicklung der Überweisung im Einklang mit § 675t Abs. 1 BGB. Danach muss zwar die Wertstellung zu dem Geschäftstag erfolgen, an welchem der Betrag dem Zahlungsdienstleister des Zahlungsempfängers gutgeschrieben wurde. Die Gutschrift darf jedoch am folgenden Geschäftstag auf dem Konto des Überweisungsempfängers gebucht werden, so dass auch dann erst der Anspruch aus der Gutschrift zu seinen Gunsten entsteht (§ 675t Abs. 1 Satz 2 BGB; vgl. auch BTDrucks 16/11643, S. 112 ‚valutarische Gutschrift‘).

Anmerkung

1. Erneut musste sich der V. Senat des BFH mit einer jahresübergreifenden Umsatzverlagerung befassen, die bei einer Steuerprüfung aufgefallen war. Während es im Urteil vom 23.02.2023 – V R 30/20 (BFHE 279, 506, BStBl II 2023, 1079, HFR 2023, 854 m. Anm. Bender) um den Billigkeitserlass von Nachzahlungszinsen wegen der unstreitig falschen zeitlichen Zuordnung von Umsätzen gegangen war, drehte sich das Besprechungsurteil um die Frage, ob – wie das FA annahm – überhaupt eine Umsatzverschiebung vorlag. Die Motivation des Kl., dies in Frage zu stellen, dürfte neben dem Bedürfnis, solche jährlich wiederkehrenden Fälle eindeutig buchen zu können, mit den sich aus der Umsatzverlagerung ergebenden Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) zusammenhängen, wobei der Nachzahlungsbetrag ab dem 01.01.2019 nicht mehr mit 6 % p. a., sondern lediglich mit 1,8 % p. a. verzinst wird (§ 238 Abs. 1a AO).

Konkret ging es um eine Entgeltforderung des Kl., die durch eine Überweisung auf dessen Girokonto erfüllt wurde. Dummerweise lag zwischen dem Tag, an dem der Betrag bei der Bank des Kl. eingegangen war (der

31.12.2019) und dem Tag der Buchung der Gutschrift auf seinem Girokonto (02.01.2020) der Jahreswechsel. Während der Kl. den Betrag als im Jahr der Gutschrift (2020) als i. S. von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG vereinnahmt ansah, stellte das FA auf den Tag der Wertstellung ab, die rückwirkend zum 31.12.2019 erfolgt war.

2. Bevor der BFH sich jedoch mit dem Zeitpunkt der Vereinnahmung befassen konnte, musste er noch eine Hürde überwinden, die das FG-Urteil (Anmerkungen von Lutter, EFG 2023, 591; Prätzler, jurisPR-SteuerR 16/2023 Anm. 7; Ulbrich, MwStR 2023, 398) durch seine auch an dieser Stelle etwas saloppe Sachverhaltsdarstellung errichtet hatte. Im Tatbestand des FG-Urteils war nämlich davon die Rede, dass der Kl. die USt nach vereinnahmten Entgelten „berechne“ (EFG 2023, 590, 591). Ob damit der nach dem Wortlaut von § 20 UStG erforderliche Antrag und die korrespondierende Bewilligung in einer für das Revisionsgericht bindenden Weise (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt war, lag im Auge des Betrachters. Wenn das Besprechungsurteil (Rz. 2) lapidar feststellt, dass dem Kl. die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten zumindest konkludent bewilligt worden war, hat es mit gutem Grund von einer Rückverweisung der Sache (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO) abgesehen. Ein auf das Streitjahr bezogener Antrag, der – wie auch die Gestattung – konkludent erfolgen kann (BFH-Beschluss vom 23.12.2021 – V B 22/21 (AdV), BFH/NV 2022, 741, Rz. 13 m. w. N.; BFH-Urteil vom 18.08.2015 – V R 47/14, BFHE 251, 287, BStBl II 2018, 611, HFR 2016, 271, Rz. 13; Michel in Offerhaus/Söhn/Lange, § 20 UStG Rz. 136 ff., 141 ff., Stand: Juli 2023), lag nämlich jedenfalls darin, dass sich der Kl. im Einspruch gegen den USt-Bescheid 2019 – den er vor Abgabe der Jahressteuererklärung erhoben hatte – auf die am 02.01.2020 erfolgte Verbuchung der Erlöse berief (FG-Urteil, juris, Rz. 3 f.). Dieses Datum kommt nur bei einer Ist-Besteuerung als Zeitpunkt der Vereinnahmung in Betracht. Die konkludente Zustimmung zu diesem Antrag erfolgte spätestens in der Einspruchsentscheidung, in der das FA von einer Besteuerung nach § 20 UStG ausging und dies im gesamten Verfahren seiner Argumentation zugrunde legte.

3. Nun kann man sich fragen, warum das FA überhaupt den Fall aufgegriffen hat, wenn Abschn. 13.6 Abs. 1 Satz 3 UStAE anordnet, dass bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten im Fall von Überweisungen auf ein Bankkonto als Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zeitpunkt der Gutschrift gilt. Allerdings wird der im Besprechungsurteil behandelte Fall, dass die Wertstellung rückwirkend erfolgt, im UStAE nicht ausdrücklich behandelt. Hinzu kommt, dass in der Literatur – sofern nicht ausdrücklich auf die Wertstellung abgehoben wird (Friedrich-Vache in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 20 Rz. 22, Stand: Sept. 2020) – die Begriffe Gutschrift, Wertstellung, Valutierung und Buchung in Kombinationen verwendet werden, die mit ihrer bankrechtlichen Bedeutung nicht immer in Einklang stehen. So wird bisweilen der für die Vereinnahmung maßgebliche Zeitpunkt mit „Gutschrift (Datum der Wertstellung)“ umschrieben (Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 13 Rz. 627, Stand: August 2022 [vormals Rz. 330]; missverständlich Schmidt, beck.digitax 2020, 124, 128, nach dem die Gutschrift auch als Wertstellung bezeichnet werde.). Da auch das FG sich dieser Begrifflichkeit bediente (EFG 2023, 590, Rz. 13), ist die Klarstellung durch den BFH zu begrüßen.

4. Zur Übersicht werden nachfolgend die wichtigsten Termini zusammengefasst:

a) Der Anspruch auf Gutschrift – ein abstraktes Schuldversprechen (Schmieder in Ellenberger/Bunte, Bankrechtshandbuch, 6. Aufl. 2022, § 26 Rz. 11; MüKoBGB/Jungmann, 9. Aufl. 2023, § 675t Rz. 39) – ist erfüllt, wenn die Bank mit äußerlich erkennbarem Rechtsbindungswil-

len die Daten der Gutschrift dem Überweisungsempfänger durch einen Organisationsakt zugänglich macht. Dies kann durch vorbehaltlose Absendung bzw. Bereitstellung der Kontoauszüge oder dadurch geschehen, dass dem Kunden der ihn betreffende Datenbestand der Bank, z. B. über einen Kontoauszugdrucker, vorbehaltlos zur Verfügung gestellt wird (vgl. BGH-Urteil vom 15.03.2005 – XI ZR 338/03, NJW 2005, 1771, 1771). Ab diesem Zeitpunkt besteht ein Auszahlungsanspruch, soweit die Gutschrift zu einem Guthaben führt (BGH-Urteil vom 24.09.2020 – IX ZR 289/18, BGHZ 227, 123 Rz. 38). Bei einem debitorisch geführten Konto reduziert sich der Überziehungskredit in Höhe der Gutschrift (BTDrucks 16/11643, S. 112).

b) Die Wertstellung (Synonym: Valutierung) gibt den Zeitpunkt an, zu dem der als Gutschrift gebuchte Betrag zinswirksam wirkt. Auch der Anspruch auf Wertstellung wird durch eine – von der Buchung der Gutschrift – getrennte Buchung erfüllt (vgl. Pleyer/Huber, ZIP 1987, 424, 427).

5. Das Besprechungsurteil hat auf der Grundlage dieser bankrechtlichen Begriffe entschieden, dass die Buchung der Gutschrift maßgeblich ist für die Vereinnahmung i. S. von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG, auch wenn die Valutierung rückwirkend erfolgt. Dies steht im Einklang mit der zu § 11 EStG ergangenen Rspr., nach der der Zeitpunkt der Vereinnahmung nicht fingiert werden kann, weil sich die wirtschaftliche Verfügungsmacht nach den tatsächlichen Verhältnissen richtet (BFH-Urteile vom 03.02.2011 – VI R 4/10, BFHE 232, 501, BStBl II 2014, 493, HFR 2011, 542, Rz. 11, und vom 15.05.2013 – VI R 24/12, BFHE 241, 287, BStBl II 2014, 495, HFR 2013, 893, Rz. 13; s. a. Martini in Brandis/Heuermann, § 11 EStG, Rz. 83, Stand: Oktober 2021).

Dass erst über einen gutgeschriebenen Betrag wirtschaftlich verfügt werden kann, veranschaulicht das folgende Beispiel: Am 31.12. hat A seinen Dispokredit von 1 500 € auf seinem Girokonto ausgeschöpft. Die von ihm ersehnte Überweisung i. H. v. 500 € geht zwar am 31.12. bei seiner Bank ein. Da dies nach dem täglichen Buchungsschnitt der Bank erfolgt, wird ihm der Betrag jedoch erst am nächsten Bankarbeitstag – dem 02.01. des Folgejahres – gutgeschrieben. Da sich erst durch diese Buchung der Gutschrift das Negativsaldo auf seinem Konto (-1 500 €) um 500 € reduziert, kann A auch erst ab dem 02.01. 500 € abheben oder überweisen. Die rückwirkende Valutierung des Betrags zum 31.12. ändert hieran nichts.

Abwandlung: Wenn das Negativsaldo am 31.12. -1 000 € beträgt, kann A am 31.12. – unabhängig von der erwarteten Überweisung – weitere 500 € abheben. Durch die rückwirkende Valutierung des Überweisungsbetrag i. H. v. 500 € zum 31.12. wird A für die Zinsberechnung so behandelt, als hätte er am 31.12. nur ein Saldo von -500 € gehabt. Mit der Abhebung i. H. v. 500 € am 31.12. hat A jedoch nicht über den am 02.01. gebuchten Betrag verfügt, sondern über 500 € aus seinem Überziehungskredit.

6. Das Besprechungsurteil hat einen praktisch relevanten Fall geklärt, der in der Literatur nicht einheitlich behandelt wurde. Neben § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG ist der Zeitpunkt der Vereinnahmung auch für die Erfüllung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) oder die Frequenz, mit der Voranmeldungen abzugeben sind (§ 18 Abs. 2 und 2a UStG), von Bedeutung (Walkenhorst, USt direkt digital 21/2023, S. 2). Wer sich über den Besprechungsfall hinaus über die zahlreichen Fragen im Zusammenhang mit der zeitlichen Zuordnung von Zu- und Abflüssen im elektronischen Rechtsverkehr informieren möchte, findet bei Schmidt, beck.digital 2020, 124, 200 einen wertvollen Einstieg. Zu prüfen ist jedoch

jeweils, ob die für das Ertragsteuerrecht entwickelten Lösungen – wie im Besprechungsurteil – auch auf die USt passen.

RiFG Dr. Tobias Bender,
wissenschaftlicher Mitarbeiter am BFH

24 Widerspruch gegen eine Gutschrift und Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung nach Ausgliederung

Urteil vom 12.07.2023 – XI R 41/20 –

Vorinstanz: FG Nürnberg, Urteil vom 27.10.2020 – 2 K 483/18, 2 K 1687/18 (EFG 2021, 1066)

UStG § 14 Abs. 2 Sätze 2, 3, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2, § 25c Abs. 3; MwStSystRL Art. 178 Buchst. a, Art. 220, 224; UmwG § 123 Abs. 3 Nr. 1, § 131 Nr. 1

1. Ab der Eintragung einer Ausgliederung im Handelsregister muss der Widerspruch gegen eine Gutschrift, die auf einem von der Ausgliederung umfassten Vertrag beruht, dem übernehmenden Rechtsträger gegenüber erklärt werden.

2. Hat ein Unternehmer auf die Steuerfreiheit eines Umsatzes dadurch verzichtet, dass er dem Leistungsempfänger den Umsatz unter gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat, kann er den darin liegenden Verzicht nur dadurch rückgängig machen, dass er dem übernehmenden Rechtsträger als Leistungsempfänger eine berechnete Rechnung ohne Umsatzsteuer erteilt.

Die Klin. ist eine GmbH, die bis zu einer Ausgliederung im August 2010 unter X-AG firmierte und u. a. operativ im Geschäftsbereich „Edelmetalle“ tätig war. Sie erfasste die Umsätze hieraus bis einschließlich August 2010.

Den Geschäftsbereich „Edelmetalle“ sowie einen weiteren Geschäftsbereich gliederte die Klin. 2010 nach den Vorschriften des UmwG zur Aufnahme in die zuvor gegründete X-GmbH aus. Sämtliche diesem Geschäftsbereich zuzuordnende Vermögensgegenstände und Schulden und alle sonstigen Rechte und Pflichten sowie Rechtsbeziehungen sollten unter Fortbestand der übertragenden Gesellschaft ausgegliedert werden (§§ 123 Abs. 3 Nr. 1, 125, 46 ff., 60 ff., 138 ff., 141 ff. UmwG). Dazu gehörten insbesondere auch die Liefer- und Einkaufsverträge. Am 13.08.2010 erfolgte die Eintragung im Handelsregister. Die Umsätze nach der Ausgliederung meldete die übernehmende X-GmbH an.

Nach der Ausgliederung firmierte die Klin. zunächst als Y-AG und – nach einer formwechselnden Umwandlung 2014 – als Y-GmbH.

Die Klin. hatte vor der Ausgliederung unter ihrer damaligen Firma (X-AG) Goldbarren und Goldmünzen von S und H erworben, die 31 bzw. 10 Lieferungen an die Klin. ausführten.

Über die Lieferungen erteilte die Klin. ordnungsgemäße, als „Ankaufsrechnungen“ bezeichnete Gutschriften mit gesondertem USt-Ausweis und überwies die entsprechenden Bruttobeträge (mit Ausnahme eines Betrags von ca. 250 000 €). Eine schriftliche Vereinbarung zu den Abrechnungsmodalitäten hatten die Vertragsparteien nicht getroffen.

Im Juli 2010 wurden die Geschäftsräume der Klin. von der Steuerfahndung im Zuge eines gegen einen anderen Lieferanten der Klin. eingeleiteten Ermittlungsverfahrens durchsucht, weil jener Gold steuerpflichtig an die Klin. geliefert

hatte, ohne die USt an das für ihn zuständige FA abgeführt zu haben. Die Klin. teilte der Steuerfahndung dabei weitere, dieser bisher nicht bekannte Lieferanten mit (darunter S und H). Aufgrund dieser Hinweise konnten mit Hilfe der Klin. 270 000 € gesichert und Steuerstrafverfahren gegen S und H wegen Hinterziehung von USt eingeleitet werden.

Im August 2010 forderte H die Klin. zur Zahlung der noch offenen Beträge aus den Gutschriften auf. Die Beträge überwies die Klin. am 02.09.2010 nicht an H, sondern (aufgrund der zwischenzeitlich ergangenen Pfändungs- und Einziehungsverfügung) an das für H zuständige FA.

Mit Schreiben vom 19.09.2010, das an die X-AG adressiert war und bei der Klin. am 29.09.2010 einging, widersprach H sämtlichen Gutschriften der X-AG und bat um Übermittlung geänderter „Ankaufsrechnungen“ über den bisherigen Bruttobetrag ohne Steuerausweis, da es sich bei den Lieferungen um gemäß § 25c Abs. 2 UStG steuerfreie Lieferungen von Anlagegold handele.

Das für S zuständige FA setzte für dessen Umsätze an die Klin. für 2010 USt fest, welche nur zu einem geringen Teil bezahlt wurde.

Mit Schreiben vom 10.11.2010, das ebenfalls an die X-AG adressiert war und bei der Klin. am 15.11.2010 eingegangen ist, widersprach S den „Ankaufsrechnungen“ und übermittelte eigene Rechnungen an die X-AG ohne Ausweis von USt, da es sich um steuerfreie Goldlieferungen nach § 25c UStG gehandelt habe; in den vorgelegten Rechnungen übernahm er die Bruttobeträge der erteilten Gutschriften jeweils als Nettobeträge und verwies auf die Steuerbefreiung des § 25c UStG.

Die in Rechnung gestellte und von der Klin. gezahlte USt haben S und H in der Folgezeit trotz ihrer Widersprüche und Widerrufe weder an die Klin. noch an die X-GmbH zurückgezahlt.

In ihrer USt-Erklärung für das Streitjahr (2010) machte die Klin. die an H und S gezahlte USt als Vorsteuer geltend und erklärte eine negative USt; das FA stimmte der Steueranmeldung zu.

Nach einer Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, durch ihre Widersprüche gegen die Gutschriften hätten S und H den Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 25c UStG wirksam rückwirkend widerrufen. In einem USt-Änderungsbescheid 2010 kürzte es den Vorsteuerabzug der Klin. entsprechend. Lediglich in Höhe des an das für H zuständige FA gezahlten Betrags gewährte es den Vorsteuerabzug infolge der Kooperation der Klin. mit der Steuerfahndung im Billigkeitswege gemäß § 163 AO. Außerdem setzte das FA gemäß § 233a AO Zinsen zur USt fest.

Gegen diese Bescheide legte die Klin. Einspruch ein und beantragte den Erlass der Zinsen gemäß § 233a AO im Billigkeitswege. Diese Anträge lehnte das FA ab. Hiergegen legte die Klin. ebenfalls Einspruch ein.

Das FA wies die Einsprüche gegen die Festsetzung der USt und der Zinsen nach § 233a AO sowie gegen die Ablehnung der Billigkeitsmaßnahmen zurück. Das FG wies die beiden Klagen (nach Verbindung und der Zusage einer Teilabhilfe beim Hilfsantrag in geringem Umfang) ab. Das FA habe den Vorsteuerabzug aus den Gutschriften zu Recht versagt, weil diese nach dem Widerspruch durch H und S nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten. Die mit Wirkung vom 13.08.2010 erfolgten Umwandlungsmaßnahmen stünden dem nicht entgegen.

Auf die Revision hob der BFH das Urteil des FG auf und gab der Klage statt. Er führte aus:

Klin. bleibt zum Vorsteuerabzug berechtigt

27 „... Der Klage ist in ihrem Hauptantrag stattzugeben. Entgegen der Auffassung ... des FG entfalten die Erklärungen des S und des H im Streitfall keine Wirkung, weil sie gegenüber der falschen Person abgegeben worden sind. Der Widerspruch gegen eine Gutschrift ist im Falle einer Ausgliederung nach der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister an den übernehmenden Rechtsträger als neuen Inhaber ggf. bestehender zivilrechtlicher Ansprüche zu richten (s. dazu unter 3.). Der Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung ist unwirksam, weil immer noch Rechnungen mit offenem Steuerausweis vorliegen (s. dazu unter 4.).

Klin. hat Recht auf Vorsteuerabzug erworben

28 1. Das FG und die Beteiligten gehen zu Recht davon aus, dass das Recht der Klin. auf Vorsteuerabzug aus den (aufgrund des wirksamen Verzichts auf die Steuerbefreiung) steuerpflichtigen Lieferungen von Gold durch S und H zunächst zwischen Mai und Juli 2010 entstanden ist.

Gutschriften berechtigen zur Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

29 2. Weiter gehen das FG und beide Beteiligte zu Recht davon aus, dass die Klin. ihr Recht auf Vorsteuerabzug mit den von ihr erteilten, ordnungsgemäßen, als ‚Ankaufsrechnungen‘ bezeichneten Gutschriften mit gesondertem Ausweis der USt von 19 % zunächst ausüben durfte.

Leistungsempfänger muss Rechnung besitzen

30 a) Die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug setzt in den Fällen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Leistungsempfänger eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt.

31 b) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG beruht unionsrechtlich auf Art. 178 Buchst. a MwStSystRL, der in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung verlangte, dass der Stpfl. für den Vorsteuerabzug nach Art. 168 Buchst. a MwStSystRL eine gemäß den Art. 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 MwStSystRL ausgestellte Rechnung besitzen muss. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist grundsätzlich für den Zeitraum auszuüben, in dem zum einen dieses Recht entstanden ist und zum anderen der Stpfl. im Besitz einer Rechnung ist (vgl. EuGH-Urteile Terra Baubedarf-Handel vom 29.04.2004 – C-152/02, EU:C:2004:268, HFR 2004, 709, Rz. 34; Senatex vom 15.09.2016 – C-518/14, EU:C:2016:691, HFR 2016, 1029, Rz. 35; A. (Exercice du droit a deduction) vom 18.03.2021 – C-895/19, EU:C:2021:216, HFR 2021, 628, Rz. 40).

Abrechnung per Gutschrift war zulässig

32 c) Die von der Klin. mit S und H vereinbarte Abrechnung durch Gutschrift war zulässig (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG, Art. 220, 224 MwStSystRL); denn eine vom Leistungsempfänger ausgestellte Gutschrift ist als ‚Rechnung oder ähnliches Dokument‘ zu betrachten, wenn sie die für die Rechnungen vorgeschriebenen Angaben enthält, mit Einverständnis des Stpfl., der die Gegenstände liefert oder die Dienstleistungen erbringt, ausgestellt wird und dieser dem in ihr ausgewiesenen MwSt-Betrag widersprechen kann (vgl. EuGH-Urteil Langhorst vom 17.09.1997 – C-141/96, EU:C:1997:417, HFR 1997, 949). Dies ist nach deutschem Recht der Fall.

Gutschriften lagen tatsächliche Goldlieferungen zugrunde, ...

33 d) Die Gutschrift muss über eine Leistung des Unternehmers ausgestellt worden sein (vgl. BFH-Urteil vom

27.11.2019 – V R 23/19 (V R 62/17), BFHE 267, 189, BStBl II 2021, 542, HFR 2020, 392, Rz. 23); dies ist vorliegend der Fall, da nach den tatsächlichen Feststellungen des FG sowohl S als auch H Gold als Unternehmer geliefert haben.

... die steuerpflichtig waren

34 e) Da nur eine gesetzlich geschuldete Steuer als Vorsteuer abziehbar ist (vgl. BFH-Urteile vom 29.08.2018 – XI R 37/17, BFHE 262, 286, BStBl II 2019, 378, HFR 2018, 966, Rz. 18; vom 05.12.2018 – XI R 10/16, BFH/NV 2019, 433, Rz. 58; vom 23.10.2019 – V R 46/17, BFHE 267, 140, BStBl II 2022, 779, HFR 2020, 306, Rz. 17), muss die Leistung, über die durch Gutschrift abgerechnet worden ist, außerdem steuerpflichtig sein. Dies war bei Ausstellung der Gutschriften der Fall, da nach den tatsächlichen Feststellungen des FG sowohl S als auch H zum damaligen Zeitpunkt auf die Steuerbefreiung des § 25c UStG verzichtet hatten.

Spätere Widersprüche unwirksam

35 3. Entgegen der Auffassung des FG ... haben diese Gutschriften durch die im September und November 2010 erklärten Widersprüche nicht ihre Wirkung verloren, weil die Widersprüche aufgrund der zum 13.08.2010 wirksam gewordenen Ausgliederung gegenüber der X-GmbH hätten erklärt werden müssen. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.

Anspruch auf und Pflicht zur Erteilung einer Rechnung sind zivilrechtlicher Art

36 a) Führt der Unternehmer eine Lieferung oder eine sonstige Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 aus, ist er, soweit er einen Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist, ausführt, verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen (§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 UStG). Nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG kann eine Rechnung von einem in Satz 1 Nr. 2 bezeichneten Leistungsempfänger für eine Lieferung oder sonstige Leistung des Unternehmers ausgestellt werden, sofern dies vorher vereinbart wurde (Gutschrift).

Berechtig und verpflichtet sind zivilrechtliche Vertragspartner

37 b) Zur Bestimmung des Ausstellers einer Rechnung ist von der Rechtszuständigkeit (und Rechtspflicht) zur Abrechnung auszugehen; bei Gutschriften handelt es sich mithin um Abrechnungspapiere, bei denen nach den Grundsätzen des Zivilrechts die Rechtszuständigkeit zur Abrechnung dem Leistungsempfänger zufällt (vgl. BFH-Urteil vom 04.03.1982 – V R 107/79, BFHE 135, 118, BStBl II 1982, 309, HFR 1982, 226, Rz. 13 und 15). Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass es sich nach ständiger Rspr. des BGH bei dem Anspruch auf Ausstellung einer die USt ausweisenden Rechnung um einen zivilrechtlichen Anspruch handelt, der vor den ordentlichen Gerichten geltend zu machen ist (vgl. BGH-Urteile vom 11.12.1974 – VIII ZR 186/73, WM 1975, 77, unter I.1.; vom 14.01.1980 – II ZR 76/79, WM 1980, 872, unter 7.; BGH-Beschluss vom 29.04.2008 – VIII ZB 61/07, BGHZ 176, 222, HFR 2008, 1083, Rz. 24 ff.). Der Anspruch richtet sich daher grundsätzlich gegen den Unternehmer, der zivilrechtlich als Vertragspartner des Stpfl. anzusehen ist (vgl. BGH-Urteil vom 10.03.2010 – VIII ZR 65/09, DStR 2010, 1183, HFR 2010, 991, Rz. 13 ff.); es handelt sich um eine Nebenpflicht aus dem bürgerlich-rechtlichen Vertragsverhältnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger, die sich ansonten bereits aus Treu und Glauben ergeben würde (BGH-Urteil vom 24.02.1988 – VIII ZR 64/87, BGHZ 103, 284, HFR 1989, 507, Rz. 9).

Widerspruch wirkt nur in die Zukunft

38 c) Zum Widerspruch gegen die Gutschrift sieht § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG vor, dass die Gutschrift die Wirkung einer Rechnung verliert, sobald der Empfänger der Gutschrift dem ihm übermittelten Dokument widerspricht. Ein wirksamer Widerspruch hat zur Folge, dass die Gutschrift die Wirkung als Rechnung ex nunc und nicht rückwirkend verliert (BFH-Urteil vom 19.05.1993 – V R 110/88, BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779, HFR 1993, 669, Rz. 27).

FA soll aus zivilrechtlichen Streitigkeiten herausgehalten werden

39 aa) Nach der Rspr. des BFH ist es Sache der am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmer, sich über die Frage der Richtigkeit der Gutschrift auseinanderzusetzen und ggf. eine neue Abrechnung, sei es durch Gutschrift oder Rechnung, herbeizuführen (BFH-Urteil in BFHE 172, 163, BStBl II 1993, 779, HFR 1993, 669, Rz. 24). Die Finanzverwaltung soll unter anderem bei zivilrechtlich begründeten Meinungsverschiedenheiten der Vertragsparteien nicht entscheiden müssen, welche der Meinungen zutreffend ist (vgl. BFH-Urteil vom 23.01.2013 – XI R 25/11, BFHE 239, 547, BStBl II 2013, 417, HFR 2013, 527, Rz. 27). Ebenso ist deshalb z. B. die zivilrechtliche Befugnis zur Rechnungsberichtigung grundsätzlich nicht zu prüfen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 547, BStBl II 2013, 417, HFR 2013, 527, Rz. 30).

Widerspruch muss aber wirksame Willenserklärung sein

40 bb) Erforderlich ist aber ein Widerspruch i. S. einer wirksamen Willenserklärung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 547, BStBl II 2013, 417, HFR 2013, 527, Rz. 21). Das bedeutet, dass der Widerspruch, damit er als Willenserklärung wirksam ist, gegenüber der Person zu erklären ist, die Vertragspartei ist und die ggf. bei zivilrechtlichen Meinungsverschiedenheiten als Gläubigerin ihren auf einer vertraglichen Nebenpflicht beruhenden Anspruch auf Rechnungserteilung auf dem Zivilrechtsweg klären lassen kann.

Im Streitfall Widerspruch unwirksam

41 d) Ausgehend davon hat das FG zu Unrecht die Widersprüche gegen die Gutschriften als wirksam angesehen. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.

42 aa) Das FG hat angenommen, S und H hätten allen ihnen zuvor übermittelten Gutschriften mit Schreiben vom 19.09.2010 bzw. 10.11.2010 wirksam nach § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG widersprochen. Die Erklärungen seien der Klin. als ursprünglicher Erstellerin der Gutschriften wirksam zugegangen. Sie seien an die X-AG als Ausstellerin der Gutschrift adressiert gewesen und auch unstrittig derart in den Machtbereich der Klin. gelangt, dass diese davon Kenntnis haben können und dies auch getan habe. Die mit Wirkung vom 13.08.2010 erfolgten Umwandlungsmaßnahmen stünden dem nicht entgegen. Es komme nicht darauf an, ob die zivilrechtlichen Vertragsverhältnisse mit den Lieferanten S und H im Zuge der Ausgliederung zur Aufnahme auf die X-GmbH übergegangen seien. Denn bei der Ausgliederung eines Geschäftsbetriebs trete der übernehmende Rechtsträger nicht in das steuerrechtliche Schuldverhältnis des fortbestehenden Rechtsträgers ein; dieses verbleibe beim fortbestehenden übertragenden Rechtsträger.

43 bb) Dies ist nicht frei von Rechtsfehlern. Denn aufgrund dessen, dass der Anspruch auf Rechnungserteilung und die Berechtigung zur Erteilung von Gutschriften bei zivilrechtlichen Verträgen zivilrechtlicher Natur ist (s. dazu unter 3.b), kommt es für die Frage, ob ein Widerspruch wirksam ist, nicht auf das Vorliegen einer steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge an, sondern auf die Frage, wer hierfür zivilrechtlich zuständig ist. Die erforderliche Willenserklärung ist an denjenigen zu richten, der zivilrechtlich dazu berechtigt ist, die Rechnung oder Gutschrift zu erteilen. Dies war seit dem 13.08.2010 nicht mehr die Klin.

44 (1) Nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG kann ein Rechtsträger (übertragender Rechtsträger) – wie hier die Klin. – aus seinem Vermögen einen Teil oder mehrere Teile zur Aufnahme durch Übertragung dieses Teils oder dieser Teile jeweils als Gesamtheit auf einen bestehenden oder mehrere bestehende Rechtsträger (übernehmende Rechtsträger) – wie hier die X-GmbH – gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften dieses Rechtsträgers oder dieser Rechtsträger an den übertragenden Rechtsträger ausgliedern (Ausgliederung). Die Eintragung der Spaltung in das Register des Sitzes des übertragenden Rechtsträgers hat nach § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG u. a. die Wirkung, dass bei Ausgliederung der ausgegliederte Teil oder die ausgegliederten Teile des Vermögens des übertragenden Rechtsträgers einschließlich der Verbindlichkeiten entsprechend der im Spaltungs- und Übernahmevertrag vorgesehenen Aufteilung jeweils als Gesamtheit auf die übernehmenden Rechtsträger übergehen.

Mit Wirksamwerden der Ausgliederung hätten Widersprüche an übernehmenden Rechtsträger gerichtet werden müssen

45 (2) Bei der Ausgliederung handelt es sich um eine besondere Übertragungsart, die es gestattet, anstelle der Einzelübertragung verschiedener Vermögensgegenstände eine allein durch den Parteiwillen zusammengefasste Summe von Vermögensgegenständen in einem Akt zu übertragen (BFH-Urteil vom 07.08.2002 – I R 99/00, BFHE 199, 489, BStBl II 2003, 835, HFR 2003, 156, Rz. 17). Es soll zwar keine Gesamtrechtsnachfolge i. S. des § 45 AO eintreten (vgl. BFH-Urteile vom 26.09.2006 – X R 21/04, BFH/NV 2007, 186, Rz. 29; vom 05.11.2009 – IV R 29/08, BFHE 226, 492, HFR 2010, 233, Rz. 19 f.). Mit der Eintragung im Handelsregister geht aber im Wege der Sonderrechtsnachfolge das von der Ausgliederung umfasste Vermögen des Unternehmens einschließlich der Verbindlichkeiten sowie bestehender Verträge uno actu im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG auf den übernehmenden Rechtsträger über (vgl. BGH-Urteil vom 02.07.2021 – V ZR 201/20, MDR 2021, 1384, Rz. 11 und 19; BAG-Urteil vom 16.05.2013 – 6 AZR 556/11, BAGE 145, 163, Rz. 18). Ein gesonderter Übertragungsakt hinsichtlich der einzelnen Gegenstände ist nicht erforderlich (vgl. BAG-Urteil vom 19.10.2017 – 8 AZR 63/16, BAGE 160, 345, Rz. 23). Die partielle Gesamtrechtsnachfolge umfasst u. a. die gesamten Vertragsverhältnisse, die auf diese Weise ohne Zustimmung der anderen Vertragspartei kraft Gesetzes auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen werden (BSG-Urteil vom 11.09.2019 – B 6 KA 2/18 R, GesR 2020, 178, Rz. 36). Ob der Dritte die Bekanntmachung kannte, ist wegen der Publizität des Handelsregisters (§ 15 Abs. 2 HGB) unerheblich (vgl. BGH-Urteil vom 25.01.2008 – V ZR 79/07, BGHZ 175, 123, Rz. 30; a. A. wohl Rieble, ZIP 1997, 301, 309).

46 (3) Nach diesen Grundsätzen ist – wovon auch das FG ausgegangen ist – aufgrund der Ausgliederung am 13.08.2010 zivilrechtlich die X-GmbH Vertragspartnerin des S und des H geworden. Nur sie war fortan für die Erteilung von (geänderten oder neuen) Gutschriften zuständig und konnte im Fall eines Widerspruchs den ggf. bestehenden zivilrechtlichen Anspruch auf Erteilung einer Rechnung mit offenem Steuerausweis ggf. gerichtlich durchsetzen. An sie wären daher die Widersprüche zu richten gewesen. Dies ist nicht geschehen. Adressatin der Widersprüche ist nach den tatsächlichen Feststellungen des FG die Klin. (unter der Fa. X-AG) und nicht die X-GmbH. Die Widersprüche sind daher unwirksam, da sie an den falschen Empfänger adressiert sind.

Vereinbarkeit des Ergebnisses mit Unionsrecht

47 cc) Diese Auslegung trägt außerdem – was das FG bei seiner Urteilsfindung noch nicht berücksichtigen konnte – den unionsrechtlichen Vorgaben Rechnung. Nach Auffas-

sung des EuGH hat die einseitige Annullierung einer Rechnung durch einen Lieferer, gefolgt von der Ausstellung einer neuen Rechnung über dieselben Lieferungen durch diesen Lieferer in einem späteren Erstattungszeitraum, ohne dass die Lieferungen in Frage gestellt würden, weder einen Einfluss auf das Bestehen des bereits geltend gemachten Anspruchs auf MwSt-Erstattung noch auf den Zeitraum, für den er geltend zu machen ist (vgl. EuGH-Urteil Wilo Salmson France vom 21.10.2021 – C-80/20, EU:C:2021:870, HFR 2022, 383, Tenor Ziffer 3). Für den Vorsteuerabzug gilt insoweit nichts anderes; denn der Anspruch auf Erstattung der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten MwSt entspricht dem Anspruch auf Abzug der in seinem eigenen Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer (vgl. EuGH-Urteile SMS group vom 21.09.2017 – C-441/16, EU:C:2017:712, HFR 2017, 1081, Rz. 38; Volkswagen vom 21.03.2018 – C-533/16, EU:C:2018:204, HFR 2018, 421, Rz. 36; CHEP Equipment Pooling vom 11.06.2020 – C-242/19, EU:C:2020:466, HFR 2020, 845, Rz. 52). Die Klin. hatte im Streitfall den Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Widerspruchs bereits (erfolgreich) in ihrer USt-Voranmeldung (§ 18 Abs. 1 UStG) geltend gemacht. Die nationalen Regelungen zur USt-Jahreserklärung (§ 18 Abs. 3 UStG) sind fakultativ (Art. 261 MwStSystRL).

Widerruf des Verzichts auf Steuerbefreiung ebenfalls unwirksam

48 4. Die Sache ist spruchreif i. S. der Stattgabe der Klage im Hauptantrag. Soweit S und H ihren Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 25c UStG widerrufen haben sollten, ist (auch) dieser Widerruf – entgegen der Auffassung des FG – unwirksam, da die Gutschriften nicht wirksam berichtigt worden sind.

Verzicht durch offenen Steuerausweis möglich

49 a) Die Erklärung des Verzichts auf eine Steuerbefreiung (Option) ist eine einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung, die rechtsgestaltend auf das bestehende Umsatzsteuerrechtsverhältnis einwirkt (vgl. BFH-Urteile vom 25.11.1976 – V R 98/71, BFHE 121, 550, BStBl II 1977, 448, HFR 1977, 413, Rz. 22; vom 25.01.1979 – V R 53/72, BFHE 127, 238, BStBl II 1979, 394, HFR 1979, 285, Rz. 19). Der Verzicht kann auch durch schlüssiges Verhalten erklärt werden, soweit aus den Erklärungen und sonstigen Verlautbarungen, in die das gesamte Verhalten einzubeziehen ist, der Wille zum Verzicht eindeutig hervorgeht; der Unternehmer verzichtet auf die Steuerbefreiung unter anderem dann, wenn er darüber gegenüber dem Leistungsempfänger mit besonderem Ausweis der USt abrechnet (vgl. BFH-Urteile vom 02.04.1998 – V R 34/97, BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695, HFR 1998, 1011, Rz. 27; vom 16.07.1997 – XI R 94/96, BFHE 183, 301, BStBl II 1997, 670, HFR 1998, 45, Rz. 20).

Erklärter Verzicht kann widerrufen werden

50 b) Ein erklärter Verzicht auf die Steuerbefreiung kann widerrufen und damit im Ergebnis die Leistung (wieder) als steuerfrei behandelt werden (zu § 25c UStG s. BFH-Urteil vom 10.12.2009 – XI R 7/08, BFH/NV 2010, 1497, HFR 2010, 749; zu § 9 UStG s. § 14c Abs. 1 Satz 3 UStG sowie BFH-Urteile in BFHE 127, 238, BStBl II 1979, 394, HFR 1979, 285, Rz. 20; vom 19.12.2013 – V R 7/12, BFHE 245, 80, BStBl II 2017, 841, HFR 2014, 669, Rz. 20). Macht der leistende Unternehmer den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Anlagegold wirksam rückgängig, so verliert der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug rückwirkend im Jahr des Leistungsbezugs (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 1497, HFR 2010, 749).

51 aa) Der Verzicht und sein Widerruf als *actus contrarius* sind dabei mit Blick auf die zeitlichen Grenzen ihrer Ausübung gleich zu behandeln (vgl. BFH-Urteil vom

02.07.2021 – XI R 22/19, BFHE 274, 170, HFR 2022, 74, Rz. 20); es kommt darauf an, wie der Unternehmer den Umsatz im letzten maßgebenden Zeitpunkt behandelt.

Bisherige Rspr.: Zustimmung des Vertragspartners nicht erforderlich

52 bb) Der Widerruf des Verzichts ist nach der bisherigen Rspr. des BFH nicht von der Zustimmung des Leistungsempfängers abhängig, und zwar selbst dann nicht, wenn der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger gegenüber an sich zivilrechtlich verpflichtet ist, den Umsatz als steuerpflichtig zu behandeln, d. h. auf die Steuerbefreiung zu verzichten (vgl. BFH-Urteile vom 25.02.1993 – V R 78/88, BFHE 171, 369, BStBl II 1993, 777, HFR 1993, 587; vom 11.08.1994 – XI R 57/93, BFH/NV 1995, 170). Die Rückgabe der Erstrechnung ist ebenfalls nicht erforderlich (vgl. auch BFH-Urteil vom 29.10.1992 – V R 48/90, BFHE 169, 559, BStBl II 1993, 251, HFR 1993, 263).

Verzicht durch offenen Steuerausweis durch Rechnung ohne offenen Steuerausweis rückgängig zu machen

53 cc) Hat der Unternehmer auf die Steuerfreiheit des Umsatzes dadurch verzichtet, dass er dem Leistungsempfänger den Umsatz unter gesondertem Ausweis der USt in Rechnung gestellt hatte, kann er den Verzicht allerdings nur dadurch rückgängig machen, dass er dem Leistungsempfänger eine berichtigte Rechnung ohne USt erteilt (vgl. BFH-Urteil vom 01.02.2001 – V R 23/00, BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673, HFR 2001, 701; BFH-Beschluss vom 03.04.2013 – V B 64/12, BFH/NV 2013, 1135).

Im Streitfall liegt noch offener Steuerausweis vor

54 c) Dies ist aus den unter 3. genannten Gründen im Streitfall nicht geschehen. Die Gutschriften mit offenem Steuerausweis sind immer noch wirksam. Der Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung des § 25c UStG ist daher unwirksam. ...“

25 Widerruf der Gestattung der Ist-Besteuerung wegen Missbrauchs; Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Urteil vom 12.07.2023 – XI R 5/21 –

Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24.11.2020 – 3 K 1192/18 (EFG 2021, 790)

UStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, § 20; AO § 42; MwStSystRL Art. 167, 179 Satz 1

1. Falls ein Leistungsempfänger bereits zur Vornahme des Vorsteuerabzugs berechtigt ist, obwohl beim leistenden Unternehmer aufgrund der Gestattung der Ist-Besteuerung noch keine Umsatzsteuer entstanden ist, beruht dies umsatzsteuerrechtlich nicht auf einer missbräuchlichen Gestaltung durch die am Leistungsaustausch beteiligten Steuerpflichtigen, sondern auf einer unzutreffenden Umsetzung oder Anwendung des Art. 167 MwStSystRL durch den Mitgliedstaat Deutschland.

2. Es bleibt offen, ob der Begriff „geschuldet“ i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG im Lichte des EuGH-Urteils Grundstücksgemeinschaft Kollastraße 136 – C-9/20 (EU:C:2022:88, HFR 2022, 387, Rz. 49) sowie der Art. 167, Art. 179 Satz 1 MwStSystRL eine zeitliche Komponente enthält und deshalb dahin gehend zu verstehen ist, dass die Umsatzsteuer vom Leistenden schon geschuldet werden muss, um vom Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden zu können (und daher vom Leistungsempfänger noch nicht abgezogen werden darf, solange sie vom Leistenden noch nicht geschuldet wird).

Der Kl., ein Unternehmer, besteuert seine Umsätze aufgrund einer 1987 unter dem Vorbehalt des Widerrufs erteilten Genehmigung nach vereinnahmten Entgelten.

2015 fand beim Kl. eine Außenprüfung statt. Der Prüferin fiel auf, dass der Kl. als Geschäftsführer verschiedener Leistungsempfängerinnen unternehmerisch tätig war, denen er in erheblichem Umfang Rechnungen mit gesondertem Ausweis von USt erteilt hatte. Die Leistungsempfängerinnen buchten die Rechnungen über Verrechnungskonten und bezahlten sie jahrelang nicht. In den Rechnungen waren weder Zahlungsfristen genannt noch Fälligkeiten ausgewiesen.

Die Prüferin war der Auffassung, dass ein zeitnaher Zufluss der Entgelte beim Kl. nicht angestrebt worden sei, sondern habe vermieden werden sollen.

Das damals für den Kl. zuständige FA widerrief daraufhin die Genehmigung zur Besteuerung der Umsätze nach vereinnahmten Entgelten zum 01.01.2016. Die sofortige Vornahme des Vorsteuerabzugs bei den Leistungsempfängerinnen bei fehlender Vereinnahmung der Entgelte für die Umsätze beim Kl. begründe bei nahestehenden Personen die Vermutung, dass die Gestattung missbraucht werde.

Das FG wies die Klage ab. Auf die Revision hob der BFH die Vorentscheidung auf und gab der Klage statt. Er führte aus:

Kein Missbrauch, sondern mangelhafte Umsetzung des Unionsrechts

19 „... Das FA kann sich auf die von ihm bejahte Gefährdung des Steueraufkommens im Streitfall nicht berufen, weil den Leistungsempfängern des Kl. der Vorsteuerabzug nach Art. 167 MwStSystRL erst zusteht, wenn diese die USt an den Kl. gezahlt haben. Ob dieses Ergebnis im Besteuerungsverfahren der Leistungsempfängerinnen durch eine richtlinienkonforme Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG gefunden werden kann oder der Gesetzgeber dazu zunächst das nationale Recht anpassen muss, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung.

Widerruf war vorbehalten

20 1. Zutreffend hat das FG erkannt, dass ein rechtmäßiger begünstigender Verwaltungsakt, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, gemäß § 131 Abs. 2 Satz 1 AO ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft u. a. nur widerrufen werden darf, wenn der Widerruf durch Rechtsvorschrift zugelassen oder im Verwaltungsakt vorbehalten ist (Nr. 1). ...

21 a) Im Streitfall hat sich das FA nach den tatsächlichen Feststellungen des FG bei Gestattung der Ist-Besteuerung im Jahr 1987 einen Widerruf i. S. des § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO vorbehalten. ... In dem Widerruf ist i. S. des § 131 Abs. 3 AO der 01.01.2016 als Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Widerrufs bestimmt. Der Zuständigkeit des FA für die Entscheidung steht wegen § 131 Abs. 4 AO nicht entgegen, dass die Gestattung von einem anderen FA erteilt worden war.

Kein Widerruf bei Ermessensreduzierung auf null

22 b) Selbst bei Existenz eines Widerrufsvorbehalts ist jedoch der Widerruf des begünstigenden Verwaltungsakts unzulässig, wenn der Erlass des Verwaltungsakts (z. B. infolge einer Ermessensreduzierung auf null) geboten war (vgl. BFH-Urteil vom 07.11.2013 – IV R 13/10, BFHE 243, 350, BStBl II 2015, 226, HFR 2014, 103, Rz. 50).

Im Streitfall beruht die von FA und FG bejahte Gefährdung des Steueraufkommens nicht auf Verhalten des Kl., sondern auf Umsetzungsdefiziten im nationalen Recht

23 2. Gemessen daran ist der Widerruf unzulässig. Die vom FA als Widerrufgrund angeführte, vom FG ebenfalls

bejahte Gefährdung des Steueraufkommens beruht auf der unionsrechtlich unzutreffenden Prämisse, dass bei Leistungsbezug vom Kl. den Leistungsempfängerinnen der sofortige Vorsteuerabzug zusteht. Dies trifft jedoch nicht zu (Art. 167 MwStSystRL).

Voraussetzungen der Gestattung liegen vor

24-25 a) Die Finanzbehörde kann gemäß § 20 Abs. 1 UStG unter weiteren Voraussetzungen, die im Streitfall vorliegen, auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer die Steuer nicht nach den vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG), sondern nach den vereinnahmten Entgelten berechnet. ...

Ermessensreduzierung auf null bleibt offen

26 [aa] ...] bb) Ob dem Antrag grundsätzlich unter dem Vorbehalt jederzeitigen Widerrufs ‚zu entsprechen ist‘, wenn der Unternehmer eine der Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UStG erfüllt (so noch Abschn. 20.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE a. F. bis 31.07.2023), oder dem Antrag grundsätzlich ‚entsprochen werden kann‘, wenn der Unternehmer eine der Voraussetzungen des § 20 Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG erfüllt (so Abschn. 20.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE i. d. F. ab 01.08.2013) oder die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten ‚für jeden Unternehmer in Betracht kommt‘, soweit er die Voraussetzungen des § 20 Satz 1 Nr. 1 bis 4 UStG erfüllt (so Abschn. 20.1 Abs. 1 Satz 2 i. d. F. des BMF-Schreibens vom 12.04.2023, BStBl I 2023, 734), ist umstritten. Eine Ermessensreduzierung auf null, von der das FG (in seinem Urteil vom 24.11.2020 – 3 K 1192/18, EFG 2021, 790, Rz. 16) unter Hinweis auf die finanzgerichtliche Rspr. (Niedersächsisches FG vom 21.02.2008 – 16 K 385/06, EFG 2008, 1077, Rz. 39; FG Berlin-Brandenburg vom 18.06.2014 – 2 K 2149/11, juris, Rz. 22) ausgegangen ist (vgl. ebenso z. B. Frye in Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Rz. 202; Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, USt, § 20 Rz. 73; Radeisen in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 20 Rz. 102; Mrosek in Wäger, UStG, 2. Aufl., § 20 Rz. 14; für Ermessen hingegen Michel in Offerhaus/Söhn/Lange, § 20 UStG Rz. 142; Friedrich-Vache in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 20 Rz. 19; Bunjes/Korn, UStG, 21. Aufl., § 20 Rz. 27; Mann in Küffner/Zugmaier, USt, Komm., § 20 Rz. 27; BeckOK UStG/Müller, 38. Ed. [17.09.2023], UStG § 20 Rz. 123 ff.), hat der BFH bisher jedoch noch nicht bejaht (vgl. BFH-Beschluss vom 10.12.1993 – V B 100/93, juris, Rz. 8). Er hat bisher lediglich angenommen, dass die Gestattung somit in das pflichtgemäße Ermessen (§ 5 AO) des FA gestellt werde (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.2015 – XI R 38/14, BFH/NV 2016, 950, HFR 2016, 562, Rz. 26), ohne sich zu weiteren Einschränkungen dieses Ermessens abschließend zu äußern.

27 cc) Einer abschließenden Entscheidung durch den Senat bedarf diese Frage auch vorliegend nicht; denn auch die Vertreter der Auffassung, dass die Entscheidung in das Ermessen des FA gestellt sei, gehen davon aus, dass die Ablehnung des Antrags ermessenswidrig ist, wenn sie auf sachwidrigen Gründen beruht (Michel in Offerhaus/Söhn/Lange, § 20 UStG Rz. 142). Soweit der Unternehmer wegen der Ist-Besteuerung Finanzierungsvorteile erlange, sei dies allein kein Ablehnungsgrund (Friedrich-Vache in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 20 Rz. 19; Mann in Küffner/Zugmaier, USt, Komm., § 20 Rz. 28). Der Gesichtspunkt einer Gefährdung des Steueraufkommens z. B. werde bei der Ermessensentscheidung des FA zwar von besonderer Bedeutung sein; zu berücksichtigen sei aber auch, dass die Gefährdung erst durch die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs durch den Leistungsempfänger entstehe. Bei Anwendung der Grundsätze des Art. 167 MwStSystRL komme in Fällen der vereinbarungsgemäß aufgeschobenen Zahlungen ein Vorsteuerabzug erst bei Zahlung in Betracht, so dass eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen sei (Michel in Offerhaus/Söhn/Lange, § 20 UStG Rz. 144).

Widerrufsgrund ist Gefährdung des Steueraufkommens durch zeitliches Auseinanderfallen von Steuerentstehung und Vornahme des Vorsteuerabzugs

28 b) Im Streitfall hat das FA den Widerruf darauf gestützt, dass die Vornahme des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger bei gleichzeitig fehlenden Umsätzen beim leistenden Unternehmer bei nahestehenden Personen die Vermutung begründe, dass die dem leistenden Unternehmer erteilte Gestattung missbraucht werde.

29 c) Dies trifft indes nicht zu.

Dazu kann es unionsrechtlich auch bei Gestattung der Ist-Besteuerung nicht kommen

30 aa) Nach dem EuGH-Urteil Grundstücksgemeinschaft Kollastraße 136 (EU:C:2022:88, HFR 2022, 387) steht Art. 167 MwStSystRL einer nationalen Regelung entgegen, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug bereits im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes entsteht, wenn der Steueranspruch gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer nach einer nationalen Abweichung gemäß Art. 66 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL erst bei Vereinnahmung des Entgelts entsteht und dieses noch nicht gezahlt worden ist. Das Recht auf Vorsteuerabzug wird nämlich nach Art. 167, 179 Satz 1 MwStSystRL (vorbehaltlich der Bestimmung des Art. 178 MwStSystRL) während des gleichen Zeitraums ausgeübt, in dem es entstanden ist, d. h., wenn der Anspruch auf die Steuer entsteht (vgl. EuGH-Urteil EUROVIA vom 30.04.2020 – C-258/19, EU:C:2020:345, Rz. 41, m. w. N.).

Recht auf Vorsteuerabzug entsteht immer gleichzeitig mit Steuer

31 bb) Das bedeutet, dass es zu dem von FA und FG bejahten Missbrauch kraft Unionsrechts nicht kommen kann. Die Frage, ob dem leistenden Unternehmer die Ist-Besteuerung gestattet wird, hat nur Auswirkung darauf, ob sowohl die USt als auch das Recht auf Vorsteuerabzug bereits bei Ausführung des Umsatzes (Art. 63 MwStSystRL) oder erst bei Vereinnahmung (Art. 66 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL) entstehen. Ein zeitliches Auseinanderfallen, das durch den Widerruf der Gestattung gegenüber dem Kl. verhindert werden soll, ist unionsrechtlich nicht möglich. Es beruht nicht auf dem von FA und FG beanstandeten Verhalten des Kl., sondern – wenn überhaupt – auf der unzutreffenden Umsetzung des Unionsrechts in der Bundesrepublik Deutschland.

Ist-Besteuerung an sich nicht missbräuchlich

32-35 cc) Der Umstand, dass die USt und das Recht auf Vorsteuerabzug in den Fällen der Ist-Besteuerung erst bei Vereinnahmung des Entgelts entstehen, ist ebenfalls nicht missbräuchlich und führt nicht zu einer Gefährdung des Steueraufkommens. Sie beruht auf der Einführung des § 20 UStG durch den Gesetzgeber (*wird ausgeführt*).

Zeitliches Auseinanderfallen vom FA ungeprüft behauptet

36 (4) Es ist auch zu beachten, dass das FA und das FG eingetretene Steuerausfälle oder eine Gefährdung des Steueraufkommens trotz § 17 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG und trotz einer möglichen Vereinnahmung durch Abtretung oder Schuldumschaffung (Novation) einerseits zu Lasten des Kl. unterstellen, um andererseits davon auszugehen, dass die abschließende Beurteilung in den Besteuerungsverfahren des Kl. und der Leistungsempfängerinnen getroffen werde. Das nationale Verfahrensrecht sieht im Falle der Verletzung abgabenrechtlicher Mitwirkungspflichten zwar vor, dass aus dem Verhalten des Kl. (Stpfl.) für ihn nachteilige Schlüsse gezogen werden können, die sich nicht auf bezifferbare Besteuerungsgrundlagen beschränken; das gilt vor allem dann,

wenn die Mitwirkungspflichten Tatsachen und Beweismittel – wie im Streitfall – aus der Wissens- und Einflussphäre des Kl. (Stpfl.) betreffen (vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 15.02.1989 – X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462, HFR 1989, 350). Jedoch lassen der Vortrag des FA und das Urteil des FG nicht erkennen, inwieweit die Sachverhaltsermittlung unter Geltung der Soll-Besteuerung weniger schwierig wäre als unter Geltung der Ist-Besteuerung.

Zeitliche Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug bleibt offen

37 3. Ob das unter 2.c dargestellte Ergebnis im Besteuerungsverfahren der Leistungsempfängerinnen seit dem Besteuerungszeitraum 2016, zu dem der Widerruf erfolgen sollte, durch richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts erreicht werden kann, bedarf vorliegend keiner Entscheidung.

Art. 167 MwStSystRL bisher nicht ausdrücklich umgesetzt

38 a) Eine dem Art. 167 MwStSystRL vergleichbare Vorschrift enthält das nationale Recht bisher nicht ausdrücklich.

39 aa) § 13 regelt nur die Entstehung der Steuer und nicht die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug. Von der nach § 16 Abs. 1 UStG berechneten Steuer sind nach § 16 Abs. 2 UStG die in den Besteuerungszeitraum fallenden, nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen.

Abziehbar nach § 15 UStG (nur) „gesetzlich geschuldete“ Steuer

40 bb) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG regelt, dass der Unternehmer u. a. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen kann.

Noch nicht geschuldete Steuer könnte daher noch nicht als Vorsteuer abziehbar sein

41 b) Für die Auslegung dieser Vorschriften könnte bedeutsam sein, dass aufgrund der Rspr. des EuGH (grundlegend EuGH-Urteil Genius Holding vom 13.12.1989 – C-342/87, EU:C:1989:635, HFR 1991, 181) der BFH § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG im Wege richtlinienkonformer Auslegung (vgl. BFH-Urteil vom 02.04.1998 – V R 34/97, BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695, HFR 1998, 1011, Leitsatz 1 und Rz. 19 ff.) dahingehend einschränkend ausgelegt hat, dass nicht jeder, sondern nur der ‚geschuldete‘ Steuerbetrag als Vorsteuer abziehbar ist (vgl. auch BFH-Urteile vom 29.08.2018 – XI R 37/17, BFHE 262, 286, BStBl II 2019, 378, HFR 2018, 966, Rz. 18; vom 05.12.2018 – XI R 10/16, BFH/NV 2019, 433, Rz. 58; vom 23.10.2019 – V R 46/17, BFHE 267, 140, BStBl II 2022, 779, HFR 2020, 306, Rz. 17). Diese vom BFH bereits vorgenommene, das frühere Verständnis des § 15 UStG einschränkende Auslegung könnte auch eine zeitliche Komponente beinhalten: Der Begriff ‚geschuldet‘ i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG könnte im Lichte des EuGH-Urteils Grundstücksgemeinschaft Kollastraße 136 (EU:C:2022:88, HFR 2022, 387, Rz. 49) sowie des Art. 167 MwStSystRL dahingehend zu verstehen sein, dass die Steuer schon geschuldet werden muss, um als Vorsteuer abgezogen werden zu können (und daher vom Leistungsempfänger noch nicht abgezogen werden darf, solange sie vom Leistenden noch nicht geschuldet wird).

Darüber ist allerdings bei Leistungsempfängerinnen und nicht beim Kl. zu entscheiden

42 c) Darauf kommt es im Streitfall, in dem nur über den Widerruf der Gestattung der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten zu entscheiden ist, indes nicht an. Darü-

ber ist vielmehr in den Besteuerungsverfahren der Leistungsempfängerinnen zu entscheiden (vgl. zur möglichen Trennung der Verfahren auch BFH-Urteil vom 11.11.2020 – XI R 41/18, BFHE 271, 261, BStBl II 2023, 288, HFR 2021, 706, Rz. 11).

Bei fehlerhafter Umsetzung unerwünschte Folgen ggf. vom Mitgliedstaat hinzunehmen

43 d) Sollte den Leistungsempfängerinnen der Vorsteuerabzug nicht zu versagen sein, obwohl – was allerdings bisher ebenfalls nicht feststeht – der Kl. die USt möglicherweise noch nicht vereinnahmt hat, wäre dies vom Mitgliedstaat Deutschland hinzunehmen.

Steuerentstehung beim Kl. im Festsetzungsverfahren zu klären

44 4. Ebenso wenig kommt es darauf an, ob, nach welcher Vorschrift und wann die vom Kl. in Rechnung gestellte USt entstanden ist (vgl. dazu BFH-Urteile vom 26.11.1964 – V 194/62 U, BFHE 81, 512, BStBl III 1965, 184; vom 22.10.1970 – V R 171/66, BFHE 100, 334, BStBl II 1971, 79, HFR 1971, 114; vom 09.10.2002 – V R 73/01, BFHE 200, 130, BStBl II 2003, 217, HFR 2003, 168, unter II.2.c und e; vom 13.01.2005 – V R 21/04, BFH/NV 2005, 928, HFR 2005, 686, unter II.3. und 4.; vom 05.06.2014 – XI R 44/12, BFHE 245, 473, BStBl II 2016, 187, HFR 2014, 932, Rz. 50 und 51 sowie § 16 Abs. 1 Satz 4 UStG).

Gleiches gilt für mögliche Uneinbringlichkeit

45 a) Nicht geklärt werden muss weiter, ob diese ggf. durch einen pactum de non petendo, wegen Überschuldung der Leistungsempfängerinnen oder Ähnliches in voller Höhe uneinbringlich i. S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG geworden sein könnte (vgl. dazu BFH-Urteile vom 13.02.2019 – XI R 19/16, BFH/NV 2019, 928, HFR 2019, 1008, Rz. 25; vom 24.10.2013 – V R 31/12, BFHE 243, 451, BStBl II 2015, 674, HFR 2014, 260; vom 01.02.2022 – V R 37/21 (V R 16/19), BFHE 275, 460, BStBl II 2022, 860, HFR 2023, 177, Rz. 16; vom 28.09.2022 – XI R 28/20, BFHE 278, 355, BStBl II 2023, 598, HFR 2023, 481, Rz. 32; BFH-Beschluss vom 24.06.2015 – XI B 63/14, UVR 2015, 335, Rz. 9 ff.; s. a. BFH-Urteil vom 10.04.2019 – XI R 4/17, BFHE 264, 382, BStBl II 2019, 635, HFR 2019, 803, Rz. 42).

Tatsächliche Leistungserbringung unklar; Rechnungen könnten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen

46 b) Es muss ferner nicht entschieden werden, ob – falls der Kl. tatsächlich Leistungen ausgeführt hat – die wenigen bei den Akten befindlichen Ausgangsrechnungen des Kl. überhaupt dazu geeignet sein könnten, ein ggf. bestehendes Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben (vgl. EuGH-Urteil Barlis 06 – *Investimentos Imobiliarios e Turisticos* vom 15.09.2016 – C-516/14, EU:C:2016:690, HFR 2016, 1031, Rz. 25 ff.; *Shortcut* vom 24.05.2023 – C-690/22, EU:C:2023:440, Rz. 34 ff., 50 und 52).“

Umwandlungssteuergesetz

26 Verlustabzugsverbot gemäß § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 bei Verschmelzung mit steuerlicher Rückwirkung

Urteil vom 17.08.2023 – III R 37/20 –

Vorinstanz: Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28.05.2020 – 1 K 148/18 (EFG 2020, 1888)

UmwStG § 4 Abs. 6; UmwStG 2006 § 2 Abs. 1 Satz 1, § 3 Abs. 1 Satz 2, § 4 Abs. 4, 5, 6 Satz 6, § 5 Abs. 1, § 7; EStG

§§ 6a, 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 8; GG Art. 3 Abs. 1; BGB § 187 Abs. 1, 2

1. Die Vorschrift des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG in der im Streitjahr 2015 anwendbaren Fassung (UmwStG 2006), nach der ein Übernahmeverlust außer Ansatz bleibt, ist für im Privatvermögen und im Betriebsvermögen gehaltene Anteile an der übertragenden Körperschaft anwendbar.

2. Ein für den Abzug des Übernahmeverlusts schädlicher Anteilserwerb innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag liegt wegen der Fiktion des § 5 Abs. 1 UmwStG 2006 auch dann vor, wenn der übernehmende Rechtsträger die Anteile tatsächlich erst nach dem steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft hat.

3. § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 und § 7 UmwStG 2006 sind weder teleologisch zu reduzieren noch verfassungswidrig, soweit sich bei der Ermittlung des Übernahmeverlusts oder der offenen Rücklagen ausgewirkt hat, dass Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz der übertragenden Körperschaft in unterschiedlicher Höhe passiviert waren.

2014 erwarb die A-KG sämtliche Anteile an der B-GmbH. An der A-KG waren die im Streitjahr (2015) zusammenveranlagten Kl. und zwei weitere natürliche Personen beteiligt.

Der Kl. war alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der B-GmbH. 2016 erwarb er von der A-KG sämtliche Anteile an der B-GmbH.

Mit Vertrag von 2016 übertrug die B-GmbH ihr Vermögen als Ganzes im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme auf das Einzelunternehmen des Kl. (vgl. § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwG). Die Verschmelzung wurde 2016 im Handelsregister des übernehmenden Rechtsträgers eingetragen. Sie erfolgte rückwirkend auf den 01.01.2016 und mit steuerlicher Wirkung zum 31.12.2015 (steuerlicher Übertragungstichtag).

Die B-GmbH erfasste die übergehenden Wirtschaftsgüter in ihrer steuerlichen Schlussbilanz zum 31.12.2015 grundsätzlich mit den gemeinen Werten (§ 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006). Die den Kl. betreffende Pensionsrückstellung setzte sie gemäß § 3 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 mit dem nach § 6a EStG ermittelten Wert an. Die „Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen“ wurden in der Steuerbilanz der B-GmbH zum 31.12.2015 mit 242 544 €, in der Handelsbilanz mit 719 391 € passiviert.

In ihrer ESt-Erklärung 2015 erklärten die Kl. einen Gewinn aus dem Einzelunternehmen des Kl., darin enthalten ein Gewinn aus der Verschmelzung der B-GmbH auf das Einzelunternehmen nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in Höhe von 263 571,84 €. Diesen Verschmelzungsgewinn ermittelten die Kl. aus steuerpflichtigen gewerblichen Einnahmen gemäß § 7 Satz 1 UmwStG 2006 und einem negativen Übernahmeergebnis gemäß § 4 UmwStG 2006 (Übernahmeverlust).

Im ESt-Bescheid 2015 vom 22.12.2017 ließ das FA den von den Kl. erklärten Übernahmeverlust nicht zum Abzug zu. Klage und Revision blieben erfolglos. Der BFH führte aus:

19 „... Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Übernahmeverlust in Höhe von 189 545,32 € gemäß § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 außer Ansatz bleibt (s. unter 1. und 2.). Eine Rechtfertigung für die von den Kl. mit der Revision begehrte punktuelle teleologische Reduktion ist nicht gegeben (s. unter 3.). Von der Verfassungswidrigkeit entscheidungserheblicher Vorschriften ist der Senat nicht überzeugt (s. unter 4.).

Anzuwendende Normen, festgestellte Werte und maßgeblicher Veranlagungszeitraum

20 1. Das FG hat zutreffend entschieden, dass sich die steuerlichen Folgen der Verschmelzung auf das Einzelunternehmen des Kl. nach den §§ 3 ff. UmwStG 2006 bestimmen und dass im Streitjahr 2015 die Abzugsfähigkeit eines Übernahmeverlusts in Höhe von 189 545,32 € im Streit steht.

21 a) Gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 sind die übergehenden Wirtschaftsgüter bei einer Verschmelzung auf eine natürliche Person in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Nach § 3 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 gilt für die Bewertung von Pensionsrückstellungen jedoch § 6a EStG, d. h., es darf höchstens der Teilwert der Pensionsverpflichtung gemäß § 6a Abs. 3 EStG passiviert werden.

22 b) Die Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen beliefen sich in der steuerlichen Schlussbilanz der B-GmbH zum 31.12.2015 auf 242 544 €, wohingegen der entsprechende Wertansatz in der Handelsbilanz der B-GmbH zum 31.12.2015 mit 719 391 € erheblich höher war (...). Der erkennende Senat ist an die Wertansätze in der Steuerbilanz der B-GmbH zum 31.12.2015 gebunden, nachdem diese im FG-Verfahren zwischen den Beteiligten unstreitig waren und die Kl. insoweit auch im Revisionsverfahren keinen zulässigen und begründeten Revisionsgrund vorgebracht haben (§ 118 Abs. 2 FGO).

23 c) Ebenfalls in zutreffender Weise ging das FG davon aus, dass sich die Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit des Übernahmeverlusts in dem wegen des steuerlichen Übertragungstichtags (31.12.2015) maßgeblichen Veranlagungszeitraum 2015 stellt und dass sich der Übernahmeverlust nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf 189 545,32 € beläuft.

Keine Abzugsfähigkeit des Übernahmeverlusts im Streitfall

24 2. Dieser Übernahmeverlust ist nach § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 nicht abzugsfähig.

25 a) Infolge des Vermögensübergangs ergibt sich ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust (vgl. § 4 Abs. 4 UmwStG 2006). Der Übernahmegewinn vermindert sich bzw. der Übernahmeverlust erhöht sich um die Bezüge, die nach § 7 UmwStG 2006 zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören (§ 4 Abs. 5 UmwStG 2006). Soweit ein Übernahmegewinn auf eine natürliche Person entfällt, sind die Vorschriften des Teileinkünfteverfahrens anzuwenden (§ 4 Abs. 7 UmwStG 2006 i. V. m. § 3 Nr. 40, § 3c EStG). Ein Übernahmeverlust ist nur unter den besonderen Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 UmwStG 2006 abzugsfähig. Bei der Verschmelzung einer GmbH auf eine natürliche Person, wie sie im Streitfall vorliegt, kann der Übernahmeverlust in Höhe von 60 % des Verlustbetrags, höchstens jedoch in Höhe von 60 % der Bezüge i. S. des § 7 UmwStG 2006 zu berücksichtigen sein (§ 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 2006). Ganz unberücksichtigt („außer Ansatz“) bleibt ein Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 abweichend von § 4 Abs. 6 Satz 2 bis 5 UmwStG 2006, soweit bei Veräußerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG nicht zu berücksichtigen wäre (Alternative 1) oder soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag entgeltlich erworben wurden (Alternative 2).

26 b) Soweit die Kl. ... gemacht haben, bei der Annahme eines etwaigen Verlustabzugsverbots gemäß § 4 Abs. 6 UmwStG 2006 sei auf das im Streitfall positive Übernahme-

ergebnis erster Stufe und nicht auf das im Streitfall negative Übernahmeergebnis zweiter Stufe abzustellen, steht dies im Widerspruch zur Gesetzessystematik. Nach ihr führt die in § 4 Abs. 5 UmwStG 2006 vorgesehene Kürzung um die Kapitaleinkünfte i. S. des § 7 UmwStG 2006 zu einer Verminderung des Übernahmegewinns bzw. zu einer Erhöhung des Übernahmeverlusts. Erst im Anschluss daran stellt sich die Frage, ob und inwieweit aus § 4 Abs. 6 UmwStG 2006 (und insbesondere aus dessen Satz 6) ein Verlustabzugsverbot folgt. § 4 Abs. 6 UmwStG 2006 setzt daher einen sich aus der Anwendung der Absätze 4 und 5 ergebenden Übernahmeverlust voraus, das heißt ein negatives Übernahmeergebnis auf der zweiten Stufe.

Auslegung des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006

27 c) Im Gegensatz zur Alternative 1 sind die Voraussetzungen der Alternative 2 des § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 im Streitfall erfüllt. Dies hat zur Folge, dass der Übernahmeverlust des Kl. von 189 545,32 € außer Ansatz bleibt. Der Kl. hat die Anteile an der übertragenden Körperschaft (B-GmbH) i. S. des Tatbestands der Alternative 2 ‚innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag‘ entgeltlich erworben.

Anwendung der Alternative 2 auch für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile

28 aa) Wie das FG zu Recht entschieden hat, bezieht sich § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 auf sämtliche Anteile, die an der Ermittlung des negativen Übernahmeergebnisses gemäß § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG 2006 teilnehmen; die Vorschrift ist unabhängig davon anwendbar, ob die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen oder – wie nach den Feststellungen des FG im Streitfall – im Betriebsvermögen gehalten werden (Bron in Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, § 4 Rz. 341; Früchtl in Eisgruber, UmwStG, § 4 Rz. 130; Gaffron in UmwStG – eKomm., § 4 Rz. 236); BeckOK UmwStG/Kaiser/Möller-Gosoge, 26. Ed. [15.09.2023] § 4 Rz. 531; Pung/Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock – D/P/M –, UmwStG, § 4 Rz. 154; Schmitt/Hörtnagl, UmwG, UmwStG, 9. Aufl., § 4 UmwStG Rz. 138; van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 4 Rz. 178).

Anteilserwerb am steuerlichen Übertragungstichtag als Erwerb innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag

29 bb) Ebenfalls zu Recht hat das FG die weiteren Voraussetzungen der Alternative 2 des § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 bejaht. Anteilserwerbe am steuerlichen Übertragungstichtag erfolgen i. S. des Gesetzes innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag (vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 11.11.2011, sog. Umwandlungssteuererlass 2011, BStBl I 2011, 1314, Rz. 04.43; ähnlich Eberhardt in Bordewin/Brandt, § 4 UmwStG Rz. 56; Früchtl in Eisgruber, UmwStG § 4 Rz. 130; Brandis/Heuermann/Klingberg/Loose, § 4 UmwStG Rz. 41a; Pung/Werner in D/P/M, UmwStG, § 4 Rz. 156; Schnitter in Frotscher/Drüen, § 4 UmwStG Rz. 225; eher zweifelnd oder die Auffassung der Finanzverwaltung bzw. der Vorinstanz nur berichtend Bohnhardt in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl., § 4 Rz. 309; Bron in Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, § 4 Rz. 348; Gaffron in UmwStG – eKomm., § 4 Rz. 243; Otto, BB 2021, 1778; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG, UmwStG, 9. Aufl., § 4 UmwStG Rz. 141; van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 4 Rz. 179; a. A. Martini in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 4 UmwStG Rz. 950 und 955).

Wortlaut

30 (1) Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 fehlt es im Fall des Kl. zwar bei isolier-

ter Betrachtung an einem Anteilserwerb innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag. Der Kl. erwarb die Anteile an der B-GmbH erst am xx.xx.2016, während der steuerliche Übertragungstichtag (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006) bereits der 31.12.2015 war. Chronologisch erfolgte der Anteilserwerb daher erst nach dem steuerlichen Übertragungstichtag, so dass der Wortlaut des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 für sich betrachtet nicht erfüllt wäre.

Systematik

31 (2) Bei systematischer Gesetzesauslegung ist § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 aber im Zusammenhang mit der nachfolgenden Vorschrift des § 5 UmwStG 2006 zu lesen. Gemäß § 5 Abs. 1 UmwStG 2006 ist der Gewinn des Anteilseigners (übernehmender Rechtsträger), wenn er die Anteile an der übertragenden Körperschaft erst nach dem steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft hat, so zu ermitteln, als hätte er die Anteile am steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft. ... [Es] ist die Fiktion des § 5 Abs. 1 UmwStG 2006 im Rahmen des § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 zu beachten, ohne dass es hierfür eines ausdrücklichen Verweises in § 4 Abs. 6 UmwStG 2006 bedarf. Denn sowohl § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 als auch § 5 Abs. 1 UmwStG 2006 beziehen sich auf die Ermittlung des Gewinns des übernehmenden Rechtsträgers.

Zwischenergebnis

32 Ungeachtet des tatsächlichen Erwerbs im ... 2016 ist danach im Streitfall von einem fiktiven Anteilserwerb des Kl. am 31.12.2015 (dem steuerlichen Übertragungstichtag i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006) auszugehen. Hieraus allein folgt allerdings noch nicht zwingend, dass der Anteilserwerb i. S. des Gesetzes ‚innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag‘ erfolgt ist. Es ließe sich nämlich auch die Auffassung vertreten, dass ein Erwerb der Anteile an der übertragenden Körperschaft vor dem steuerlichen Übertragungstichtag spätestens am Vortag dieses Tages (hier am 30.12.2015) erfolgt sein muss, mit anderen Worten nicht erst am steuerlichen Übertragungstichtag selbst (hier am 31.12.2015) erfolgt sein kann.

„Rückwärtsfrist“ und Fristvorschriften des BGB

33 (3) Für die Einbeziehung des am steuerlichen Übertragungstichtag erfolgten Anteilserwerbs in den Fünfjahreszeitraum spricht jedoch die entsprechende Anwendung des bürgerlich-rechtlichen Fristenrechts (vgl. § 108 Abs. 1 AO i. V. m. §§ 187, 188 BGB). Es handelt sich bei der Fünfjahresfrist des § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 um eine ‚rückwärtslaufende Frist‘ (vgl. Staudinger/Repgen (2019), BGB, § 187 Rz. 7), d. h. um eine Frist, die von einem späteren Zeitpunkt zu einem früheren Zeitpunkt und somit zurück in die Vergangenheit läuft (vgl. zur Rückwärtsberechnung auch die BFH-Urteile vom 06.06.2001 – II R 56/00, BFHE 195, 423, BStBl II 2002, 96, HFR 2001, 1171 und vom 28.03.2012 – II R 43/11, BFHE 237, 192, BStBl II 2012, 599, HFR 2012, 760). Der Tag, an dem das fristauslösende Geschehen stattfindet, ist trotz des unterschiedlichen Fristbeginns sowohl bei einer sog. Ereignisfrist (§ 187 Abs. 1 BGB) als auch bei einer sog. Beginnfrist (§ 187 Abs. 2 BGB) in den Fristlauf einzubeziehen; mit der Annahme einer Ereignisfrist wird für die betreffende Frist nämlich lediglich eine im Vergleich zur Beginnfrist verlängerte Berechnungsweise festgelegt (vgl. Staudinger/Repgen (2019), BGB, § 187 Rz. 2 ff., wonach das fristauslösende Ereignis auch dann innerhalb der Frist liegt, wenn die nach ganzen Tagen erfolgende Berechnung der Fristdauer erst am Folgetag beginnt). Schon deshalb ist im Streitfall die Einbeziehung des 31.12.2015 unabhängig davon zu bejahen, von welcher Art der Frist i. S. des BGB ausgegangen wird (a. A. Martini in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 4 UmwStG Rz. 950 und 955). Darauf, wann die Rückwärtsfrist

endet bzw. ob wegen der Annahme einer Ereignisfrist im Streitfall auch der 31.12.2010 noch als innerhalb des Fünfjahreszeitraums i. S. des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 liegend anzusehen wäre, kommt es für die das Streitjahr 2015 betreffende Entscheidung nicht an.

Teleologische Auslegung

34 (4) Für die Auffassung, den steuerlichen Übertragungsstichtag in den Fünfjahreszeitraum der Alternative 2 des § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 einzubeziehen, spricht auch die teleologische Auslegung der Norm. In der Begründung des Gesetzentwurfs brachte die Bundesregierung zwar nur knapp zum Ausdruck, dass § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 der ‚Verhinderung von Missbräuchen‘ diene (vgl. BTDrucks 16/2710, S. 39). Das allein erlaubt noch keine klare Konkretisierung des Beginns und des Endes der Fünfjahresfrist. Gleichwohl besteht nach der Zwecksetzung, Anteilserwerbe ‚innerhalb der letzten fünf Jahre‘ mit einer Sonderregelung zur ‚Missbrauchsverhinderung‘ zu erfassen, kein sachlicher Grund für eine unterschiedliche Behandlung eines Anteilserwerbs am Vortag des steuerlichen Übertragungsstichtags einerseits und eines Anteilserwerbs am steuerlichen Übertragungsstichtag andererseits. Zur Vermeidung einer zweckwidrigen Ungleichbehandlung ist die Einbeziehung des steuerlichen Übertragungsstichtags in die Fünfjahresfrist vielmehr zu bejahen. Da § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 der Missbrauchsverhinderung dienen soll und die Missbrauchsgefahr mit größerer zeitlicher Entfernung vom Übertragungsstichtag abnimmt, entspricht es dem Sinn und Zweck der Norm, den Übertragungsstichtag miteinzubeziehen. Denn hier ist die zeitliche Nähe zum Übertragungsstichtag und damit nach der Wertung des Gesetzgebers die Missbrauchsgefahr am größten.

Ergebnis der Auslegung im Streitfall

35 (5) Danach sind die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 im Streitfall erfüllt. Da der tatsächlich erst im Jahr 2016 erfolgte Anteilserwerb auf den steuerlichen Übertragungsstichtag (31.12.2015) zurückzubeziehen ist (§ 5 Abs. 1 UmwStG 2006), liegt er i. S. des Gesetzes innerhalb des für den Abzug des Übernahmeverlusts nach § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 schädlichen Fünfjahreszeitraums.

Keine „punktuelle“ oder „isolierte“ teleologische Reduktion

36 3. Eine teleologische Reduktion des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 ist nicht geboten. Dasselbe gilt für § 7 UmwStG 2006, insbesondere lässt sich die von den Kl. geltend gemachte ‚punktuelle‘ oder ‚isolierte‘ teleologische Reduktion nicht auf das BFH-Urteil vom 11.04.2019 – IV R 1/17 (BFHE 264, 13, BStBl II 2019, 501, HFR 2019, 716) stützen.

Voraussetzungen einer teleologischen Reduktion ...

37 a) Die teleologische Reduktion einer Gesetzesbestimmung zielt darauf ab, den Geltungsbereich der Norm mit Rücksicht auf ihren Zweck gegenüber ihrem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken. Sie ist jedoch nicht schon dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint. Vielmehr kommt eine teleologische Reduktion grundsätzlich nur in Betracht, wenn die Auslegung nach dem Wortlaut zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (vgl. BFH-Urteile vom 26.06.2007 – IV R 9/05, BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, HFR 2007, 1132, Rz. 25 ff.; vom 22.10.2015 – IV R 37/13, BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, HFR 2016, 400, Rz. 24; vom 13.12.2022 – VIII R 23/20, BFHE 279, 132, BStBl II 2023, 480, HFR 2023, 443, Rz. 19 und vom 09.03.2023 – IV R 25/20, BFHE 279, 545, BStBl II 2023, 836, HFR 2023, 682, Rz. 25).

... im Hinblick auf § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 nicht erfüllt

38 b) Diese Voraussetzungen einer teleologischen Reduktion sind im Streitfall im Hinblick auf § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 nicht erfüllt.

39 aa) Das durch den Gesetzgeber bewusst angeordnete ‚Außer-Ansatz-Bleiben‘ des Übernahmeverlusts bewirkt kein sinnwidriges, sondern ein dem Zweck des Gesetzes entsprechendes Ergebnis (vgl. zum Zweck des § 4 Abs. 6 UmwStG 2006, zur Entstehungsgeschichte, zur Verneinung einer teleologischen Reduktion mit dem Ziel der Berücksichtigung eines Übernahmeverlusts sowie insbesondere zur Rechtfertigung der vom Gesetzgeber gewählten Lösung durch Vereinfacherfordernisse das BFH-Urteil in BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, HFR 2016, 400, Rz. 23 ff.; zur Kritik am Gesetz vgl. Rödder/Schumacher, DB 2006, 1525, 1532; Lemaitre/Schönherr, GmbHR 2007, 173, 180; Blöchle/Weggenmann, IStR 2008, 87, 94; Desens, FR 2008, 943, 947 ff.; vgl. in diesem Zusammenhang auch van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 4 Rz. 184 ff.). Bereits bei der Vorgängervorschrift des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 (UmwStG 1995 i. d. F. des StSenkG vom 23.10.2000) hatte der BFH eine teleologische Reduktion verneint (vgl. Senatsurteil vom 05.11.2015 – III R 13/13, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468, HFR 2016, 564, Rz. 47 ff.).

40 bb) Das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung ist, auch wenn deren Verhinderung den Gesetzgeber zur Normsetzung veranlasst hat, kein Tatbestandsmerkmal des § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006. Die Norm findet vielmehr auch dann Anwendung, wenn eine derartige Gestaltung nicht vorliegt und das Ergebnis als ‚überschießend‘ verstanden werden könnte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, HFR 2016, 400, Rz. 41). Denn ebenso wie vom BFH jüngst zur Vorschrift des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 entschieden (vgl. Urteil vom 12.04.2023 – I R 48/20, BFH/NV 2023, 1165, Rz. 15), lässt der eindeutige Normwortlaut des § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 eine teleologische Reduktion der Norm nicht zu.

41 cc) Insbesondere führen auch die von den Kl. im Revisionsverfahren in den Vordergrund ihrer Argumentation gestellte Pensionsrückstellung und deren Bewertung in der Steuerbilanz gemäß § 6a EStG nicht zu einem sinn- oder zweckwidrigen Ergebnis. Zum einen sind Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nicht nur bei Pensionsrückstellungen denkbar. Zum anderen wird der Wertansatz gemäß § 6a EStG durch die Vorschrift des § 3 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 ausdrücklich angeordnet, die Bewertung nach § 6a EStG entspricht also dem Zweck des Gesetzes (vgl. hierzu auch die Parallelvorschriften in § 11 Abs. 1 Satz 2, § 20 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 und § 24 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG 2006).

42 dd) Gegen die teleologische Reduktion des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 spricht nicht zuletzt auch, dass der Gesetzgeber seit dessen Inkrafttreten keine Veranlassung für dessen Änderung gesehen hat. Dass der Gesetzeswortlaut gemessen am Gesetzeszweck zu weit gefasst wäre und ein Versehen des Gesetzgebers vorliegen könnte, ist auch insofern nicht ersichtlich.

Keine teleologische Reduktion des § 7 UmwStG 2006

43 c) Eine teleologische Reduktion des § 7 UmwStG 2006, die – zumindest bei isolierter Betrachtung – ebenfalls zu den i. S. des Klageantrags geringeren Einkünften des Kl. aus Gewerbebetrieb im Streitjahr führen könnte, ist ebenfalls nicht geboten.

44 aa) Nach § 7 Satz 1 UmwStG 2006 ist dem Anteilseigner der Teil des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlage-

kontos i. S. des § 27 KStG, der sich nach Anwendung des § 29 Abs. 1 KStG ergibt, in dem Verhältnis der Anteile zum Nennkapital der übertragenden Körperschaft als Einnahmen aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen. Dies gilt gemäß § 7 Satz 2 UmwStG 2006 unabhängig davon, ob für den Anteilseigner ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust nach § 4 oder § 5 UmwStG 2006 ermittelt wird. Ggf. erfolgt nach § 20 Abs. 8 EStG eine Umqualifizierung der Einnahmen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 264, 13, BStBl II 2019, 501, HFR 2019, 716, Rz. 16 und vom 09.05.2019 – IV R 13/17, BFHE 264, 430, BStBl II 2019, 754, HFR 2019, 959, Rz. 37).

45 Im Streitfall betragen die gemäß § 7 Satz 1 UmwStG 2006 nach dem Wortlaut anzusetzenden Einnahmen 755 195,26 € (vor Anwendung des Teileinkünfteverfahrens). ...

46 bb) Der Zweck der Zurechnung nach § 7 UmwStG 2006 durch eine Fiktion der Totalausschüttung besteht neben der Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts darin, zu verhindern, dass bisher unbesteuerte Gewinnrücklagen dadurch endgültig der Besteuerung entzogen werden, dass sie nach der Umwandlung in ein Personenunternehmen ohne ertragsteuerliche Belastung entnommen werden können (vgl. BFH-Urteil in BFHE 264, 13, BStBl II 2019, 501, HFR 2019, 716, Rz. 15 und 23). Soweit die steuerliche Bewertungsvorschrift des § 6a EStG dazu führt, dass in der Steuerbilanz ein höheres Eigenkapital als in der Handelsbilanz ausgewiesen wird, besteht gemessen an dem dargelegten Zweck des § 7 UmwStG 2006 keine Veranlassung für eine teleologische Reduktion. Denn § 7 UmwStG 2006 stellt explizit auf das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital ab, und zwar unabhängig davon, ob und ggf. aus welchem Grund dieses höher als das in der Handelsbilanz ausgewiesene Eigenkapital ist. Eine Sonderstellung der Pensionsrückstellung, deren steuerliche Bewertung nach § 6a EStG durch § 3 Abs. 1 Satz 2 und weitere Vorschriften des UmwStG 2006 ausdrücklich angeordnet wird, ist insoweit nicht gegeben.

47 cc) Aus der im BFH-Urteil in BFHE 264, 13, BStBl II 2019, 501, HFR 2019, 716 bejahten teleologischen Reduktion des § 7 UmwStG 2006 kann eine solche für den Streitfall ebenfalls nicht abgeleitet werden. Der IV. Senat des BFH hat den Begriff des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals unter Verweis auf den Gesetzeszweck einschränkend dahin ausgelegt, dass ein außerbilanziell gebildeter und dem Gewinn noch nicht nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hinzugerechneter Investitionsabzugsbetrag das steuerbilanzielle Eigenkapital i. S. des § 7 Satz 1 UmwStG 2006 mindere (vgl. BFH-Urteil in BFHE 264, 13, BStBl II 2019, 501, HFR 2019, 716, Rz. 22 ff. mit Nachweisen auch zur Gegenmeinung, Rz. 30; dem Urteil zustimmend z. B. Reddig in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7g EStG, Rz. 6; zweifelnd z. B. Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 7g Rz. 47). Diese vom BFH bejahte teleologische Reduktion des § 7 Satz 1 UmwStG 2006 betrifft aber nur diejenigen Beträge, für die nach § 247 Abs. 3 HGB in dessen Fassung vor Inkrafttreten des BilMoG vom 25.05.2009 (HGB a. F.) ein Sonderposten mit Rücklageanteil in der Handels- und Steuerbilanz gebildet werden konnte (vgl. dazu auch § 273 HGB a. F. und Art. 67 Abs. 3 EGHGB). Beträge wie die Ansparrücklage gemäß § 7g EStG a. F. wurden passiviert und führten so – anders als der außerbilanzielle Investitionsabzugsbetrag – zu einer Verringerung des steuerlichen Eigenkapitals. Demgegenüber waren Pensionsrückstellungen im Streitjahr nach wie vor in der Handelsbilanz wie auch in der Steuerbilanz zu passivieren. Lediglich die Bewertung der Pensionsrückstellung ist durch § 6a EStG steuerrechtlich besonders geregelt. Ein unterschiedlicher Wertansatz in der Handels- und Steuerbilanz als solcher rechtfertigt hingegen keine teleologische Reduktion, da auch auf der Ebene des § 7 UmwStG 2006 kein sinn- oder

zweckwidriges, sondern ein dem Normzweck entsprechendes Ergebnis resultiert.

48 dd) Da die Voraussetzungen für eine teleologische Reduktion nicht vorliegen, muss erst recht die von den Kl. erstrebte ‚punktuelle‘ bzw. ‚isolierte‘ Normreduktion ausscheiden. ...

Fehlende Überzeugung von Verfassungswidrigkeit

49 4. Der erkennende Senat ist mit Blick auf das Streitjahr 2015 schließlich weder von der Verfassungswidrigkeit des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 noch von jener des § 7 UmwStG 2006 überzeugt.

50 a) In Übereinstimmung mit den einschlägigen bereits ergangenen Entscheidungen ist davon auszugehen, dass die Verlustabzugsbeschränkung gemäß § 4 Abs. 6 UmwStG 2006 trotz nicht ausgeräumter rechtspolitischer Zweifel bezüglich ihres weiten Anwendungsbereichs in den für den Streitfall relevanten Punkten verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist und insbesondere nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, HFR 2016, 400 und vorgehend FG Nürnberg, Urteil vom 18.09.2013 – 3 K 1205/12, DStR/E 2014, 1035, Rz. 32 ff.; vgl. auch Gaffron in UmwStG – eKomm., § 4 Rz. 48, sowie zur Vorinstanz des vorliegenden Revisionsverfahrens die Anmerkung von Göllner, EFG 2020, 1888, m. w. N.; vgl. zur früheren Gesetzesfassung des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 ferner die BFH-Urteile vom 24.06.2014 – VIII R 35/10, BFHE 245, 565, BStBl II 2016, 916, HFR 2014, 1105, Rz. 20 f., 22 ff. und vom 28.09.2017 – IV R 51/15, BFH/NV 2018, 246, HFR 2018, 163, Rz. 24 sowie das Senatsurteil in BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468, HFR 2016, 564).

51 Ein Verfassungs- bzw. Gleichheitsverstoß wegen einer konkreten Mehrfach- oder Doppelbesteuerung wird in der Revisionsbegründung im Übrigen zwar behauptet, aber nicht substantiiert nach Maßgabe der verfassungsgerichtlichen Prüfungsmaßstäbe dargelegt (vgl. hierzu BVerfG-Beschluss vom 28.07.2023 – 2 BvL 22/17, DStR 2023, 2051, Rz. 43 ff.). Die Kl. haben sich zur Geltendmachung der behaupteten Verfassungswidrigkeit zudem nicht auf Fundstellen aus dem Schrifttum berufen können (vgl. z. B. Schnitter in Frottscher/Drüen, UmwStG, § 4 U Rz. 207a, mit Verweis auf die bisherige Rspr., in der die Frage der Verfassungsmäßigkeit bejaht wurde).

52 b) Hinsichtlich der Vorschrift des § 7 UmwStG 2006, soweit diese für die im Streit stehenden gewerblichen Einkünfte des Kl. erheblich ist, sieht der Senat gleichfalls keine Anhaltspunkte, die für eine Verfassungswidrigkeit sprechen könnten.“

Anmerkung

1. Die Vorschriften des Zweiten Teils des UmwStG 2006 regeln insbesondere den Vermögensübergang bei einer Verschmelzung auf eine natürliche Person, wie sie im Streitfall vorlag. Während in § 3 UmwStG 2006 die Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft behandelt werden, betrifft § 4 UmwStG 2006 die Auswirkungen auf den Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers. Streitgegenstand war die ESt 2015 eines Einzelunternehmers (übernehmender Rechtsträger). Er hatte die maßgeblichen Verträge zwar erst 2016 geschlossen, dies aber mit steuerlicher Rückwirkung auf den 31.12.2015. Die einkommensteuerlichen Rechtsfolgen traten bereits im Veranlagungszeitraum 2015 ein, weil das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie des übernehmenden Rechtsträgers gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 so zu ermitteln sind, als ob das Vermögen der übertragenden Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der dem Vermögensübergang zu Grunde liegenden Bilanz (steuerli-

cher Übertragungstichtag) auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen wäre.

2. Im Mittelpunkt der Entscheidung steht § 4 Abs. 6 UmwStG 2006, der den Abzug eines Übernahmeverlusts (vgl. § 4 Abs. 4, Abs. 5 UmwStG 2006) ganz oder teilweise beschränkt. Der BFH hat bereits mehrfach entschieden, dass die Vorschrift nicht als verfassungswidrig einzustufen ist (vgl. die in Rz. 50 genannten Fundstellen). Auch aktuell gibt es anhängige Verfahren, in denen die Frage der Verfassungswidrigkeit des § 4 Abs. 6 UmwStG 2006 als für die Entscheidung wesentliche Rechtsfrage ausgewiesen wird, so in den Verfahren des IV. Senats mit den Az. IV R 8/22 und IV R 3/23. Im vorliegenden Urteil führt der III. Senat aus, dass er mit Blick auf das Streitjahr 2015 weder von der Verfassungswidrigkeit des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 noch von jener des § 7 UmwStG 2006 überzeugt ist (s. unter 4.). Im Hinblick auf beide Vorschriften folgte der III. Senat auch nicht der Argumentation, dass eine teleologische Reduktion notwendig sei. Der Kl. erachtete sie unter Verweis auf das Urteil in BFHE 264, 13, BStBl II 2019, 501, HFR 2019, 716 für geboten und richtete in diesem Zusammenhang den Blick auf die bei der übertragenden Körperschaft handels- und steuerbilanziell in erheblich unterschiedlicher Höhe passivierten Pensionsrückstellungen (s. unter 3.).

3. Der Streitfall bot dem BFH außerdem Gelegenheit, zwei § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 betreffende Auslegungsfragen zu entscheiden. Eher unproblematisch ist die Entscheidung, dass die Vorschrift gleichermaßen für im Privatvermögen wie auch für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile an der übertragenden Körperschaft anwendbar ist. In der Literatur uneinheitlich beurteilt wird hingegen die Frage, ob ein Anteilerwerb innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag auch dann gegeben ist, wenn die Anteile bei einer Verschmelzung mit steuerlicher

Rückwirkung tatsächlich erst nach dem steuerlichen Übertragungstichtag i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 angeschafft werden. Der Wortlaut des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 allein legt dies zwar zunächst nicht nahe. Die systematische und teleologische Auslegung sowie die entsprechende Anwendung des bürgerlich-rechtlichen Fristenrechts führen jedoch zu dem Ergebnis, dass bei rückwirkenden Umwandlungen auch Anteilerwerbe, die tatsächlich erst nach dem steuerlichen Übertragungstichtag erfolgt sind, in den Fünfjahreszeitraum des § 4 Abs. 6 Satz 6 Alternative 2 UmwStG 2006 fallen (vgl. dazu im Einzelnen die Begründung unter 2.).

4. Offenlassen konnte der BFH die Frage, wie zu entscheiden gewesen wäre, wenn der für die Entscheidung maßgebliche Anteilerwerb bereits am 31.12.2010 erfolgt wäre. Betrachtet man insoweit die Argumentation des BFH zum Fristenrecht des BGB (s. Rz. 33), könnte hier – anders als beim 31.12.2015 – entscheidungserheblich sein, ob von einer rückwärtslaufenden Beginnfrist oder von einer rückwärtslaufenden Ereignisfrist auszugehen ist. Während bei einer Beginnfrist der Zeitraum 31.12.2015 bis einschließlich 01.01.2011 erfasst wäre, ließe sich bei Annahme einer Ereignisfrist der Zeitraum 31.12.2015 bis einschließlich 31.12.2010 erfassen. Die besseren Gründe dürften im Ergebnis dafür sprechen, nur den Fünfjahreszeitraum 31.12.2015 bis 01.01.2011 und nicht darüber hinaus auch noch den 31.12.2010 zu erfassen. Andernfalls würde der 31.12. nicht nur fünfmal, sondern sechsmal erfasst. Auch der Wortlaut der Norm („innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag“) dürfte eher für die Erfassung eines exakten Fünfjahreszeitraums und nicht für die Erfassung eines Zeitraums von fünf Jahren und einem Tag sprechen.

RiBFH Dr. Ralf Adam

TEIL III

Entscheidungen anderer oberster Gerichtshöfe des Bundes

Dieser Teil enthält die Entscheidungen anderer oberster Gerichtshöfe des Bundes, soweit sie für das Steuerrecht von Bedeutung sind. Abgesehen davon, dass diese Entscheidungen dem Steuerpraktiker ansonsten kaum zur Verfügung stehen, besteht auch insoweit ein besonderer Anlass für ihre Veröffentlichung, als durch die FGO das Verfahrensrecht des BFH und der Finanzgerichte in wesentlichen Punkten dem Verfahrensrecht der anderen obersten Gerichtshöfe des Bundes angeglichen worden ist.

Zivilprozessordnung

27 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand: Vertrauen auf eine Fristverlängerung nur bei Wahrung der erforderlichen Form; Glaubhaftmachung der vorübergehenden Unmöglichkeit der Übermittlung eines elektronischen Dokuments

Beschluss des BGH vom 21.06.2023 – V ZB 15/22 –

Vorinstanz: LG Hamburg, Beschluss vom 08.02.2022 – 318 S 86/21

ZPO § 85 Abs. 2, § 130d Satz 3, § 233

1. Das Vertrauen auf eine Fristverlängerung kann eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nur dann rechtfertigen, wenn der Fristverlängerungsantrag die erforderliche Form wahrt. Ob ein nach dem 1. Januar 2022 eingegangener Fristverlängerungsantrag formgerecht ist, richtet sich nach § 130d ZPO.

2. Unverzüglich ist die Glaubhaftmachung der vorübergehenden Unmöglichkeit der Übermittlung eines elektronischen Dokuments nur, wenn sie zeitlich unmittelbar erfolgt. Hierbei hängt es von den Umständen des Einzelfalls ab, innerhalb welcher Zeitspanne die Glaubhaftmachung zu erfolgen hat. Unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände des Einzelfalls kann auch die Nachholung der Glaubhaftmachung vor Ablauf einer Woche nicht mehr unverzüglich sein (hier: Nachholung nach zwei Tagen).

Der Kl. hat gegen ein Urteil des AG, mit dem seine Klage abgewiesen worden ist, fristgerecht Berufung eingelegt. Mit am Tag des Ablaufs der Berufungsbegründungsfrist (18.01.2022) in den Briefkasten des LG eingeworfenem Schriftsatz hat er die Verlängerung dieser Frist beantragt. Eine Berufungsbegründung ist nicht zur Akte gelangt.

Mit Beschluss vom 19.01.2022 hat das LG den Antrag auf Fristverlängerung zurückgewiesen, da dieser nicht in der seit dem 01.01.2022 vorgeschriebenen elektronischen Form gestellt worden sei. Am selben Tag hat der Kl. den Fristverlängerungsantrag (erneut) elektronisch eingereicht. Am 20.01.2022 hat er Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Berufungsbegründungsfrist beantragt; zugleich hat sein Prozessbevollmächtigter an Eides Statt versichert, dass am 18.01.2022 wegen einer defekten Netzwerkkarte keine Internetverbindung bestanden habe und eine elektronische Übermittlung des Fristver-

längerungsantrags aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich gewesen sei.

Das LG verwarf die Berufung als unzulässig und wies den Wiedereinsetzungsantrag zurück. Die Rechtsbeschwerde blieb erfolglos. Der BGH führte aus:

Ablehnung der Fristverlängerung zwar durch die Kammer statt durch den Vorsitzenden, aber unanfechtbar

6 „1. Eine Entscheidung des Senats ist allerdings nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rspr. (§ 574 Abs. 2 Alt. 2 ZPO) mit Blick darauf erforderlich, dass die Ablehnung der Fristverlängerung entgegen § 520 Abs. 2 Satz 2 ZPO nicht durch den Vorsitzenden, sondern durch Beschluss der Kammer erfolgt ist. Die Ablehnung der Fristverlängerung ist unanfechtbar (§ 225 Abs. 3 ZPO; vgl. auch BGH, Beschluss vom 23. Januar 1985 – VIII ZB 18/84, BGHZ 93, 300, 302 f.). Nach Ablehnung der Verlängerung und Ablauf der (nicht verlängerten) Frist bleibt nur ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (vgl. BeckOK ZPO/Wulf [01.03.2023], § 520 Rz. 12).

Jedoch Entscheidung des BGH zum Tatbestandsmerkmal „unverzüglich“ erforderlich

7 2. Die Zulässigkeit der Rechtsbeschwerde folgt aber daraus, dass eine Entscheidung des Rechtsbeschwerdegerichts zur Fortbildung des Rechts erforderlich ist (§ 574 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 ZPO). Denn die Auslegung des Begriffs ‚unverzüglich‘ i. S. von § 130d Satz 3 ZPO ist höchstrichterlich noch nicht abschließend geklärt.

Rechtsbeschwerde allerdings unbegründet

8 Die Rechtsbeschwerde ist jedoch unbegründet. Die angegriffene Entscheidung beruht nicht auf einer Rechtsverletzung i. S. von § 576 Abs. 1 ZPO. Im Ergebnis zu Recht hat das Berufungsgericht den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 233 ZPO) zurückgewiesen und die Berufung mangels Begründung in der gesetzlichen Frist gemäß § 522 Abs. 1 Satz 2 ZPO als unzulässig verworfen.

Entscheidung des LG vor Ablauf der Wiedereinsetzungsfrist war unzulässig

9 1. Allerdings rügt die Rechtsbeschwerde zutreffend, dass das Berufungsgericht nicht vor Ablauf der Wiedereinsetzungsfrist entscheiden durfte.

Möglichkeit zur Ausschöpfung der Frist muss gegeben werden

10 a) Art. 103 Abs. 1 GG verpflichtet das Gericht nach ständiger Rspr. des BVerfG, die Ausführungen der Prozessbeteiligten zur Kenntnis zu nehmen und in Erwägung zu

ziehen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Entscheidung frei von Verfahrensfehlern ergeht, die ihren Grund in unterlassener Kenntnisnahme und Nichtberücksichtigung des Sachvortrags der Parteien haben. In diesem Sinne gebietet Art. 103 Abs. 1 GG ... die Berücksichtigung jedes Schriftsatzes, der innerhalb einer gesetzlichen oder richterlich bestimmten Frist bei Gericht eingeht. Danach darf das Gericht über einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht vor Ablauf der Wiedereinsetzungsfrist entscheiden. Es ist unerheblich, ob es die Sache für entscheidungsreif hält, weil der Antragsteller innerhalb der Frist zu den Wiedereinsetzungsgründen ergänzend vortragen kann und darf (vgl. zum Ganzen Senat, Beschluss vom 17. Februar 2011 – V ZB 310/10, NJW 2011, 1363 Rz. 4; BGH, Beschluss vom 29. November 2016 – VI ZB 27/15, NJW 2017, 1111 Rz. 5; Beschluss vom 24. April 2018 – VI ZB 48/17, NJW-RR 2018, 1149 Rz. 6, jeweils m. w. N.).

LG hat Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt, ...

11 b) Diese Grundsätze hat das Berufungsgericht bei seiner Entscheidung vom 08.02.2022 außer Acht gelassen (wird ausgeführt).

... dessen Verletzung muss aber entscheidungserheblich sein

12 2. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör setzt indes außerdem voraus, dass die Partei, die die Frist versäumt hat, vor Ablauf der Wiedereinsetzungsfrist noch weiter zu den Wiedereinsetzungsgründen vorgetragen hätte, so dass das Gericht den ergänzenden Vortrag bei seiner Entscheidung hätte berücksichtigen können. Ist dagegen ausgeschlossen, dass die Partei ihren Vortrag zur Begründung des Wiedereinsetzungsantrags hinreichend ergänzt hätte, ist der Anspruch auf rechtliches Gehör nicht verletzt (vgl. BGH, Beschluss vom 17. April 2012 – VI ZB 44/11, NJW 2012, 2201 Rz. 17; s. zum Erfordernis der Entscheidungserheblichkeit auch Beschluss in NJW 2017, 1111 Rz. 7). So liegt es hier.

Fehlende Nachholung der Rechtshandlung unschädlich

13 a) Dabei ist unerheblich, dass der Kl. die innerhalb der Antragsfrist ebenfalls erforderliche Einreichung einer Berufungsbegründung (§ 236 Abs. 2 Satz 2 ZPO) unterlassen hat. Mit der Rechtsbeschwerde ist davon auszugehen, dass dies auf die verfrühte Verwerfungsentcheidung zurückzuführen ist (vgl. BGH, Beschluss in NJW-RR 2018, 1149 Rz. 8).

Wiedereinsetzung jedoch aus Rechtsgründen ausgeschlossen

14 b) Es ist aber – auch unter Berücksichtigung des Vorbringens der Rechtsbeschwerde – aus Rechtsgründen ausgeschlossen, dass die Voraussetzungen für die beantragte Wiedereinsetzung hätten bejaht werden können. Denn der Prozessbevollmächtigte des Kl. durfte unter den gegebenen Umständen nicht darauf vertrauen, dass seinem Fristverlängerungsantrag stattgegeben und damit eine Einreichung der Berufungsbegründung nach dem 18.01.2022 noch fristgerecht sein würde.

Vertrauen auf Antrag auf Fristverlängerung nur berechtigt, wenn er formgerecht gestellt worden ist

15 aa) Zwar darf der Rechtsmittelführer in der Regel auf die Bewilligung einer rechtzeitig beantragten ersten Fristverlängerung vertrauen (vgl. Senat, Beschluss vom 10. Juni 2010 – V ZB 42/10, NJW-RR 2011, 285 Rz. 8; BGH, Beschlüsse vom 9. Mai 2017 – VIII ZB 69/16, NJW 2017, 2041 Rz. 12; vom 20. Februar 2018 – VI ZB 47/17, NJW-RR 2018, 569 Rz. 8). ... Das Vertrauen auf eine (erste) Fristverlängerung kann eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aber von vornherein nur dann rechtfertigen, wenn

der Fristverlängerungsantrag die erforderliche Form wahrt. Ob ein ... nach dem 1. Januar 2022 eingegangener Fristverlängerungsantrag formgerecht ist, richtet sich nach § 130d ZPO. Die elektronische Übermittlung vorbereitender Schriftsätze sowie schriftlich einzureichender Anträge und Erklärungen ist seither der gesetzlich vorgeschriebene Regelfall (vgl. Senat, Beschluss vom 26. Januar 2023 – V ZB 11/22, BeckRS 2023, 10045 Rz. 21). Dies gilt für sämtliche Erklärungen in allen Verfahren der ZPO, die schriftlich abzugeben wären, wenn es die Nutzungspflicht gemäß § 130d Satz 1 ZPO nicht gäbe (vgl. BeckOK ZPO/von Selle [01.03.2023], § 130d Rz. 3).

Im Streitfall erforderliche elektronische Form nicht gewahrt

16 bb) Eine elektronische – und damit formgerechte – Übermittlung des Verlängerungsantrags vor Ablauf der Berufungsbegründungsfrist ist hier unzweifelhaft nicht erfolgt. Damit könnte ein die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand rechtfertigendes Vertrauen auf die Fristverlängerung nur gerechtfertigt sein, wenn die Voraussetzungen für eine Ersatzeinreichung gemäß § 130d Satz 2, 3 ZPO erfüllt wären. Auch daran fehlt es aber.

Keine zulässige Ersatzeinreichung

17 (1) Gemäß § 130d Satz 2 ZPO ist die Übermittlung eines schriftlich einzureichenden Antrags nach den allgemeinen Vorschriften zulässig, wenn die elektronische Übermittlung aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich ist. Die vorübergehende Unmöglichkeit ist bei der Ersatzeinreichung oder unverzüglich danach glaubhaft zu machen (§ 130d Satz 3 ZPO).

Technische Unmöglichkeit wird zwar vorgetragen, aber ...

18 (2) Vorliegend ist zwar eine durch den Ausfall der Netzwerkkarte bedingte vorübergehende technische Unmöglichkeit i. S. von § 130d Satz 2 ZPO anzunehmen; hiervon ist ersichtlich auch das Berufungsgericht ausgegangen. Der Prozessbevollmächtigte des Kl. hat aber die Anforderungen des § 130d Satz 3 ZPO nicht erfüllt.

... Vortrag hätte unverzüglich (ohne schuldhaftes Zögern) erfolgen müssen

19 (a) Gemäß § 130d Satz 3 ZPO bedarf es für die Glaubhaftmachung, die nach der Intention des Gesetzgebers möglichst gleichzeitig mit der Ersatzeinreichung erfolgen soll (BT-Drucks. 17/12634 S. 28), einer aus sich heraus verständlichen, geschlossenen Schilderung der tatsächlichen Abläufe oder Umstände, deren Richtigkeit der Rechtsanwalt unter Bezugnahme auf seine Standespflichten anwaltlich versichern muss. Stellt der Rechtsanwalt erst kurz vor Fristablauf fest, dass eine elektronische Einreichung nicht möglich ist, und verbleibt bis zum Fristablauf keine Zeit mehr, die Unmöglichkeit darzutun und glaubhaft zu machen, ist die Glaubhaftmachung unverzüglich (ohne schuldhaftes Zögern) nachzuholen (vgl. zum Ganzen Senat, Beschluss in BeckRS 2023, 10045 Rz. 11; BGH, Beschlüsse vom 15. Dezember 2022 – III ZB 18/22, WM 2023, 189 Rz. 8; vom 21. September 2021 – XII ZB 264/22, NJW 2022, 3647 Rz. 13 ff.).

Vortrag ist vorliegend verspätet

20 (b) Dahinstehen kann hier, ob die Glaubhaftmachung bereits mit der Ersatzeinreichung zu erfolgen gehabt hätte (so BGH, Beschluss vom 17. November 2022 – IX ZB 17/22, WM 2023, 198 Rz. 11; a. A. BAG NZA 2023, 58 Rz. 32 zu der mit § 130d Satz 3 ZPO wörtlich übereinstimmenden Regelung in § 46g Satz 4 ArbGG). Denn jedenfalls sind die geltend gemachten Gründe für die Ersatzeinreichung nicht unverzüglich danach glaubhaft gemacht worden, sodass die Ersatzeinreichung unwirksam ist.

Keine gesonderte Prüfungs- und Überlegungszeit

21 (c) Unverzüglich – und somit ohne schuldhaftes Zögern – ist die Glaubhaftmachung der vorübergehenden Unmöglichkeit der Übermittlung eines elektronischen Dokuments nur, wenn sie zeitlich unmittelbar erfolgt. ... [A]nders als etwa bei § 121 BGB und auch anders als nach Zurückweisung eines Antrags auf Prozesskostenhilfe, [ist] keine gesonderte Prüfungs- und Überlegungszeit zu gewähren, sondern der Rechtsanwalt hat die Glaubhaftmachung gegenüber dem Gericht abzugeben, sobald er Kenntnis davon erlangt, dass die Einreichung an einer technischen Störung gescheitert ist und er zu einer geschlossenen Schilderung der tatsächlichen Abläufe oder Umstände in der Lage ist (vgl. BGH, Beschluss in NJW 2022, 3647 Rz. 17; BAG, NZA 2023, 58 Rz. 38 zu § 46g Satz 4 ArbGG). Hierbei ist in die Abwägung einzustellen, dass nach dem Willen des Gesetzgebers die Glaubhaftmachung möglichst gleichzeitig mit der Ersatzeinreichung erfolgen und die Nachholung der Glaubhaftmachung auf diejenigen Fälle beschränkt sein soll, bei denen der Rechtsanwalt erst kurz vor Fristablauf feststellt, dass eine elektronische Einreichung nicht möglich ist und bis zum Fristablauf keine Zeit mehr verbleibt, die Unmöglichkeit darzutun und glaubhaft zu machen (BT-Drucks. 17/12634 S. 28; BGH, Beschluss in WM 2023, 189 Rz. 10). Glaubhaft zu machen ist lediglich die technische Unmöglichkeit einschließlich ihrer vorübergehenden Natur, ohne dass es einer weiteren Sachverhaltsaufklärung über deren Ursache bedarf (ebenso BAG a. a. O.; VGH München, NVwZ 2022, 1392 Rz. 8; OVG Schleswig, NordÖR 2022, 198, 199, jeweils zu § 55d VwGO); es genügt eine (laienverständliche) Schilderung und Glaubhaftmachung der tatsächlichen Umstände, die beispielsweise mit Screenshots unterlegt werden kann, aber nicht zwingend muss (vgl. Musielak/Voit/Stadler, ZPO, 20. Aufl., § 130d Rz. 3; jurisPK-ERV/Biallaß [14.04.2023], § 130d ZPO Rz. 66).

Konkreter Zeitraum hängt von Umständen des Einzelfalls ab

22 (d) Der Zeitraum des unverschuldeten Zögerns i. S. von § 130d Satz 3 ZPO ist nach alledem eng zu fassen (vgl. Senat, Beschluss in BeckRS 2023, 10045 Rz. 16; BGH, Beschlüsse in WM 2023, 189 Rz. 10; in NJW 2022, 3647 Rz. 17). Hierbei hängt es von den Umständen des Einzelfalls ab, innerhalb welcher Zeitspanne die Glaubhaftmachung zu erfolgen hat (vgl. BAG, NZA 2023, 58 Rz. 35 zu § 46g Satz 4 ArbGG; OLG Braunschweig, NJOZ 2022, 1497 Rz. 49; OVG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 8. August 2022 – 8 A 10330/22, juris Rz. 10).

Keine Wochenfrist

23 (aa) Ein allgemeiner Grundsatz, wonach eine Nachholung der Glaubhaftmachung binnen einer Woche ausreichend sein soll, ist hiermit nicht vereinbar. Der in diesem Zusammenhang teilweise erfolgende Hinweis etwa auf § 174 BGB und § 174 Abs. 5 SGB IX (vgl. LAG Schleswig-Holstein, NZA-RR 2022, 148 Rz. 111 zu § 46g Satz 4 ArbGG; BayVGH, NJW 2022, 3239 Rz. 8 zu § 55d VwGO) überzeugt nicht, da diesen Vorschriften, wie § 121 BGB, die hier nicht erforderliche Prüfungs- und Überlegungszeit immanent ist.

24 (bb) Soweit eine Zeitspanne von einer Woche in höchstrichterlichen Entscheidungen lediglich referiert (so BGH, Beschluss in NJW 2022, 3647 Rz. 17) bzw. als ‚unter normalen Umständen ausreichend‘ (so BAG, NZA 2023, 58 Rz. 36 zu § 46g Satz 4 ArbGG) erachtet worden ist, waren diese Erwägungen angesichts der unproblematischen Überschreitung einer solchen Zeitspanne jedenfalls nicht tragend. Unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände des Einzelfalls kann nach alledem auch die Nachholung der Glaubhaftmachung vor Ablauf einer Woche nicht mehr unverzüglich sein (im Ergebnis ebenso OVG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 8. August 2022 – 8 A 10330/22, juris Rz. 11 zu § 55d VwGO).

Vortrag hätte vorliegend bereits nach einem Tag erfolgen können, daher ist Vortrag nach zwei Tagen verspätet

25 (e) Nach den Feststellungen des Berufungsgerichts war der Kl. bereits am 19.01.2022 in der Lage, die zu der am Vortrag erfolgten Ersatzeinreichung führenden Umstände in der vorstehend beschriebenen Weise geschlossen zu schildern und glaubhaft zu machen ... An jenem Tag wurde die Netzwerkkarte seines Prozessbevollmächtigten getauscht, sodass die Internetverbindung wieder funktionierte und die (erneute) Übermittlung des Fristverlängerungsantrags in elektronischer Form erfolgen konnte. Zugleich hätte aber die Glaubhaftmachung in der vorstehend beschriebenen Form erfolgen können und nach dem Vorgesagten auch müssen. Daran fehlt es; die erst einen Tag später – also zwei Tage nach der Ersatzeinreichung – gemeinsam mit dem Wiedereinsatzantrag übermittelte anwaltliche Versicherung war nicht mehr unverzüglich.

Keine unzumutbare Einschränkung des Rechtsschutzes

26 (f) Mangels unverzüglicher Glaubhaftmachung der vorübergehenden technischen Unmöglichkeit ist die Ersatzeinreichung unwirksam (vgl. BGH, Beschluss in NJW 2022, 3647, Rz. 18). Hierdurch wird die Rechtsschutzgewährung nicht in unzumutbarer, aus Sachgründen nicht mehr zu rechtfertigender Weise erschwert. Erforderlich gemäß § 130d Satz 3 ZPO ist lediglich die Glaubhaftmachung der Gründe des § 130d Satz 2 ZPO. Die Verpflichtung zur Glaubhaftmachung stellt keine unzumutbaren Anforderungen an den Rechtsanwalt, da insoweit eine anwaltliche Versicherung genügt (vgl. Senat, Beschluss in BeckRS 2023, 10045 Rz. 18 m. w. N.).

Verschulden des Prozessbevollmächtigten dem Kl. zuzurechnen

27 c) Das Verschulden seines Prozessbevollmächtigten muss sich der Kl. zurechnen lassen (§ 233 Satz 1, § 85 Abs. 2 ZPO). Die elektronische Übermittlung vorbereitender Schriftsätze sowie schriftlich einzureichender Anträge und Erklärungen gemäß § 130d Satz 1 ZPO ist seit dem 01.01.2022 der gesetzlich vorgeschriebene Regelfall; diese Rechtslage sowie die Voraussetzungen einer ausnahmsweise zulässigen Ersatzeinreichung nach den allgemeinen Vorschriften gemäß § 130d Sätze 2 und 3 ZPO musste dem Prozessbevollmächtigten des Kl. bekannt sein (vgl. Senat, Beschluss in BeckRS 2023, 10045 Rz. 21). Es könnte ihn auch nicht entlasten, wenn er im Zweifel darüber gewesen wäre, ob er vor der Glaubhaftmachung zunächst Ursachenforschung betreiben und etwa eine Bescheinigung eines EDV-Fachmannes vorlegen müsse. Ein darauf bezogener eventueller Rechtsirrtum wäre nicht unverschuldet (vgl. Senat, Beschluss in BeckRS 2023, 10045 Rz. 26).“

28 Zu den organisatorischen Anforderungen an die Kontrolle einer Eingangsbestätigung nach § 130a Abs. 5 Satz 2 ZPO

Beschluss des BGH vom 06.09.2023 – IV ZB 4/23 –

Vorinstanz: KG Berlin, Beschluss vom 16.01.2023 – 6 U 158/22

ZPO § 85 Abs. 2, § 130a Abs. 5 Satz 2, § 233 Satz 1

1. Fehler des Büropersonals hindern eine Wiedereinsetzung nicht, solange den Prozessbevollmächtigten kein eigenes Verschulden (z. B. Organisations- oder Aufsichtverschulden) trifft.

2. Ein Rechtsanwalt darf nicht von einer erfolgreichen Übermittlung eines Schriftsatzes per beA an das Gericht ausgehen, wenn in der Eingangsbestätigung im Abschnitt

„Zusammenfassung Prüfprotokoll“ nicht die Meldung „request executed“ angezeigt wird und der „Übermittlungsstatus“ nicht „erfolgreich“ ist.

3. Der Rechtsanwalt muss seinem Büropersonal vorgeben, an welcher Stelle innerhalb der benutzten Software die elektronische Eingangsbestätigung zu finden ist und welchen Inhalt sie haben muss.

(Leitsätze nicht amtlich)

Das LG hat 2022 die Klage der Klin. abgewiesen. Dagegen wurde fristgerecht Berufung eingelegt. Nach Hinweis des KG auf die fehlende Berufungsbegründung hat die Klin. unter Beifügung einer Berufungsbegründung Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Versäumung der Berufungsbegründungsfrist beantragt und ausgeführt, ihr Prozessbevollmächtigter (X) habe die Berufungsbegründung rechtzeitig über die hauseigene Kanzleisoftware in das besondere elektronische Anwaltspostfach (beA) versandt. Die Kontrolle, ob das Befüllen des beA erfolgreich gewesen sei, obliege in der Kanzlei des X gesondert geschulten Büromitarbeitern. Im konkreten Fall habe X verfügt, dass die zuständige Büroangestellte kontrolliere, ob die Berufungsbegründung erfolgreich in das beA habe „geschoben“ werden können. Ausweislich einer Fehlermeldung habe das beA den Empfänger nicht finden können. Deshalb sei der Posteingang nicht befüllt worden. Die Büroangestellte habe die Fehlermeldung wegen eines eigenen Versäumnisses nicht bemerkt, die Frist aber dennoch als erledigt eingetragen und X nicht auf die fehlerhafte Übermittlung hingewiesen.

In der Kanzlei des X bestehe die Anweisung, am Ende eines jeden Arbeitstags die Fristenliste mit den erfolgreichen „beA-Versandprotokollen“ abzugleichen und eine endgültige Erledigung nur zu notieren, wenn das „Versandprotokoll“ auf Existenz und Inhalt geprüft worden sei. Tagesfristen dürften erst nach einem zweifachen „Erledigungsvermerk“ (erstens: beA befüllt, zweitens: „Versandprotokoll“ liegt abgeglichen mit der Fristenliste vor) endgültig auf „erledigt“ gestellt werden. Nachdem X im konkreten Fall die zuständige Büroangestellte angewiesen habe, die „Versandprotokolle“ mit der Fristenliste abzugleichen, habe diese objektiv wahrheitswidrig mitgeteilt, dass alle Fristen erledigt seien.

Das KG wies den Wiedereinsetzungsantrag zurück und verwarf die Berufung als unzulässig. Die Rechtsbeschwerde blieb erfolglos. Der BGH führte aus:

KG hat Organisationsverschulden bejaht

7 „1. Das Berufungsgericht hat ausgeführt, den Prozessbevollmächtigten der Klin. treffe ein dieser nach § 85 Abs. 2 ZPO zurechenbares Eigenverschulden. Der Rechtsanwalt müsse durch allgemeine Anweisungen – und ggf. auch durch eigene, stichprobenartige Kontrollen – Vorkehrungen gegen die versehentliche Streichung von Fristen treffen; dies sei in der vom Klägervorteiler vorgetragene Büroorganisation nicht hinreichend der Fall gewesen.

8 ... Zwar habe die Klin. geltend gemacht, der Klägervorteiler habe durch einen zweifachen Kontrollmechanismus Vorkehrungen geschaffen, um nicht nur das Befüllen des beA-Faches, sondern auch die beA-Eingangsbestätigung zu überprüfen, und damit hinreichende Anweisungen zur Fristenkontrolle durch die Kanzleimitarbeiterin getroffen. Damit sei aber lediglich dargelegt, welche organisatorischen Voraussetzungen üblicherweise für die Eintragung der Fristen als erledigt bestünden. Es sei gerade nicht dargelegt, welcher Kontrollmechanismus verhindere, dass eine versehentlich als erledigt eingetragene Frist tatsächlich noch offenstehe, weil – wie hier – etwa eine Fehlermeldung der Kanzleisoftware bei der Übermittlung in das beA übersehen worden sei oder – wie hier zusätzlich – eine Eingangsbestätigung nach § 130a Abs. 5 Satz 2 ZPO fehle

und daher keine Sicherheit darüber bestehe, dass der Sendevorgang an das Gericht erfolgreich gewesen sei. Schließlich habe die Klin. nicht vorgetragen, in welchem Maße der Klägervorteiler stichprobenartig kontrolliere, ob die Büroangestellte, wie vorliegend, offenbar ohne jeden entsprechenden Beleg gleichsam ins Blaue hinein die Erledigung aller Fristen objektiv wahrheitswidrig behaupte. ... Die Fristversäumung beruhe gerade auch auf diesem Organisationsmangel.

Keine Entscheidung des BGH erforderlich

9 2. Die Versagung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand durch das Berufungsgericht erfordert keine Entscheidung des Rechtsbeschwerdegerichts zur Sicherung einer einheitlichen Rspr.

Keine überspannten Anforderungen an anwaltliche Sorgfaltspflichten

10 a) Das Verfahrensgrundrecht der Klin. auf Gewährung wirkungsvollen Rechtsschutzes ist nicht verletzt. ... [D]as Berufungsgericht [stellt] an die Sorgfaltspflichten von Prozessbevollmächtigten keine Anforderungen, die den Zugang zu einer in der Verfahrensordnung eingeräumten Instanz in unzumutbarer, aus Sachgründen nicht mehr zu rechtfertigender Weise erschweren (vgl. BGH, Beschluss vom 24. Mai 2022 – XI ZB 18/21, NJW-RR 2022, 1069 Rz. 8 m. w. N.).

Nur Verschulden des Prozessbevollmächtigten zuzurechnen

11 aa) Hat eine Partei die Berufungsbegründungsfrist versäumt, ist ihr nach § 233 Satz 1 ZPO auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn sie ohne ihr Verschulden an der Einhaltung der Frist verhindert war. Das Verschulden ihres Prozessbevollmächtigten wird der Partei zugerechnet (§ 85 Abs. 2 ZPO), das Verschulden sonstiger Dritter hingegen nicht. Fehler des Büropersonals hindern eine Wiedereinsetzung deshalb nicht, solange den Prozessbevollmächtigten kein eigenes Verschulden etwa in Form eines Organisations- oder Aufsichtsverschuldens trifft (vgl. BGH, Beschluss vom 26. Januar 2023 – I ZB 42/22, NJW 2023, 1969 Rz. 13 m. w. N.). Die Partei hat einen Verfahrensablauf vorzutragen und glaubhaft zu machen (§ 236 Abs. 2 Satz 1 ZPO), der ein Verschulden an der Nichteinhaltung der Frist zweifelsfrei ausschließt; verbleibt die Möglichkeit, dass die Einhaltung der Frist durch ein Verschulden des Prozessbevollmächtigten der Partei versäumt worden ist, ist der Antrag auf Wiedereinsetzung unbegründet (vgl. BGH, Beschluss in NJW 2023, 1969 m. w. N.).

Organisationsverschulden nicht ausgeschlossen

12 bb) So liegt es hier. Nach den zur Begründung des Wiedereinsetzungsantrags vorgetragene Umständen ist nicht ausgeschlossen, dass das Fristversäumnis auf einem Verschulden des Prozessbevollmächtigten der Klin. beruht. Die Klin. hat nicht dargelegt, dass ihr Prozessbevollmächtigter in seiner Kanzlei über eine ordnungsgemäße Ausgangskontrolle verfügt.

Anforderungen an Ausgangskontrolle

13 (1) Ein Rechtsanwalt hat nach der ständigen Rspr. des BGH durch organisatorische Vorkehrungen sicherzustellen, dass ein fristgebundener Schriftsatz rechtzeitig gefertigt wird und innerhalb laufender Frist beim zuständigen Gericht eingeht. Hierzu hat er grundsätzlich sein Möglichstes zu tun, um Fehlerquellen bei der Behandlung von Rechtsmittelfristen auszuschließen (Senatsbeschlüsse vom 11. Januar 2023 – IV ZB 23/21, NJW-RR 2023, 425 Rz. 14; vom 23. Februar 2022 – IV ZB 1/21, juris Rz. 9; vom 16. Dezember 2015 – IV ZB 23/15, juris Rz. 9; BGH, Beschlüsse vom 21. März 2023 – VIII ZB 80/22, NJW 2023, 1668 Rz. 18; in NJW 2023, 1969 Rz. 15; vom 17. März 2020 –

VI ZB 99/19, NJW 2020, 1809 Rz. 8; jeweils m. w. N.). Die anwaltlichen Sorgfaltspflichten im Zusammenhang mit der Übermittlung von fristgebundenen Schriftsätzen im Wege des elektronischen Rechtsverkehrs über das beA entsprechen denen bei Übersendung von Schriftsätzen per Telefax (Senatsbeschlüsse in NJW-RR 2023, 425; vom 30. November 2022 – IV ZB 17/22, VersR 2023, 200 Rz. 10). Unerlässlich ist die Überprüfung des Versandvorgangs. Dies erfordert die Kontrolle, ob die Bestätigung des Eingangs des elektronischen Dokuments bei Gericht nach § 130a Abs. 5 Satz 2 ZPO erteilt worden ist (Senatsbeschluss in NJW-RR 2023, 425 m. w. N.; BGH, Beschluss in NJW 2023, 1668 Rz. 20). Diese Eingangsbestätigung soll dem Absender unmittelbar und ohne weiteres Eingreifen eines Justizbediensteten Gewissheit darüber verschaffen, ob die Übermittlung an das Gericht erfolgreich war oder ob weitere Bemühungen zur erfolgreichen Übermittlung des elektronischen Dokuments erforderlich sind (vgl. BT-Drucks. 17/12634 S. 26). Hat der Rechtsanwalt eine Eingangsbestätigung nach § 130a Abs. 5 Satz 2 ZPO erhalten, besteht Sicherheit darüber, dass der Sendevorgang erfolgreich war (BGH, Beschlüsse vom 18. April 2023 – VI ZB 36/22, NJW 2023, 2433 Rz. 14; vom 20. September 2022 – XI ZB 14/22, NJW 2022, 3715 Rz. 7 m. w. N.). Bleibt sie dagegen aus, muss dies den Rechtsanwalt zur Überprüfung und ggf. erneuten Übermittlung veranlassen (BGH, Beschluss in NJW 2022, 3715 m. w. N.).

Notwendiger Inhalt der Empfangsbestätigung des Gerichts

14 Der Rechtsanwalt darf hierbei nicht von einer erfolgreichen Übermittlung eines Schriftsatzes per beA an das Gericht ausgehen, wenn in der Eingangsbestätigung im Abschnitt ‚Zusammenfassung Prüfprotokoll‘ nicht als Meldetext ‚request executed‘ und unter dem Unterpunkt ‚Übermittlungstatus‘ nicht die Meldung ‚erfolgreich‘ angezeigt wird (BGH, Beschluss in NJW 2023, 2433 Rz. 14 m. w. N.). Es fällt deshalb in den Verantwortungsbereich des Rechtsanwalts, das in seiner Kanzlei für die Versendung fristwahrender Schriftsätze über das beA zuständige Personal dahingehend anzuweisen, Erhalt und Inhalt der Eingangsbestätigung nach § 130a Abs. 5 Satz 2 ZPO nach Abschluss des Übermittlungsvorgangs stets zu kontrollieren (Senatsbeschluss in NJW-RR 2023, 425 Rz. 14; BGH, Beschluss in NJW-RR 2022, 1069 Rz. 12).

Wirksame Ausgangskontrolle nicht dargelegt

15 (2) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat die Klin. bereits nicht schlüssig dargelegt, dass in der Kanzlei ihres Prozessbevollmächtigten durch organisatorische Maßnahmen eine nach Maßgabe der dargelegten Grundsätze wirksame Ausgangskontrolle auch für den Fall sichergestellt war, dass ein Schriftsatz fristwährend aus dem beA übersandt werden sollte.

Kontrolle des Inhalts der Eingangsbestätigung fehlt

16 (a) Den Ausführungen der Klin. lässt sich schon nicht entnehmen, dass in der Kanzlei ihres Prozessbevollmächtigten eine Anweisung bestand, wonach die Frist zur Berufungsbegründung im Fristenkalender erst nach Überprüfung der erfolgreichen Übermittlung der Berufungsbegründungsschrift an das Gericht unter Berücksichtigung der Eingangsbestätigung nach § 130a Abs. 5 Satz 2 ZPO gestrichen werden darf. Sie hat ... lediglich allgemein behauptet, in der Kanzlei ihres Prozessbevollmächtigten bestehe im Zusammenhang mit der Übermittlung fristgebundener Schriftsätze auch die Anweisung, am Ende eines jeden Arbeitstages die Fristenliste mit den erfolgreichen ‚beA-Versandprotokollen‘ abzugleichen und eine endgültige Erledigung nur zu notieren, wenn das ‚Versandprotokoll‘ auf Existenz und Inhalt geprüft worden sei. Es lässt sich insoweit bereits nicht feststellen, ob sich die behauptete Anweisung einer Überprüfung des ‚Versandprotokolls‘ auf

die Eingangsbestätigung nach § 130a Abs. 5 Satz 2 ZPO oder das Übermittlungsprotokoll (dazu BGH, Beschlüsse vom 29. September 2021 – VII ZR 94/21, NJW 2021, 3471 Rz. 13; vom 11. Mai 2021 – VIII ZB 9/20, NJW 2021, 2201 Rz. 51) bezog. Eine genaue Anweisung durch den Rechtsanwalt ist insbesondere erforderlich, um Verwechslungen der Eingangsbestätigung gemäß § 130a Abs. 5 Satz 2 ZPO mit dem Übermittlungsprotokoll zu vermeiden, dessen Vorliegen für die Ausgangskontrolle nicht genügt (Senatsbeschluss in NJW-RR 2023, 425 Rz. 17). Schon an der Darlegung einer solchermaßen eindeutigen Anweisung fehlt es.

Notwendiger Inhalt der Empfangsbestätigung muss vorgegeben und seine Kontrolle intensiv geschult werden

17 (b) Zudem fehlen einer solcherart gefassten Anordnung auch hinreichende Anweisungen dazu, wie der zuständige Mitarbeiter die Kontrolle im Einzelfall vorzunehmen hat. Insoweit genügt es nicht, dass zur Organisation der Kanzlei des klägerischen Prozessbevollmächtigten die Weisung an die den Postversand tätigenden Büromitarbeiter gehört, zu prüfen, ob die Eingangsbestätigung nach § 130a Abs. 5 Satz 2 ZPO vorliegt. Der Rechtsanwalt muss dem Mitarbeiter vielmehr vorgeben, an welcher Stelle innerhalb der benutzten Software die elektronische Eingangsbestätigung zu finden ist und welchen Inhalt sie haben muss (Senatsbeschluss in NJW-RR 2023, 425 Rz. 16; vgl. auch BAGE 167, 221 Rz. 23 zu § 46c Abs. 5 Satz 2 ArbGG; H. Müller in jurisPK-ERV § 130a ZPO Rz. 417.4 [Stand: 14. August 2023]). Die pauschale Anweisung, das Vorliegen der Eingangsbestätigung gemäß § 130a Abs. 5 Satz 2 ZPO zu kontrollieren, lässt den Mitarbeiter dagegen schon darüber im Unklaren, welches im Zusammenhang mit der Übermittlung von Schriftsätzen im elektronischen Rechtsverkehr erstellte Dokument eine elektronische Eingangsbestätigung gemäß § 130a Abs. 5 Satz 2 ZPO ist. Wie die Eingangsbestätigung aufgerufen und ihr Inhalt überprüft werden kann, erfordert eine intensive Schulung der mit dem Versand über das beA ... [betrauten] Mitarbeiter. Das gilt nicht nur im Fall der Versendung über die eigene Internet-Anwendung des beA (vgl. Bacher, MDR 2021, 916, 917 f.), sondern auch dann, wenn der elektronische Rechtsverkehr – wie vorliegend in der Kanzlei der klägerischen Prozessbevollmächtigten – über die Schnittstelle eines Büroverwaltungsprogramms abgewickelt wird (Senatsbeschluss in NJW-RR 2023, 425 Rz. 17). Dass der Prozessbevollmächtigte der Klin. seine den Postversand tätigen Mitarbeiter entsprechend geschult oder angewiesen hat, hat die Klin. schon nicht vorgetragen.

Kausalität der Pflichtverletzung

18 (3) Die Pflichtverletzung war für die Versäumung der Berufungsbegründungsfrist auch ursächlich. Bei ordnungsgemäßer Organisation der Kanzlei des klägerischen Prozessbevollmächtigten wäre die fehlgeschlagene Übermittlung zeitnah erkannt worden (*wird ausgeführt*).

Fehlende Kontrolle nicht mehr entscheidungserheblich

19 b) ... [Es kommt] daher nicht darauf an, ob das Berufungsgericht zu Unrecht davon ausgegangen ist, die Klin. habe weiter gebotene stichprobenweise Überprüfungen der entsprechenden organisatorischen Abläufe in der Kanzlei durch den Rechtsanwalt (vgl. dazu BGH, Beschlüsse in NJW-RR 2022, 1069 Rz. 12; in NJW 2021, 2201 Rz. 24 m. w. N.) nicht hinreichend dargelegt und glaubhaft gemacht. Fehlte es nach dem Vortrag der Klin. nämlich schon generell an der konkreten Anweisung, die Eingangsbestätigung nach § 130a Abs. 5 Satz 2 ZPO zu kontrollieren, kann deren Befolgung nicht durch stichprobenartige Überprüfungen sichergestellt worden sein (vgl. BGH, Beschluss in NJW-RR 2022, 1069 Rz. 16). Die Ausführungen des Berufungsgerichts sind insoweit jedenfalls nicht entscheidungserheblich.“

TEIL IV

Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union

Dieser Teil enthält Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union, soweit sie für das Steuer- und Zollrecht von Bedeutung sind.

Umsatzsteuer

29 Ort der Dienstleistung bei Übertragung interaktiver Videositzungen erotischer Art per Streaming

Urteil vom 23. November 2023 – Rs. C-532/22, Westside Unicat –

auf Vorlage der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj, Rumänien) vom 3. Juni 2022

MwStSystRL Art. 53

Art. 53 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 geänderten Fassung ist dahin ausulegen, dass er keine Anwendung auf Dienstleistungen findet, die von einem Studio zur Aufzeichnung von Videochats an den Betreiber einer Plattform für Verbreitungen über das Internet erbracht werden und die darin bestehen, digitale Inhalte in Form interaktiver Videositzungen erotischer Art zu erstellen, die von einem solchen Studio gefilmt werden, um sie diesem Betreiber zur Verbreitung durch diesen auf der genannten Plattform zur Verfügung zu stellen.

Die Klin. des Ausgangsverfahrens ist eine in Rumänien ansässige Gesellschaft, die ein Videostudio betreibt. Ihre wirtschaftliche Haupttätigkeit besteht darin, bei der S digitale Inhalte erotischer Art insbesondere in Form von persönlichen Online-Videochat-Sitzungen mit Modellen zu vermarkten. S ist eine in den Vereinigten Staaten registrierte juristische Person, die die Videos dieser Sitzungen auf ihrer Website live überträgt und ihren Kunden – natürlichen Personen – gegen einen festgelegten Preis die für die Interaktion mit den Modellen erforderliche Schnittstelle zur Verfügung stellt. Von dem so erhobenen Preis geht ein Prozentsatz an die Klin., die wiederum einen Teil davon an die Modelle weitergibt.

Nach einer Steuerprüfung erließ die Steuerbehörde einen Steuerbescheid, nach dem die Klin. zusätzliche MwSt schuldet. Dies wurde damit begründet, dass entgegen deren Auffassung Rumänien als Ort der Dienstleistungen anzusehen sei, die die Klin. an S erbracht habe. Die Klin. sei nämlich der Veranstalter der in Rede stehenden interaktiven Darbietungen. Diese Darbietungen stellten Unterhaltungsveranstaltungen i. S. von Art. 53 MwStSystRL dar.

Der Rechtsstreit darüber gelangte an das Berufungsgericht Cluj, das den EuGH um eine Vorabentscheidung ersuchte. Dieser beantwortete die erste vorgelegte Frage wie folgt:

Inhalt der ersten Frage

29 „Wie aus dem Vorabentscheidungsersuchen klar hervorgeht, bestehen die im Ausgangsverfahren in Rede ste-

henden Dienstleistungen darin, digitale Inhalte in Form interaktiver Videositzungen erotischer Art zu erstellen, die von einem Aufnahmestudio gefilmt werden, um sie dem Betreiber einer Plattform für Verbreitungen über das Internet zur Verbreitung durch diesen auf dieser Plattform zur Verfügung zu stellen.

30 Um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, ist die erste Frage daher so zu verstehen, dass mit ihr geklärt werden soll, ob Art. 53 MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass er auf Dienstleistungen Anwendung findet, die von einem Studio zur Aufzeichnung von Videochats an den Betreiber einer Plattform für Verbreitungen über das Internet erbracht werden und die darin bestehen, digitale Inhalte in Form interaktiver Videositzungen erotischer Art zu erstellen, die von einem solchen Studio gefilmt werden, um sie diesem Betreiber zur Verbreitung durch diesen auf der genannten Plattform zur Verfügung zu stellen.

Regelungsgehalt von Art. 44 und 45 MwStSystRL einerseits und Art. 46 bis 59a dieser Richtlinie andererseits

31 Hierzu ist zunächst zum einen darauf hinzuweisen, dass die Art. 44 und 45 MwStSystRL eine allgemeine Regel für die Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts bei Dienstleistungen enthalten, während die Art. 46 bis 59a dieser Richtlinie eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte vorsehen (Urteil vom 13. März 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, HFR 2019, 442, Rz. 20).

32 Wie sich aus der ständigen Rspr. des Gerichtshofs ergibt, haben die Art. 44 und 45 MwStSystRL keinen Vorrang vor ihren Art. 46 bis 59a. In jedem Einzelfall ist zu fragen, ob er einem der in den Art. 46 bis 59a genannten Fälle entspricht. Anderenfalls fällt er unter die Art. 44 und 45 der Richtlinie (Urteil Srf konsulterna, EU:C:2019:195, HFR 2019, 442, Rz. 21).

Art. 53 MwStSystRL keine eng auszulegende Ausnahme von einem allgemeinen Grundsatz

33 Daraus folgt, dass Art. 53 MwStSystRL nicht als eng auszulegende Ausnahme von einem allgemeinen Grundsatz angesehen werden darf (Urteil Srf konsulterna, EU:C:2019:195, HFR 2019, 442, Rz. 22).

Rspr. des EUGH zu interaktiven erotischen Live-Webcam-Darbietungen ...

34 Zum anderen hat der Gerichtshof in Bezug auf interaktive erotische Live-Webcam-Darbietungen im Urteil vom 8. Mai 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388, HFR 2019, 621, Rz. 36 bis 42) zwar entschieden, dass derartige Sitzungen Tätigkeiten auf dem Gebiet der Unterhaltung sind, da ihr Zweck darin besteht, ihren Abnehmern eine Quelle der Unterhaltung zu bieten, und der Begriff der Tätigkeiten auf dem Gebiet der Unterhaltung sich nicht auf Dienstleistungen beschränkt, die in physischer Anwesenheit der Abnehmer dieser Tätigkeiten erfolgen.

... zu früherem Recht ergangen ...

35 Wenn der Gerichtshof in jenem Urteil anschließend aus diesen Erwägungen abgeleitet hat, dass solche Dienstleistungen in den Anwendungsbereich der besonderen Anknüpfungsregelung fielen, die damals in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich EWGRL 77/388 (ABl. 1977, L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2002/38/EG des Rates vom 7. Mai 2002 (ABl. 2002, L 128, S. 41) geänderten Fassung sowie in Art. 52 Buchst. a MwStSystRL in der zum Zeitpunkt des Sachverhalts der Rs., in der jenes Urteil erging, geltenden Fassung vorgesehen war, ist indessen festzustellen, dass die in der vorliegenden Rs. gestellte Frage nicht die Auslegung dieser besonderen Anknüpfungsregelung betrifft, sondern die Auslegung einer anderen besonderen Anknüpfungsregelung, die, da sie durch die Richtlinie 2008/8 eingeführt wurde, zum Zeitpunkt des Sachverhalts der Rs., in der jenes Urteil erging, noch nicht in Kraft und noch nicht in das Recht der Mitgliedstaaten umgesetzt war.

36 Während sich die besondere Anknüpfungsregelung, die in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich EWGRL 77/388 und in Art. 52 Buchst. a MwStSystRL in den zum Zeitpunkt des Sachverhalts der Rs., in der das Urteil Geelen (EU:C:2019:388, HFR 2019, 621) erging, geltenden Fassungen vorgesehen war, jedoch allgemein auf Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder auf ähnliche Tätigkeiten sowie ggf. auf damit zusammenhängende Dienstleistungen bezog, hat die besondere Anknüpfungsregelung in Art. 53 MwStSystRL, namentlich die Dienstleistungen an einen Steuerpflichtigen betr. die Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden Dienstleistungen für Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder für ähnliche Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen zum Gegenstand.

... und daher auf besondere Anknüpfungsregelung des Art. 53 MwStSystRL nicht übertragbar

37 Folglich lässt sich die Schlussfolgerung, zu der der Gerichtshof im Urteil Geelen (EU:C:2019:388, HFR 2019, 621) hinsichtlich des Anwendungsbereichs der damals in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich EWGRL 77/388 und in Art. 52 Buchst. a MwStSystRL aufgestellten besonderen Anknüpfungsregelung gelangt ist, nicht auf die besondere Anknüpfungsregelung des Art. 53 MwStSystRL übertragen, der zu dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt anwendbar war.

Begriff „Dienstleistung betr. die Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen“ in Art. 53 MwStSystRL

38 Was hingegen den Anwendungsbereich dieser zweiten Regelung angeht, ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff ‚Veranstaltung‘ nach seiner üblichen Bedeutung eine öffentliche Darbietung bezeichnet. Daraus kann demnach in Ermangelung einer spezifischen Definition in der MwStSystRL abgeleitet werden, dass der Begriff ‚Dienstleistung betr. die Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen‘, wie er in Art. 53 dieser Richtlinie verwendet wird, so zu verstehen ist, dass er Dienstleistungen erfasst, die der Organisation dessen, was Gegenstand dieser Darbietung ist, nachgelagert sind und darauf abzielen, der Öffentlichkeit den Zugang zu ihr zu gewähren.

39 Dieses Ergebnis wird zunächst durch Art. 33 DVO Nr. 282/2011 bestätigt, wonach zu den mit der Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlichen Veranstaltungen zusammenhängenden Dienstleistungen nach Art. 53 MwStSystRL die Dienstleistungen gehören, die direkt mit der Eintrittsberechtigung zu diesen Veranstaltungen in Verbindung stehen und an die Person, die einer Veranstaltung beiwohnt,

gegen eine Gegenleistung gesondert erbracht werden. Da es sich nämlich bei den mit einer Eintrittsberechtigung zusammenhängenden Dienstleistungen um diejenigen handelt, die an die Person, die einer Veranstaltung beiwohnt, gesondert erbracht werden, ist die Hauptdienstleistung als diejenige anzusehen, die dieser Person erbracht wird, um ihr das Recht auf Eintritt zu dieser Veranstaltung zu gewähren.

40 Sodann heißt es in Art. 32 dieser DVO, dass zu den Dienstleistungen betr. die Eintrittsberechtigung zu Unterhaltungsveranstaltungen i. S. des Art. 53 MwStSystRL Dienstleistungen gehören, deren wesentliche Merkmale darin bestehen, gegen eine Eintrittskarte oder eine Vergütung das Recht auf Eintritt zu einer Veranstaltung zu gewähren, was bedeutet, dass es sich dabei nur um solche Dienstleistungen handelt, die sich auf den Vertrieb des Rechts auf Eintritt zu der fraglichen Veranstaltung an Dienstleistungsempfänger beziehen.

41 Schließlich ergibt sich aus Art. 33a dieser DVO im Licht des 15. Erwägungsgrundes der DVO Nr. 1042/2013, dass Art. 53 MwStSystRL anwendbar ist, wenn die Eintrittskarten für Veranstaltungen nicht direkt durch den Veranstalter, sondern durch Vermittler im eigenen Namen vertrieben werden, was wiederum bedeutet, dass die in Art. 53 MwStSystRL genannten Dienstleistungen mit dem Vertrieb des Rechts auf Eintritt zu der fraglichen Veranstaltung an Dienstleistungsempfänger zusammenhängen.

Folgerungen für Auslegung des Art. 53 MwStSystRL ...

42 Daraus folgt, dass die in Art. 53 MwStSystRL vorgesehene besondere Anknüpfungsregelung so zu verstehen ist, dass sie nicht für Dienstleistungen gilt, die zur Durchführung einer zu einer Veranstaltung führenden Tätigkeit erbracht werden, sondern nur für Dienstleistungen, die darin bestehen, das Recht auf Eintritt zu einer solchen Veranstaltung an Dienstleistungsempfänger zu vertreiben.

... und für Ausgangsverfahren

43 Daher ist festzustellen, dass die Dienstleistungen, die von einem Studio zur Aufzeichnung von Videochats an den Betreiber einer Plattform für Verbreitungen über das Internet erbracht werden und die darin bestehen, digitale Inhalte in Form interaktiver Videositzungen erotischer Art zu erstellen, die von einem solchen Studio gefilmt werden, um sie diesem Betreiber zur Verbreitung auf der genannten Plattform zur Verfügung zu stellen, nicht unter Art. 53 MwStSystRL fallen. Solche Dienstleistungen stellen nämlich weder Dienstleistungen dar, die den Dienstleistungsempfängern das Recht auf Zugang zu diesen Inhalten gewähren sollen, noch damit zusammenhängende Dienstleistungen, sondern Dienstleistungen, die für die Verbreitung dieser Inhalte durch den Betreiber an seine eigenen Kunden erforderlich sind.

44 Zwar verfügt das Studio zur Aufzeichnung von Videochats über die Geräte, die für das Aufnehmen und Aufzeichnen der erotischen Darbietung verwendet werden, die dann auf diese Weise verbreitet wird, doch reicht dies nicht für die Annahme aus, dass dieses Studio den Zugang zu den sich daraus ergebenden interaktiven Videositzungen gewährt, da weder der Besitz dieser Geräte noch ihre Bedienung für sich genommen bedeuten, dass diese Sitzungen öffentlich präsentiert werden.

45 Diese Erwägung entspricht im Übrigen dem Ansatz des MwSt-Ausschusses, bei dem es sich um einen durch Art. 398 MwStSystRL eingesetzten beratenden Ausschuss handelt. Aus den aus seiner Sitzung vom 19. April 2021 hervorgegangenen Leitlinien dieses Ausschusses (Dokument B – taxud.c.1[2021]6378389 – 1016) geht nämlich hervor, dass der Ausschuss fast einstimmig zu der Auffassung gelangt ist, dass die Bereitstellung digitaler Inhalte durch einen Stplf. keine Eintrittsberechtigung zu einer Unterhal-

tungsveranstaltung i. S. von Art. 53 MwStSystRL darstellt, wenn Dienstleistungen in Form interaktiver Sitzungen, die gefilmt und in Echtzeit über das Internet übertragen werden (z. B. Videochat), von einem Stpfl., der Eigentümer der digitalen Inhalte ist, an einen Endkunden, d. h. einen Zuschauer, erbracht werden und diese Inhalte dem Stpfl. von einem anderen Stpfl. zur Verfügung gestellt wurden.

46 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass (s. Leitsatz).“

Die zweite vorgelegte Frage brauchte der EuGH danach nicht zu beantworten.

Verbrauchssteuern

30 Zu den Voraussetzungen einer Kumulierung von Maßnahmen für denselben Verstoß gegen verbrauchsteuerrechtliche Vorschriften

Urteil vom 14. September 2023 – Rs. C-820/21, Vinal – auf Vorlage des Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht Sofia, Bulgarien) vom 9. Dezember 2021

EGRL 2008/118 Art. 16 Abs. 1; EUGrdRCH Art. 50

Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung, die bei einer Zuwiderhandlung gegen die Verbrauchsteuerregelung, die nach dieser Regelung als schwer gilt, kumulativ zu einem wegen desselben Sachverhalts bereits verhängten Bußgeld den Entzug der Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers vorsieht, dann nicht entgegensteht, wenn dieser Entzug u. a. in Anbetracht seiner Endgültigkeit keine Maßnahme darstellt, die außer Verhältnis zur Schwere der Zuwiderhandlung steht.

Sollten diese beiden Sanktionen strafrechtlichen Charakter haben, ist Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union dahin auszulegen, dass er einer solchen nationalen Regelung nicht entgegensteht, sofern folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Die Möglichkeit einer Kumulierung dieser beiden Sanktionen ist gesetzlich vorgesehen;
- die nationale Regelung ermöglicht es nicht, denselben Sachverhalt aufgrund desselben Verstoßes oder zur Verfolgung desselben Ziels zu verfolgen und zu ahnden, sondern sieht nur die Möglichkeit einer Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen aufgrund unterschiedlicher Regelungen vor;
- mit diesen Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen werden komplementäre Ziele verfolgt, die ggf. unterschiedliche Aspekte desselben rechtswidrigen Verhaltens betreffen;
- es gibt klare und präzise Regeln, anhand deren sich vorhersehen lässt, bei welchen Handlungen und Unterlassungen eine Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen in Frage kommt, und die eine Koordinierung zwischen den verschiedenen Behörden ermöglichen; die beiden Verfahren wurden in hinreichend koordinierter Weise und in einem engen zeitlichen Zusammenhang geführt; die gegebenenfalls im Rahmen des chronologisch zuerst geführten Verfahrens verhängte Sanktion wurde bei der Bestimmung der zweiten Sanktion berücksichtigt, so dass die Belas-

tungen, die sich aus einer solchen Kumulierung für die Betroffenen ergeben, auf das zwingend Erforderliche beschränkt bleiben und die Gesamtheit der verhängten Sanktionen der Schwere der begangenen Straftaten entspricht.

Die Klin. des Ausgangsverfahrens, eine Gesellschaft mit Sitz in Bulgarien, verfügt über eine Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers, auf deren Grundlage sie verbrauchsteuerpflichtige alkoholische Waren herstellen, lagern, empfangen und versenden darf.

Im Dezember 2017 erließ die bulgarische Zollverwaltung nach einer Steuerprüfung einen Steuerprüfungsbescheid über 4 261,89 BGN (etwa 2 180 €) für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis zum 3. Mai 2017, der bestandskräftig wurde.

Außerdem erließ die bulgarische Zollverwaltung für den Zeitraum vom 3. bis zum 10. Mai 2017 einen Bescheid, mit dem eine verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlung der Klin. gegen die Verpflichtung zur Zahlung der entstandenen Verbrauchsteuerschuld festgestellt wurde.

Sie verhängte daher gemäß Art. 112 Abs. 1 ZADS gegen die Klin. ein Bußgeld in doppelter Höhe der nicht entrichteten Verbrauchsteuer (248 978 BGN, etwa 128 000 €), das mit nunmehr rechtskräftigem Urteil bestätigt wurde. Aufgrund dieses Urteils entzog der Direktor der Zollagentur der Klin. die Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers.

Dagegen klagte die Klin. beim Verwaltungsgericht Sofia. Diesem Gericht stellte sich die Frage, ob die einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht und insbesondere mit der Richtlinie 2008/118 vereinbar sind. Das Verfahren gelangte zum EuGH, der die ihm vorgelegten Fragen wie folgt beantwortete:

Zur ersten und zur dritten Vorlagefrage

28 „Mit seiner ersten und seiner dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die bei einer Zuwiderhandlung gegen die Verbrauchsteuerregelung, die nach dieser Regelung als schwer gilt, kumulativ zu einem wegen desselben Sachverhalts bereits verhängten Bußgeld den Entzug der Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers vorsieht.

Regelungen zum Betrieb eines Steuerlagers

29 Gemäß Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 erlässt jeder Mitgliedstaat die Vorschriften für die Herstellung, die Verarbeitung und die Lagerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren vorbehaltlich der Bestimmungen der Richtlinie. Nach Art. 15 Abs. 2 der Richtlinie erfolgen die Herstellung, die Verarbeitung und die Lagerung verbrauchsteuerpflichtiger und noch nicht versteuerter Waren in einem Steuerlager.

30 In Bezug auf die Regelung für die Zulassung eines solchen Steuerlagers stellt Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 in seinem ersten Unterabsatz klar, dass die Eröffnung und der Betrieb eines Steuerlagers durch einen zugelassenen Lagerinhaber der Zulassung durch die zuständigen Behörden des Mitgliedstaats bedürfen, in dem das Steuerlager belegen ist, und in seinem zweiten Unterabsatz, dass diese Zulassung ‚den Bedingungen [unterliegt], die die Behörden zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung oder -missbrauch festlegen können‘.

31 Des Weiteren ergibt sich aus der Rspr. des Gerichtshofs, dass im Anwendungsbereich der Richtlinie 2008/118 die Vorbeugung von Steuerhinterziehung und -missbrauch generell ein gemeinsames Ziel sowohl des Unionsrechts als auch des Rechts der Mitgliedstaaten ist. Denn zum einen

haben die Mitgliedstaaten ein legitimes Interesse daran, geeignete Maßnahmen zum Schutz ihrer finanziellen Interessen zu ergreifen, und zum anderen ist die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein mit dieser Richtlinie verfolgtes Ziel, wie die Erwägungsgründe 15 und 16 sowie Art. 16 dieser Richtlinie bestätigen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. Januar 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, HFR 2022, 792, Rz. 28 und 32 sowie die dort angeführte Rspr., und vom 23. März 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, Rz. 25).

Sanktionen grundsätzlich zulässig bei schwerer Zuwiderhandlung

32 Hier geht aus den ... Akten hervor, dass der Klin. das Bußgeld auferlegt und ihr die Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers entzogen wurde, weil sie eine Zuwiderhandlung gegen die Verbrauchsteuerregelung begangen hatte, die nach den nationalen Regelungen als schwer gilt. Das Verbot, eine solche Zuwiderhandlung zu begehen, entspricht naturgemäß einer der Bedingungen, die die Behörden festlegen können, um Steuerhinterziehung oder -missbrauch i. S. von Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 vorzubeugen.

33 Ferner ergibt sich weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zweck von Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 noch aus den anderen Bestimmungen der Richtlinie, dass ein solches Sanktionssystem mit der Richtlinie unvereinbar wäre.

Aber Grundsätze des „ne bis in idem“ und der Verhältnismäßigkeit bei Verhängung von Sanktionen zu beachten

34 Allerdings ist es auch ständige Rspr., dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung einer Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Union auf dem Gebiet der Sanktionen bei Nichtbeachtung der Voraussetzungen, die eine nach dem Unionsrecht geschaffene Regelung vorsieht, zwar die ihnen sachgerecht erscheinenden Sanktionen wählen können, bei der Ausübung ihrer Befugnisse aber das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze beachten müssen, zu denen u. a. der Grundsatz *ne bis in idem*, der in Art. 50 EUGrdRCH (Charta) verankert ist, und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gehören (vgl. in diesem Sinne Urteile MONO, EU:C:2022:7, HFR 2022, 792, Rz. 34 und die dort angeführte Rspr., sowie vom 24. Februar 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli und Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, Rz. 36).

35 Auch wenn das vorlegende Gericht seine Frage formal auf die Auslegung von Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 beschränkt hat, hindert dies den Gerichtshof nicht daran, ihm alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts zu geben, die für die Entscheidung der bei ihm anhängigen Rechtssache von Nutzen sein können, und zwar unabhängig davon, ob es bei seiner Fragestellung darauf Bezug genommen hat. Der Gerichtshof hat insoweit aus dem gesamten von dem nationalen Gericht vorgelegten Material, insbesondere aus der Begründung der Vorlageentscheidung, diejenigen Elemente des Unionsrechts herauszuarbeiten, die unter Berücksichtigung des Gegenstands des Rechtsstreits einer Auslegung bedürfen (vgl. in diesem Sinne Urteil Agenzia delle dogane ..., EU:C:2022:111, Rz. 19).

Zum Grundsatz „ne bis in idem“

36 Zur Anwendung von Art. 50 der Charta auf das Ausgangsverfahren ist darauf hinzuweisen, dass der Anwendungsbereich der Charta, was das Handeln der Mitgliedstaaten betrifft, in ihrem Art. 51 Abs. 1 definiert ist. Danach gilt sie für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union; diese Bestimmung bestätigt die ständige Rspr. des Gerichtshofs, nach der die

in der Unionsrechtsordnung garantierten Grundrechte in allen unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen, aber nicht außerhalb derselben Anwendung finden (Urteil vom 19. November 2019, A. K. u. a., C-585/18 u. a., EU:C:2019:982, Rz. 78 sowie die dort angeführte Rspr.).

37 Im vorliegenden Fall geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass mit den beiden im Ausgangsverfahren fraglichen Maßnahmen eine Zuwiderhandlung gegen nationale Vorschriften geahndet wird, die Teil der Verbrauchsteuerregelung sind, mit denen die Richtlinie 2008/118 umgesetzt wird.

38 Folglich führt ein Mitgliedstaat, wenn er solche Maßnahmen erlässt, diese Richtlinie und damit das Recht der Union i. S. von Art. 51 Abs. 1 der Charta durch. Er muss daher die Bestimmungen der Charta beachten (vgl. in diesem Sinne Urteil Dual Prod, EU:C:2023:234, Rz. 26).

39 Art. 50 der Charta bestimmt, dass ‚[n]iemand ... wegen einer Straftat, derentwegen er bereits in der [Europäischen] Union nach dem Gesetz rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren erneut verfolgt oder bestraft werden [darf]‘.

Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen wegen derselben Tat unzulässig

40 Der Grundsatz *ne bis in idem*, der in dieser Bestimmung Ausdruck findet, verbietet eine Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen, die strafrechtlicher Natur i. S. dieses Artikels sind, gegenüber derselben Person wegen derselben Tat (Urteil vom 22. März 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, Rz. 24 und die dort angeführte Rspr.).

41 Die Anwendung des Grundsatzes *ne bis in idem* setzt zweierlei voraus, nämlich zum einen, dass es eine frühere endgültige Entscheidung gibt (Voraussetzung ‚bis‘), und zum anderen, dass bei der früheren Entscheidung und bei den späteren Verfolgungsmaßnahmen oder Entscheidungen auf denselben Sachverhalt abgestellt wird (Voraussetzung ‚idem‘) (Urteile bpost, EU:C:2022:202, Rz. 28, und Dual Prod, EU:C:2023:234, Rz. 51).

42 Was die Voraussetzung ‚idem‘ betrifft, so erfordert diese eine identische und nicht nur ähnliche materielle Tat. Die Identität der materiellen Tat ist als die Gesamtheit der konkreten Umstände zu verstehen, die sich aus Ereignissen ergeben, bei denen es sich im Wesentlichen um dieselben handelt, da dieselbe Person gehandelt hat und sie zeitlich sowie räumlich unlösbar miteinander verbunden sind (vgl. in diesem Sinne Urteil bpost, EU:C:2022:202, Rz. 36 und 37).

Im Streitfall betreffen Maßnahmen dieselbe Person und denselben Sachverhalt

43 Vorliegend geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die im Ausgangsverfahren fraglichen Maßnahmen gegenüber ein und derselben juristischen Person, nämlich die Klin., ergangen sind, und zwar wegen desselben Sachverhalts.

44 Was die Voraussetzung ‚bis‘ anbelangt, ist es für die Annahme, dass eine gerichtliche Entscheidung über den einen zweiten Verfahren unterliegenden Sachverhalt endgültig entschieden hat, nicht nur erforderlich, dass diese Entscheidung rechtskräftig geworden ist, sondern auch, dass sie nach einer Prüfung in der Sache ergangen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil bpost, EU:C:2022:202, Rz. 29).

45 Vorliegend scheint sich aus den Angaben des vorlegenden Gerichts zu ergeben, dass dies der Fall ist, da die Entscheidung über den Entzug der Zulassung für den Betrieb des Steuerlagers ergangen ist, nachdem die auf eine Prüfung in der Sache hin ergangene Entscheidung, mit der das Bußgeld verhängt wurde, rechtskräftig geworden war.

Sind Verhängung des Bußgelds und Entzug der Lagererlaubnis Sanktionen? Prüfung anhand von drei Kriterien

46 In diesem Kontext ist für die Feststellung der Anwendbarkeit von Art. 50 der Charta zu bestimmen, ob die im Ausgangsverfahren fraglichen Maßnahmen, nämlich die Verhängung des Bußgelds gemäß Art. 112 Abs. 1 ZADS und der Entzug der Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers nach Art. 53 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Art. 47 ZADS, als ‚Sanktionen strafrechtlicher Natur‘ i. S. der Charta eingeordnet werden können.

47 Nach ständiger Rspr. des Gerichtshofs sind für die Frage, ob Sanktionen für die Zwecke der Anwendung des Grundsatzes *ne bis in idem* als strafrechtlich eingestuft werden können, drei Kriterien maßgebend, und zwar erstens die rechtliche Einordnung der Zuwiderhandlung im innerstaatlichen Recht, zweitens die Art der Zuwiderhandlung und drittens der Schweregrad der dem Betroffenen drohenden Sanktion (Urteile *Dual Prod*, EU:C:2023:234, Rz. 27, und vom 4. Mai 2023, *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, HFR 2023, 841, Rz. 38).

Einordnung einer Maßnahme als Verwaltungsanktion nach innerstaatlichem Recht

48 Vorliegend geht in Bezug auf das erste Kriterium aus den Angaben des vorlegenden Gerichts hervor, dass die im Ausgangsverfahren fraglichen Maßnahmen nach bulgarischem Recht als Verwaltungsanktionen angesehen werden.

49 Die Anwendung von Art. 50 der Charta erstreckt sich jedoch unabhängig von der Einstufung strafrechtlicher Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen nach innerstaatlichem Recht auf Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen, die nach den beiden anderen in Rz. 47 des vorliegenden Urteils angeführten Kriterien strafrechtlicher Natur sind (vgl. in diesem Sinne Urteile *Dual Prod*, EU:C:2023:234, Rz. 29, und *MV – 98*, EU:C:2023:371, HFR 2023, 841, Rz. 41).

Verfolgung einer repressiven Zielsetzung

50 Das zweite Kriterium, das sich auf die Art der Zuwiderhandlung bezieht, erfordert die Prüfung, ob mit der fraglichen Maßnahme eine repressive Zielsetzung verfolgt wird, ohne dass der bloße Umstand, dass mit ihr auch eine präventive Zielsetzung verfolgt wird, ihr ihre Einstufung als strafrechtliche Sanktion nehmen kann. Es liegt nämlich in der Natur strafrechtlicher Sanktionen, dass sie sowohl auf die Repression als auch auf die Prävention rechtswidriger Verhaltensweisen abzielen. Dagegen ist eine Maßnahme, die nur den durch die Zuwiderhandlung entstandenen Schaden ersetzen soll, nicht strafrechtlicher Natur (Urteile vom 22. Juni 2021, *Latvijas Republikas Saeima*, C-439/19, EU:C:2021:504, Rz. 89, *Dual Prod*, EU:C:2023:234, Rz. 30, und *MV – 98*, EU:C:2023:371, HFR 2023, 841, Rz. 42).

51 Vorliegend scheinen das Bußgeld und die Entscheidung, die Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers zu entziehen, beide Ziele sowohl der Abschreckung als auch der Repression von Zuwiderhandlungen gegen die Verbrauchsteuerregelung zu verfolgen, und sind nicht dazu bestimmt, den durch diese Zuwiderhandlungen verursachten Schaden zu ersetzen.

52 Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Entscheidung, die Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers zu entziehen, wie sie in Art. 53 Abs. 2 ZADS vorgesehen ist, speziell zu dem durch die Richtlinie 2008/118 eingeführten Verfahren der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung gehören, in dem die zugelassenen Lagerinhaber eine zentrale Rolle spielen (vgl. entsprechend Urteil vom 2. Juni 2016, *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, Rz. 31). Aus der Vorlageentscheidung geht nämlich hervor, dass eine solche Entscheidung nur auf Wirtschaftsteilnehmer Anwendung fin-

den soll, die zugelassene Lagerinhaber für verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne dieser Richtlinie sind, indem ihnen die sich aus einer solchen Zulassung ergebenden Vorteile genommen werden (vgl. entsprechend Urteil *Dual Prod*, EU:C:2023:234, Rz. 32).

53 Daher richtet sich eine Entscheidung, die Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers zu entziehen, nicht generell gegen die Allgemeinheit, sondern gegen eine bestimmte Kategorie von Adressaten, die, weil sie eine speziell durch das Unionsrecht geregelte Tätigkeit ausüben, verpflichtet sind, die Voraussetzungen für die Erteilung einer von den Mitgliedstaaten erteilten Zulassung zu erfüllen, die ihnen bestimmte Vorrechte verleiht. Es ist daher Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die Klin. durch eine solche Entscheidung von der Ausübung dieser Vorrechte ausgeschlossen wird, weil die zuständige Verwaltungsbehörde der Ansicht war, dass die Voraussetzungen für die Erteilung dieser Zulassung nicht mehr erfüllt sind, was dafür spräche, dass mit dieser Entscheidung keine repressive Zielsetzung verfolgt wird (vgl. in diesem Sinne Urteil *Dual Prod*, EU:C:2023:234, Rz. 33).

54 Dagegen geht aus den ... Akten nicht hervor, dass das der Klin. auferlegte Bußgeld nur gegen Wirtschaftsteilnehmer verhängt werden könnte, die zugelassene Lagerinhaber für verbrauchsteuerpflichtige Waren sind, so dass die vorstehenden Erwägungen in den Rz. 52 und 53 des vorliegenden Urteils nicht auf die Klin. übertragbar wären.

Schweregrad der drohenden Sanktion

55 Zum dritten Kriterium, dem Schweregrad der drohenden Sanktion, ist festzustellen, dass dieser Schweregrad nach Maßgabe der in den einschlägigen Bestimmungen vorgesehenen Höchststrafe beurteilt wird (Urteil *MV – 98*, EU:C:2023:371, HFR 2023, 841, Rz. 46).

56 Was vorliegend zum einen das Bußgeld betrifft, so zeugt der Umstand, dass es nicht weniger als 500 BGN (etwa 250 €) betragen darf, es systematisch der doppelten Höhe des nicht entrichteten Betrags entspricht und in der im Ausgangsverfahren fraglichen Regelung kein Höchstbetrag vorgesehen ist, so dass hier ein Bußgeld in Höhe von umgerechnet etwa 128 000 € verhängt wurde, vom schwerwiegenden Charakter dieser Sanktion (vgl. entsprechend Urteil *MV – 98*, EU:C:2023:371, HFR 2023, 841, Rz. 48), was für ihre Einstufung als strafrechtliche Sanktion ausreichen könnte.

57 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass bei einer Geldbuße in Höhe von 30 % des Betrags der geschuldeten MwSt, die neben dieser Steuer zu zahlen war, davon ausgegangen werden konnte, dass sie einen hohen Schweregrad aufweist, der geeignet ist, die Einschätzung zu stützen, dass eine solche Sanktion strafrechtlicher Natur i. S. von Art. 50 der Charta ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. März 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, HFR 2018, 423, Rz. 33).

58 Zum anderen hat der Entzug der Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers zwar nur zur Folge, dem betroffenen zugelassenen Lagerinhaber die mit dem Steuerlagerverfahren verbundenen Vorrechte zu entziehen, und hindert diesen nicht daran, weiterhin wirtschaftliche Tätigkeiten auszuüben, die keine solche Zulassung erfordern (vgl. in diesem Sinne Urteil *Dual Prod*, EU:C:2023:234, Rz. 37). Die Folgen eines solchen Entzugs bleiben für ihn aber insbesondere deshalb schwerwiegend, weil die Wirkungen dieser Maßnahme zeitlich nicht beschränkt sind (vgl. in diesem Sinne Urteil *MV – 98*, EU:C:2023:371, HFR 2023, 841, Rz. 47).

59 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die beiden im Ausgangsverfahren fraglichen Maßnahmen strafrechtliche Sanktionen darstellen können, was jedoch vom vorlegenden Gericht auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen zu prüfen ist.

60 Ist dies der Fall, führt ihre Kumulierung daher zu einer Einschränkung des in Art. 50 der Charta garantierten Grundrechts.

Wäre Grundrechtseinschränkung gerechtfertigt?

61 Sollte das vorliegende Gericht nach Prüfung der oben genannten Voraussetzungen der Auffassung sein, dass die Kumulierung der beiden im Ausgangsverfahren fraglichen Maßnahmen das in Art. 50 der Charta verankerte Grundrecht einschränkt, obliegt es ihm daher, festzustellen, ob diese Einschränkung gleichwohl auf der Grundlage von Art. 52 Abs. 1 der Charta als gerechtfertigt angesehen werden könnte (vgl. in diesem Sinne Urteile *bpost*, EU:C:2022:202, Rz. 40, und *Dual Prod*, EU:C:2023:234, Rz. 58 und 59).

62 Nach Art. 52 Abs. 1 Satz 1 der Charta muss jede Einschränkung der Ausübung der in der Charta anerkannten Rechte und Freiheiten gesetzlich vorgesehen sein und den Wesensgehalt dieser Rechte und Freiheiten achten. Nach Art. 52 Abs. 1 Satz 2 der Charta dürfen Einschränkungen dieser Rechte und Freiheiten unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit nur vorgenommen werden, wenn sie erforderlich sind und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entsprechen.

63 Vorliegend ist, was erstens die in Art. 52 Abs. 1 Satz 1 der Charta genannten Voraussetzungen betrifft, zum einen festzustellen, dass das Erfordernis, wonach die Möglichkeit der Kumulierung von Sanktionen gesetzlich vorgesehen sein muss, erfüllt erscheint, da das ZADS u. a. für den Fall einer als schwerwiegend angesehenen Zuwiderhandlung gegen die Verbrauchsteuerregelung ausdrücklich die kumulative Anwendung der beiden im Ausgangsverfahren fraglichen Maßnahmen vorsieht.

64 Zum anderen ergibt sich aus der Rspr. außerdem, dass diese Möglichkeit, Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen zu kumulieren, den Wesensgehalt von Art. 50 der Charta nur wahrt, sofern die nationale Regelung es nicht ermöglicht, denselben Sachverhalt aufgrund desselben Verstoßes oder zur Verfolgung desselben Ziels zu verfolgen und zu ahnden, sondern nur die Möglichkeit einer Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen aufgrund unterschiedlicher Regelungen vorsieht (vgl. in diesem Sinne Urteile *bpost*, EU:C:2022:202, Rz. 43, und *Dual Prod*, EU:C:2023:234, Rz. 63).

65 Diese Voraussetzung scheint hier erfüllt zu sein, da die beiden im Ausgangsverfahren fraglichen Maßnahmen nicht denselben Anwendungsbereich haben. Denn der Entzug einer Betriebszulassung betrifft nur einige der Verstöße, für die ein Bußgeld verhängt wurde, und jede der Maßnahmen verfolgt ihre eigenen Ziele.

66 Was zweitens die in Art. 52 Abs. 1 Satz 2 der Charta genannten Voraussetzungen betrifft, darunter die, dass ein Sanktionssystem dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen entsprechen muss, geht aus den ... Akten hervor, dass das im Ausgangsverfahren fragliche System tatsächlich einem solchen Ziel entspricht. Denn es soll nicht nur das ordnungsgemäße Funktionieren des besonderen Verfahrens der Steueraussetzung gewährleisten, das auf einem hohen Maß an Vertrauen zwischen der Verwaltung und den Wirtschaftsbeteiligten beruht, sondern auch ganz allgemein u. a. der Bekämpfung der Steuerhinterziehung - dienen, was im Übrigen einem mit der Richtlinie 2008/118 verfolgten Ziel entspricht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Juni 2017, *Kommission/Portugal*, C-126/15, EU:C:2017:504, Rz. 59).

Ggf. kann auch Kumulierung von Sanktionen gerechtfertigt sein

67 In Anbetracht der Bedeutung, die das Unionsrecht dieser dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzung beimisst,

kann eine Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen strafrechtlicher Natur gerechtfertigt sein, wenn zur Erreichung des betreffenden Ziels mit diesen Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen komplementäre Zwecke verfolgt werden, die gegebenenfalls verschiedene Aspekte desselben rechtswidrigen Verhaltens betreffen (vgl. entsprechend Urteile *Menci*, EU:C:2018:197, HFR 2018, 423, Rz. 44, vom 20. März 2018, *Garlsson Real Estate* u. a., C-537/16, EU:C:2018:193, Rz. 46, vom 20. März 2018, *Di Puma* und *Zecca*, C-596/16 und C-597/16, EU:C:2018:192, Rz. 42, und vom 22. März 2022, *Nordzucker* u. a., C-151/20, EU:C:2022:203, Rz. 52).

68 Dies ist bei der im Ausgangsverfahren fraglichen Regelung grundsätzlich der Fall. Es erscheint nämlich legitim, dass ein Mitgliedstaat zum einen von der Nichtzahlung der Verbrauchsteuern abschrecken und sie ahnden möchte, indem er die Verhängung eines ausreichend hohen Bußgelds vorsieht, und zum anderen von schweren Verstößen gegen die Regelungen dieses Systems abschrecken und sie ahnden möchte, indem er eine zusätzliche Sanktion verhängt, wie sie der Entzug der Betriebszulassung des zugelassenen Lagerinhabers, der diese Verstöße begangen hat, sein könnte (vgl. entsprechend Urteil *Menci*, EU:C:2018:197, HFR 2018, 423, Rz. 45). Wie sich u. a. aus den Erklärungen der bulgarischen Regierung ergibt, spiegelt diese zweite Maßnahme den Verlust des Vertrauens der Zollverwaltung in die Einhaltung der den Betrieb eines Steuerlagers i. S. der Richtlinie 2008/118 regelnden Vorschriften und ihren Willen wider, der Wiederholungsgefahr vorzubeugen.

Grenzen durch Grundsatz der Verhältnismäßigkeit – Maßnahmen müssen geeignet und erforderlich sein

69 Zur Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ist schließlich festzustellen, dass nach diesem Grundsatz die in der nationalen Regelung vorgesehene Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen nicht die Grenzen dessen überschreiten darf, was zur Erreichung der mit dieser Regelung zulässigerweise verfolgten Ziele geeignet und erforderlich ist; stehen mehrere geeignete Maßnahmen zur Auswahl, ist die am wenigsten belastende zu wählen, und die durch sie bedingten Nachteile müssen in angemessenem Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen (Urteile *bpost*, EU:C:2022:202, Rz. 48, *Dual Prod*, EU:C:2023:234, Rz. 66, und *MV – 98*, EU:C:2023:371, HFR 2023, 841, Rz. 56).

Zur Geeignetheit ...

70 Zum einen ist in Bezug auf die Angemessenheit einer solchen Kumulierung darauf hinzuweisen, dass eine Sanktion nur dann eine wirklich abschreckende Wirkung gewährleistet, wenn den Zuwiderhandelnden die wirtschaftlichen Vorteile aus Verstößen gegen die Verbrauchsteuerregelung wirksam entzogen werden und die Sanktionen so beschaffen sind, dass ein der Schwere des Verstoßes angemessenes Ergebnis erzielt werden kann, um wirksam von weiteren Verstößen dieser Art abzuschrecken (vgl. entsprechend Urteil *Agenzia delle dogane ...*, EU:C:2022:111, Rz. 44).

71 Dies scheint bei einem System wie dem im Ausgangsverfahren fraglichen der Fall zu sein, das dem Betroffenen einen Betrag in doppelter Höhe der nicht entrichteten Verbrauchsteuer sowie die mit dem Steuerlager verbundenen Vorteile des Verfahrens der Steueraussetzung entzieht.

72 Des Weiteren ermöglicht ein solches System, die wirtschaftlichen Erwägungen, die zugelassene Lagerinhaber dazu veranlassen könnten, die Verbrauchsteuerregelung nicht einzuhalten, stark zu relativieren oder sogar hinaufziehen zu machen (vgl. entsprechend Urteil *Agenzia delle dogane ...*, EU:C:2022:111, Rz. 45).

73 Damit scheint dieses System so gestaltet zu sein, dass es zum einen den wirtschaftlichen Vorteil aus dem Verstoß

aufhebt und zum anderen die zugelassenen Lagerinhaber dazu anhält, die Verbrauchsteuerregelung zu beachten (vgl. entsprechend Urteil Agenzia delle dogane ..., EU:C:2022:111, Rz. 46), aber auch die Wiederholungsgefahr begrenzt, die bei schweren Verstößen als größer angesehen werden kann.

74 Eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche scheint somit geeignet, das legitime Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und etwaigen Missbräuchen zu erreichen (vgl. entsprechend Urteil Agenzia delle dogane ..., EU:C:2022:111, Rz. 47).

... und Erforderlichkeit einer Kumulierung

75 Zum anderen ist hinsichtlich der zwingenden Erforderlichkeit einer solchen Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen konkret zu prüfen, ob es klare und präzise Regeln gibt, anhand deren die Stpfl. vorhersehen können, bei welchen Handlungen und Unterlassungen eine Kumulierung von Verfolgungsmaßnahmen und Sanktionen in Frage kommt, und die eine Koordinierung zwischen den verschiedenen Behörden sicherstellen; weiter ist zu prüfen, ob die beiden Verfahren in hinreichend koordinierter Weise und in einem engen zeitlichen Zusammenhang geführt wurden und ob die ggf. im Rahmen des chronologisch zuerst geführten Verfahrens verhängte Sanktion bei der Bestimmung der zweiten Sanktion berücksichtigt wurde, so dass die Belastungen, die sich aus einer solchen Kumulierung für die Betroffenen ergeben, auf das zwingend Erforderliche beschränkt bleiben und die Gesamtheit der verhängten Sanktionen der Schwere der begangenen Straftaten entspricht (vgl. in diesem Sinne Urteile bpost, EU:C:2022:202, Rz. 51, und Dual Prod, EU:C:2023:234, Rz. 67).

76 Hinzuweisen ist ferner darauf, dass das Erfordernis, dass die Behörde die erste Sanktion bei der Bestimmung der zweiten Sanktion berücksichtigt, ausnahmslos für alle kumulativ verhängten Sanktionen gilt, also sowohl für die Kumulierung gleichartiger Sanktionen als auch für die Kumulierung verschiedenartiger Sanktionen, wie etwa die Kumulierung von Geldbußen und Sanktionen, mit denen das Recht zur Ausübung bestimmter beruflicher Tätigkeiten eingeschränkt wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Mai 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, Rz. 50).

77 Hier scheint aus den ... Akten hervorzugehen, dass die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung klar und deutlich bestimmt, unter welchen Umständen bei einem Verstoß gegen die Verbrauchsteuerregelung sowohl ein Bußgeld verhängt als auch die Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers entzogen werden kann; dies zu beurteilen ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts. Im Übrigen scheint sich aus den Akten nicht zu ergeben, dass diese beiden Maßnahmen von verschiedenen Behörden erlassen wurden, deren Koordinierung sicherzustellen wäre.

78 Aus den ... Akten geht allerdings auch hervor, dass die Zollverwaltung gesetzlich verpflichtet ist, die Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers zu entziehen, wenn, wie im vorliegenden Fall, gegen den zugelassenen Lagerinhaber eine endgültige Entscheidung ergangen ist, mit der ihm ein Bußgeld von mehr als 15 000 BGN (etwa 7 600 €) auferlegt wurde, wobei dieser Betrag, wie in Rz. 56 des vorliegenden Urteils ausgeführt, automatisch auf die doppelte Höhe der nicht entrichteten Verbrauchsteuer festgesetzt wird.

79 Daraus folgt vorbehaltlich einer Prüfung durch das vorlegende Gericht, dass eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche weder zu erlauben scheint, dass die Schwere der ersten Sanktion bei der Bestimmung der zweiten Sanktion berücksichtigt wird, noch, dass eine Behörde beurteilt, ob die Kumulierung dieser beiden Sanktionen in jedem Einzelfall auf das zwingend Erforderliche beschränkt ist.

80 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass Art. 50 der Charta, wenn das Bußgeld und die Entscheidung, die Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers zu entziehen, als strafrechtliche Sanktionen anzusehen sind, einer Anwendung der Entscheidung, mit der Vinal die Zulassung für den Betrieb ihres Steuerlagers entzogen wurde und deren Rechtmäßigkeit vor dem vorlegenden Gericht bestritten wird, entgegenstehen kann, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Weiteres zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

81 Selbst wenn das Bußgeld oder die Entscheidung, die Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers zu entziehen, für die Zwecke der Anwendung von Art. 50 der Charta keine strafrechtliche Sanktion darstellen sollte und dieser Artikel somit in keinem Fall der Kumulierung dieser beiden Maßnahmen entgegenstehen könnte, müsste diese Entscheidung über den Entzug, die Gegenstand des beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreits ist, noch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts wahren.

82 Dieser Grundsatz verpflichtet die Mitgliedstaaten, sich solcher Mittel zu bedienen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die aber nicht über das erforderliche Maß hinausgehen und die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen. Der Gerichtshof stellt insoweit in seiner Rspr. klar, dass, wenn mehrere geeignete Maßnahmen zur Auswahl stehen, die am wenigsten belastende zu wählen ist und die dadurch bedingten Nachteile in angemessenem Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen müssen (Urteile vom 13. November 1990, Fedesa u. a., C-331/88, EU:C:1990:391, Rz. 13, und Dual Prod, EU:C:2023:234, Rz. 71).

83 Bei der Beurteilung insbesondere der Frage, ob eine Sanktion mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist, sind u. a. die Art und die Schwere des Verstoßes zu berücksichtigen, der mit dieser Sanktion geahndet werden soll (vgl. entsprechend Urteil vom 20. Juni 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, HFR 2013, 760, Rz. 38).

84 Insoweit geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Zollverwaltung die Zulassung für den Betrieb eines Steuerlagers entzieht, wenn der zugelassene Lagerinhaber die in der nationalen Regelung vorgesehenen Voraussetzungen für die Erteilung der Betriebszulassung nicht eingehalten hat, und dass dies u. a. dann der Fall ist, wenn dieser Lagerinhaber – wie hier – eine Zuwiderhandlung begangen hat, die nach nationalem Recht als ‚schwer‘ eingestuft und bestandskräftig mit einem Bußgeld sanktioniert wurde.

85 Eine Zuwiderhandlung gegen die Verbrauchsteuerregelung wird gemäß Art. 4 Nr. 18 ZADS als ‚schwer‘ eingestuft, wenn sie zu einem Bußgeld von mehr als 15 000 BGN (etwa 7 600 €) geführt hat.

86 Da gemäß Art. 112 Abs. 1 ZADS die im Ausgangsverfahren fragliche Geldbuße stets auf die doppelte Höhe der nicht entrichteten Verbrauchsteuer festgesetzt wird, scheint sich daraus zu ergeben, dass ein Verstoß gegen die Verbrauchsteuerregelung im nationalen Recht als ‚schwer‘ gilt und damit automatisch zum Entzug der Betriebszulassung führt, wenn dieser Verstoß, der zu dem Bußgeld geführt hat, einen nicht entrichteten Verbrauchsteuerbetrag von mehr als 7 500 BGN (ca. 3 800 €) betrifft, was eine Steuerhinterziehung von gewisser Schwere kennzeichnet.

87 Allerdings sind auch die möglichen Auswirkungen einer Maßnahme wie der im Ausgangsverfahren fraglichen auf das legitime Recht des zugelassenen Lagerinhabers, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, zu berücksichtigen (vgl. entsprechend Urteil Agenzia delle dogane ..., EU:C:2022:111, Rz. 48).

88 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass, wie in Rz. 58 des vorliegenden Urteils ausgeführt, die Folgen, die der Entzug der Betriebszulassung für die wirtschaftlichen Tätigkeiten des zugelassenen Lagerinhabers hat, schwerwiegend erscheinen, weil ein solcher Entzug zeitlich nicht beschränkt ist.

89 Vor allem geht aus den ... Akten auch hervor, dass die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung es dem Betroffenen nicht ermöglicht, zu einem späteren Zeitpunkt eine neue Betriebszulassung zu erhalten.

90 Die bulgarische Regierung macht insoweit geltend, dass dieses Verbot durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sei, die Wiederholungsgefahr auszuschließen. Zwar erscheint es nicht ungerechtfertigt, dass einem zugelassenen Lagerinhaber, der beispielsweise an einer groß angelegten Steuerhinterziehung beteiligt war, die mit dem Steuerlager verbundenen Vorteile des Verfahrens der Steueraussetzung dauerhaft entzogen werden. Bei weniger schweren Verstößen ist dies jedoch nicht zwangsläufig der Fall.

91 Daraus folgt, dass es, auch wenn der Entzug der mit dem Steuerlager verbundenen Vorteile des Verfahrens der Steueraussetzung eine Maßnahme zu sein scheint, die in einem angemessenen Verhältnis zur Schwere einer Zuwiderhandlung wie der in Art. 53 Abs. 2 Nr. 1 ZADS genannten steht, dennoch Sache des vorlegenden Gerichts ist, zu bestimmen, ob auch ein endgültiger Ausschluss von den Vorteilen eines solchen Verfahrens eine in Anbetracht der Schwere dieser Zuwiderhandlung verhältnismäßige Maßnahme ist.

92-93 Nach alledem ist auf die erste und die dritte Frage, die zusammen geprüft wurden, zu antworten, dass (s. Leitsätze).“

94-99 Die zweite Frage, mit der das vorlegende Gericht den EuGH um Auslegung des Grundsatzes der Nichtdiskriminierung i. S. des zehnten Erwägungsgrundes der Richtlinie 2008/118 ersuchte, wies der EuGH als unzulässig zurück, da die Vorlageentscheidung insoweit nicht den Anforderungen von Art. 94 Buchst. c seiner Verfahrensordnung genüge.

Zoll

31 Zur Ermittlung des Zollwerts für Einfuhren von Obst und Gemüse

Urteil vom 21. September 2023 – Rs. C-770/21, OGL-Food Trade Lebensmittelvertrieb –

auf Vorlage des Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht Stadt Sofia, Bulgarien) vom 23. November 2021

UZK Art. 22 Abs. 6, 7, Art. 44, 46 Abs. 1 Unterabs. 2, Art. 70 Abs. 1

1. Art. 75 Abs. 5 und 6 der Delegierten Verordnung (EU) 2017/891 der Kommission vom 13. März 2017 zur Ergänzung der VO (EU) Nr. 1308/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates in Bezug auf die Sektoren Obst und Gemüse sowie Verarbeitungserzeugnisse aus Obst und Gemüse und zur Ergänzung der VO (EU) Nr. 1306/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates in Bezug auf die in diesen Sektoren anzuwendenden Sanktionen und zur Änderung der DVO (EU) Nr. 543/2011 der Kommission ist dahin auszulegen, dass

– er dem entgegensteht, dass ein Einführer, der sich nicht innerhalb der in diesen Bestimmungen vorgesehenen Fristen dafür entschieden hat, den Zollwert der einge-

führten Partie nach Art. 74 Abs. 2 Buchst. c der VO (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des UZK zu bestimmen, sondern diesen Wert vielmehr gemäß Art. 70 dieser Verordnung bestimmt hat, zur Stützung seiner Klage gegen eine Entscheidung der Zollbehörden zur Festsetzung der Zollsuld eine nach Art. 74 Abs. 2 Buchst. c der VO Nr. 952/2013 durchgeführte Berechnung des Zollwerts geltend machen kann, um unter Berufung auf Art. 134 Abs. 2 Buchst. b der DVO (EU) 2015/2447 der Kommission vom 24. November 2015 mit Einzelheiten zur Umsetzung von Bestimmungen der VO Nr. 952/2013 die Richtigkeit der in Art. 70 der VO Nr. 952/2013 genannten Preise nachzuweisen;

– er dem entgegensteht, dass ein Gericht, das mit einem Rechtsbehelf gegen eine Entscheidung einer Zollbehörde zur Festsetzung der Zollsuld befasst ist, von Amts wegen und im Rahmen des bei ihm anhängigen Rechtsstreits erstmals die Frage prüfen kann, ob der Einführer und der Ausführer i. S. von Art. 70 Abs. 3 Buchst. d der VO Nr. 952/2013 miteinander verbunden sind und, wenn dies der Fall ist, ob eine etwaige zwischen ihnen bestehende Verbindung den tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis i. S. dieser Bestimmung beeinflusst hat oder nicht, wenn sich die von der Zollbehörde durchgeführte Zollkontrolle nicht auf das Bestehen einer solchen Verbindung bezog und diese Behörde den angemeldeten Transaktionswert aus anderen Gründen, die die Bedingungen für den Absatz der betroffenen Partie auf dem Markt der Europäischen Union betreffen, nicht berücksichtigt hat.

2. Art. 75 Abs. 5 der Delegierten Verordnung 2017/891 ist dahin auszulegen, dass der Absatz der Partie eingeführter Waren mittels eines Verlustverkaufs ein ernsthaftes Indiz dafür darstellt, dass der angemeldete Transaktionswert künstlich überhöht ist, der Einführer aber nicht verpflichtet ist, den Zollbehörden zum Nachweis der Richtigkeit dieses Wertes neben den in Unterabs. 4 dieser Bestimmung ausdrücklich genannten Unterlagen zu Transport, Versicherung, Handhabung und Lagerung sowie dem Nachweis der Zahlung des angemeldeten Transaktionswerts einen Vertrag oder ein gleichwertiges Dokument vorzulegen, in dem der Preis genannt ist, zu dem die eingeführte Partie von ihm erworben wurde, wenn die zuerst genannten Dokumente ausreichen, um die Richtigkeit des angemeldeten Transaktionswerts nachzuweisen.

3. Art. 75 Abs. 5 der Delegierten Verordnung 2017/891 ist dahin auszulegen, dass die Zollbehörden bei der Bestimmung des Zollwerts den angemeldeten Transaktionswert einer Partie eingeführter Waren unberücksichtigt lassen müssen, wenn dieser Wert deutlich über dem von der Europäischen Kommission festgesetzten pauschalen Einfuhrwert liegt, diese Partie im Zollgebiet der Europäischen Union mit Verlust verkauft wurde und der Einführer trotz der an ihn gerichteten Aufforderung, jegliche Dokumente vorzulegen, die nachweisen, dass die betreffende Partie zu den Bedingungen abgesetzt wurde, die der Realität dieses Wertes entsprechen, keine hierfür ausreichenden Unterlagen vorgelegt hat, obwohl diese Behörden weder die Echtheit der vom Ausführer ausgestellten Rechnung noch deren tatsächliche Bezahlung durch den Einführer bestreiten.

Am 23. April 2019 gab die Klin. als Einführerin bei der Zollstelle Svilengrad (Bulgarien) eine Zollanmeldung ab, mit der sie „frische Zucchini“ der Unterpos. 0709 93 10 KN mit einem Nettogewicht von 4 800 kg und Ursprung in der Türkei (im Folgenden: streitige Partie) zur Überführung in den freien Verkehr für den Endverbrauch mit einem Zollwert von umgerechnet 90,81 € pro 100 kg anmeldete. Ausführender war eine Gesellschaft mit Sitz in der Türkei.

Für den 23. April 2019 hatte die Kommission den pauschalen Einfuhrwert für Zucchini jeglicher Herkunft mit 53,80 €

pro 100 kg festgesetzt. Da der für die streitige Partie angemeldete Transaktionswert um mehr als 8 % über diesem pauschalen Einfuhrwert lag, leistete die Klin. gemäß Art. 75 Abs. 2 der Delegierten VO 2017/891 eine Sicherheit in Höhe von 982,17 BGN (ca. 500 €).

Unter Berücksichtigung der bis zum Eingangsort der streitigen Partie in die EU angefallenen Transport-, Entlade-, Behandlungs- und Versicherungskosten, der Transportkosten nach der Ankunft an diesem Eingangsort und der bei der bulgarischen Lebensmittelsicherheitsagentur angefallenen Kosten setzten die bulgarischen Zollbehörden den von OGL-Food für den Kauf der streitigen Partie bezahlten Gesamtpreis auf 109,60 € pro 100 kg fest.

Am 24. April 2019 teilten die bulgarischen Zollbehörden der Klin. mit, dass sie gemäß Art. 75 Abs. 5 der Delegierten VO 2017/891 verpflichtet sei, innerhalb der in dieser Bestimmung vorgesehenen Fristen nachzuweisen, dass die streitige Partie zu den Bedingungen abgesetzt worden sei, die der Realität des angemeldeten Transaktionswerts entsprechen. Zu diesem Zweck wurde sie aufgefordert, u. a. eine Zollanmeldung des Ausfuhrstaats, eine Transportrechnung, einen Handelsvertrag, „steuerliche“ Rechnungen über den Verkauf der streitigen Partie auf der ersten Handelsstufe, eine Abrechnung des Kaufpreises für diese Partie auf der Grundlage des Einkaufspreises, Bankkontoauszüge, Bankbelege über die Zahlung zugunsten des Verkäufers, Einkaufs- und Verkaufsbücher, Bücher über die Erfassung von Transaktionen sowie Lieferscheine über die Erzeugnisse vorzulegen. Die Klin. wurde auch darüber informiert, dass die Nichtvorlage der verlangten Nachweise den Verfall der Sicherheit gemäß Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 2 der Delegierten VO 2017/891 nach sich ziehe.

Am 23. Mai 2019 legte die Klin. den bulgarischen Zollbehörden eine Einkaufsrechnung für die streitige Partie, eine Transportrechnung, einen internationalen Frachtbrief, eine Verkaufsrechnung für die streitige Partie auf der ersten Handelsstufe in der Union, Lieferscheine, Bestätigungen des Erhalts der streitigen Partie, eine Abrechnung des Verkaufspreises auf der Basis des Erwerbspreises sowie Auszüge aus Rechnungslegungen über Einfuhren und Verkäufe vor. Ferner legte sie MwSt-Aufstellungen, Einkaufs- und Verkaufsbücher sowie MwSt-Erklärungen für innergemeinschaftliche Lieferungen für den Zeitraum Januar bis April 2019 vor und beantragte auf der Grundlage der vorgelegten Beweise die Freigabe der geleisteten Sicherheit.

Gemäß der von der Klin. vorgelegten Abrechnung des Verkaufspreises verkaufte sie die streitige Partie für 106 € pro 100 kg. In Anbetracht dessen, dass dieser Preis niedriger war als der Gesamtpreis von 109,60 € pro 100 kg, den sie für die streitige Partie gezahlt hatte, waren die bulgarischen Zollbehörden der Ansicht, die Klin. habe nicht nachgewiesen, dass die Partie zu Bedingungen abgesetzt worden sei, die der Realität des angemeldeten Transaktionswerts entsprechen. Daher müsse die Sicherheit nach Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 3 der Delegierten VO 2017/891 als Einfuhrzoll einbehalten werden.

Nach Art. 22 Abs. 6 UZK wurden der Klin. diese Gründe mitgeteilt, auf die der Zolldirektor seine Entscheidung stützen wollte; sie wurde aufgefordert, innerhalb von 30 Tagen Stellung zu nehmen.

In ihrer Stellungnahme zu diesen Gründen machte die Klin. zunächst geltend, Art. 75 der Delegierten VO 2017/891 schreibe keinen Beweis für einen gewinnbringenden Weiterverkauf vor, um die Richtigkeit des als Zollwert angemeldeten Transaktionswerts nachzuweisen. Sodann wies sie darauf hin, dass der Verkauf der streitigen Partie Teil einer langjährigen Geschäftsbeziehung mit einer internationalen Supermarktkette sei und dass es bei Prüfung dieser Beziehung über einen längeren Zeitraum möglich gewesen wäre,

zu sehen, dass diese Beziehung ihr die Erzielung von Gewinnen ermögliche. Schließlich habe der Preis, zu dem sie die streitige Partie verkauft habe, deutlich über dem pauschalen Einfuhrwert gelegen, den die Kommission für gleiche Waren wie die zur streitigen Partie gehörenden am 23. April 2019 berechnet habe.

Der Zolldirektor entschied, dass die geleistete Sicherheit als Einfuhrzoll einbehalten werden müsse. Diese Entscheidung stütze sich erstens darauf, dass die Klin. keine Angaben gemacht habe, die die beträchtliche Differenz zwischen dem angemeldeten Transaktionswert von 90,81 € pro 100 kg und dem pauschalen Einfuhrwert von 53,80 € pro 100 kg erklären könnten, wie beispielsweise die außergewöhnliche Qualität oder die ökologische Herkunft der lediglich als „Klasse 1“ bezeichneten streitigen Partie. Zweitens berücksichtigte der Zolldirektor den beim Verkauf der streitigen Partie erzielten Verlust, um festzustellen, dass die Klin. nicht gemäß Art. 75 Abs. 5 der Delegierten VO 2017/891 nachgewiesen habe, dass diese Partie zu den Bedingungen abgesetzt worden sei, die der Realität des angemeldeten Transaktionswerts entsprechen.

Die Klin. erhob beim Verwaltungsgericht Stadt Sofia Klage auf Nichtigerklärung der Entscheidung zur Festsetzung der Zollschuld. Der Rechtsstreit gelangte zum EuGH, der die ihm vorgelegten Fragen folgendermaßen beantwortete:

Vorbemerkungen

38 „Nach Anhang I Teil III Abschnitt I Anhang 2 der VO Nr. 2658/87 unterliegen die Zölle des GZT für die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren einem Wertzoll von 12,8 % und einem variablen Zoll, ausgedrückt in Euro. Der Betrag dieses variablen Zolls steigt in dem Maße, in dem der Zollwert der eingeführten Erzeugnisse sinkt.“

Grundlagen der Ermittlung des Zollwerts

39 Der Zollwert eingeführter Waren ist nach Art. 70 Abs. 1 UZK vorrangig unter Bezugnahme auf den angemeldeten Transaktionswert zu ermitteln. Allerdings ist gemäß Art. 70 Abs. 3 Buchst. d dieses Kodex der Transaktionswert unter der Voraussetzung anwendbar, dass der Käufer und der Verkäufer, also der Einführer und der Ausführer, nicht verbunden sind oder die Verbindung den Preis nicht beeinflusst hat.

40 Darüber hinaus ergibt sich aus Art. 74 Abs. 1 Unterabs. 1 UZK, dass der Zollwert der Waren, wenn er nicht auf der Grundlage des angemeldeten Transaktionswerts nach Art. 70 des Zollkodex ermittelt werden kann, gemäß der ersten Vorschrift in Art. 74 Abs. 2 Buchst. a bis d UZK zu ermitteln ist, nach der er bestimmt werden kann.

41 Unter diesen Vorschriften sieht Art. 74 Abs. 2 Buchst. c UZK eine Methode zur Ermittlung des Zollwerts vor, die in Art. 142 der DVO zum ZK als ‚Deduktive Methode‘ bezeichnet wird ... Grundlage für diese Methode ist der Preis je Einheit, zu dem die eingeführten Waren oder eingeführte gleiche oder gleichartige Waren in der größten Menge insgesamt im Zollgebiet der Union an Personen verkauft werden, die nicht mit den Verkäufern verbunden sind.

42 Art. 134 Abs. 2 Buchst. b der DVO zum UZK, der Transaktionen zwischen ‚verbundenen‘ Personen i. S. von Art. 70 Abs. 3 Buchst. d UZK regelt, sieht vor, dass, auch wenn der Einführer und der Ausführer miteinander verbunden sind, die Waren gemäß Art. 70 Abs. 1 dieses Kodex zu bewerten sind, wenn der Anmelder nachweist, dass der angemeldete Transaktionswert dem nach der deduktiven Methode ermittelten Zollwert gleicher oder ähnlicher Waren sehr nahe kommt.

Besondere Zollvorschriften für Einfuhr von Obst und Gemüse – bestimmter Einfuhrpreismechanismus

43 Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der UZK nach seinem Art. 1 Abs. 1 Unterabs. 2 unbeschadet der Unions-

rechtsvorschriften in anderen Bereichen gilt. Die VO Nr. 1308/2013 und die Delegierte VO 2017/891 enthalten besondere Zollvorschriften für die Einfuhr von Obst und Gemüse.

44 Für die Zwecke der Anwendung der Zollsätze des Gemeinsamen Zolltarifs für Erzeugnisse des Obst- und Gemüsesektors sieht Art. 181 der VO Nr. 1308/2013 einen sog. ‚Einfuhrpreismechanismus‘ vor, der auf Schwellen für Mindesteinfuhrpreise beruht, unterhalb deren spezifische zusätzliche Zölle gelten, die umso höher sind, je niedriger der Einfuhrwert ist.

45 In diesem Zusammenhang ermächtigt Art. 181 Abs. 2 der VO Nr. 1308/2013 die Kommission, delegierte Rechtsakte zu erlassen, um vorzusehen, dass die Richtigkeit des angemeldeten Einfuhrpreises einer Partie anhand eines pauschalen Einfuhrwerts zu überprüfen ist, und die Bedingungen festzulegen, nach denen eine Sicherheitsleistung erforderlich ist.

46 Die Delegierte VO 2017/891, die auf der Grundlage von Art. 181 Abs. 2 der VO Nr. 1308/2013 erlassen wurde, enthält erstens Art. 74, wonach die Mitgliedstaaten zur Berechnung dieses pauschalen Einfuhrwerts der Kommission marktträglich die Durchschnittsnotierung der aus Drittländern eingeführten und auf den Einfuhrmärkten der Mitgliedstaaten verkauften Erzeugnisse sowie die diesen Notierungen entsprechenden Gesamtmengen mitteilen müssen.

47 Zweitens regelt Art. 75 der Delegierten VO 2017/891 die Modalitäten für die Festlegung der Einfuhrpreise für die betreffenden Erzeugnisse.

48 Insbesondere muss zum einen nach Art. 75 Abs. 2 dieser Delegierten VO der Einführer eine Sicherheit leisten, wenn der Zollwert bestimmter Erzeugnisse, zu denen Erzeugnisse wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden gehören, im Einklang mit dem Transaktionswert gemäß Art. 70 UZK bestimmt wird und dieser Zollwert um mehr als 8 % über der Pauschale liegt, die von der Kommission zum Zeitpunkt der Anmeldung der Erzeugnisse zum freien Verkehr als pauschaler Einfuhrwert i. S. von Art. 181 Abs. 2 der VO Nr. 1308/2013 berechnet wurde. Diese Sicherheit entspricht dem Zollabgabebetrag, der zu entrichten wäre, wenn die Berechnung unter Zugrundelegung des betreffenden pauschalen Einfuhrwerts erfolgt wäre.

49 Zum anderen verfügt der Einführer nach Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 1 der Delegierten VO 2017/891 über eine Frist von einem Monat ab Verkauf der betreffenden Erzeugnisse, jedoch höchstens vier Monaten ab Annahme der Anmeldung zum freien Verkehr, um entweder nachzuweisen, dass die Partie zu den Bedingungen abgesetzt wurde, die der Realität der Preise nach Art. 70 UZK entsprechen, oder den Zollwert nach Art. 74 Abs. 2 Buchst. c dieses Kodex zu bestimmen. Nach Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 2 und 3 der Delegierten VO 2017/891 verfällt die für die Zahlung des Einfuhrzolls geleistete Sicherheit, wenn eine dieser Fristen nicht eingehalten wird. Dies ist auch der Fall, wenn der Einführer den Zollbehörden die Absatzbedingungen für die Partie nicht zufriedenstellend nachweist. Dagegen wird die Sicherheit freigegeben, soweit den Zollbehörden die in Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 4 der Delegierten VO 2017/891 genannten Absatzbedingungen zufriedenstellend nachgewiesen wurden.

50 Da die erste Frage die Angaben betrifft, die bei der Beurteilung, ob der Käufer und der Verkäufer i. S. von Art. 70 Abs. 3 Buchst. d UZK miteinander verbunden sind, zu berücksichtigen sind, während es in der zweiten Frage u. a. darum geht, ob ein nationales Gericht diese Bestimmung unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens anwenden kann, ist zunächst die zweite Frage zu prüfen.

Zur zweiten Frage

51 Die zweite Frage beruht darauf, dass das vorliegende Gericht, bei dem ein Rechtsbehelf gegen eine Entscheidung der Zollbehörden zur Festsetzung der Zollschuld anhängig ist, nach dem nationalen Recht verpflichtet ist, von Amts wegen die Rechtmäßigkeit dieser Entscheidung zu prüfen, sowie neue Beweise erheben und von Amts wegen einen gerichtlichen Sachverständigen bestellen kann.

52 Insoweit geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass die Klin. vor dem vorlegenden Gericht eine Berechnung des Zollwerts nach der deduktiven Methode geltend gemacht hat, um unter Berufung darauf, dass das Ergebnis dieser Berechnung dem angemeldeten Transaktionswert nahekomme, die Richtigkeit dieses Werts nachzuweisen. Außerdem geht aus der Bezugnahme des vorlegenden Gerichts auf Art. 134 der DVO zum UZK hervor, dass die Klin., wie sie im Übrigen in der mündlichen Verhandlung bestätigt hat, von der Möglichkeit nach Art. 134 Abs. 2 Buchst. b Gebrauch machen wollte, nachzuweisen, dass der Transaktionswert dem nach der deduktiven Methode ermittelten Zollwert gleicher oder ähnlicher Waren ‚sehr nahekommt‘. Nach Ansicht der Klin. hätte dieses Nahekommen die Zollbehörden dazu veranlassen müssen, die Richtigkeit des angemeldeten Transaktionswerts anzuerkennen.

53 Der Verweis auf Art. 134 der DVO zum UZK, bei dem es sich um eine Durchführungsvorschrift zu Art. 70 Abs. 3 Buchst. d dieses Kodex handelt, scheint das vorliegende Gericht außerdem dazu veranlasst zu haben, sich die Frage zu stellen, ob die letztgenannte Bestimmung von Amts wegen angewandt werden kann, obwohl die Zollbehörden im Ausgangsverfahren den angemeldeten Transaktionswert nicht mit der Begründung unberücksichtigt gelassen haben, dass die Klin. und der Ausführer i. S. der letztgenannten Bestimmung ‚verbunden‘ gewesen seien.

Auslegung der Vorlagefrage

54 Somit möchte das vorliegende Gericht mit dem ersten Teil seiner zweiten Frage im Wesentlichen wissen, ob ein nationales Gericht von Amts wegen erstmals im Rahmen des bei ihm anhängigen Rechtsstreits prüfen kann, ob der Einführer und der Ausführer i. S. von Art. 70 Abs. 3 Buchst. d UZK miteinander verbunden sind und, wenn dies der Fall ist, ob eine etwaige zwischen ihnen bestehende Verbindung den tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis i. S. dieser Bestimmung beeinflusst hat oder nicht.

55 Mit dem zweiten Teil seiner zweiten Frage, der als Erstes zu prüfen ist, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 75 Abs. 5 und 6 der Delegierten VO 2017/891 dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass sich ein Einführer, der sich nicht innerhalb der in diesen Bestimmungen vorgesehenen Fristen dafür entschieden hat, den Zollwert der eingeführten Partie nach der deduktiven Methode zu bestimmen, sondern diesen Wert vielmehr gemäß Art. 70 UZK bestimmt hat, zur Stützung seiner Klage gegen eine Entscheidung der Zollbehörden zur Festsetzung der Zollschuld auf eine nach der deduktiven Methode durchgeführte Berechnung des Zollwerts stützen kann, um die Richtigkeit der in Art. 70 dieses Kodex genannten Preise nachzuweisen.

Zollwert muss tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer Ware widerspiegeln

56 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass mit der Zollwertregelung der Union ein gerechtes, einheitliches und neutrales System geschaffen werden soll, das die Anwendung willkürlicher oder fiktiver Zollwerte ausschließt. Der Zollwert muss daher den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer eingeführten Ware widerspiegeln (Urteil vom 9. Juni 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, HFR 2022, 989, Rz. 24 und die dort angeführte Rspr.).

57 Dieses Ziel muss aber auch dann gelten, wenn der Zollwert nach besonderen Vorschriften wie den im vorliegenden Fall anwendbaren, in Art. 75 der Delegierten VO 2017/891 enthaltenen Bestimmungen ermittelt wird.

Einführer kann sich für Transaktionswert entscheiden, muss aber nachweisen, dass der Preis der Realität entspricht – alternativ deduktive Methode

58 Insoweit geht aus Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 1 und Abs. 6 dieser Delegierten VO hervor, dass der Einführer sich dafür entscheiden kann, den Zollwert der eingeführten Partie auf der Grundlage des angemeldeten Transaktionswerts zu bestimmen; in diesem Fall muss er innerhalb bestimmter Fristen nachweisen, dass diese Partie unter Bedingungen abgesetzt wurde, die der Realität der Preise nach Art. 70 UZK entsprechen. Oder er kann sich dafür entscheiden, den Zollwert innerhalb der gleichen Fristen anhand der deduktiven Methode bestimmen.

59 Um nachzuweisen, dass die eingeführte Partie zu den Bedingungen abgesetzt wurde, die der Realität des angemeldeten Transaktionswerts entsprechen, legt der Einführer gemäß Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 4 der Delegierten VO 2017/891 außerdem neben der Rechnung alle Unterlagen vor, die zur Durchführung der Zollkontrollen im Zusammenhang mit dem Verkauf und dem Absatz jedes Erzeugnisses dieser Partie erforderlich sind, einschließlich Unterlagen über Transport, Versicherung, Handhabung und Lagerung der Partie.

60 Daraus folgt, dass Art. 75 Abs. 5 und 6 der Delegierten VO 2017/891 den Einführer verpflichtet, sich innerhalb bestimmter Fristen zwischen der Anwendung zweier verschiedener Bestimmungen des UZK, die alternative Methoden für die Ermittlung des Zollwerts vorsehen, zu entscheiden. Folglich kann eine Berechnung des Zollwerts nach der deduktiven Methode nur dann wirksam zur Stützung einer Klage geltend gemacht werden, wenn sich der Einführer zuvor innerhalb der hierfür in Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 1 und Abs. 6 dieser Delegierten VO vorgesehenen Fristen dafür entschieden hat, den Zollwert nach dieser Methode zu bestimmen. Hat sich der Einführer hingegen für die Transaktionswertmethode entschieden, kann das Ergebnis einer solchen Berechnung im Rahmen einer Klage nicht mit dem Ziel geltend gemacht werden, gemäß Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 4 der Delegierten VO 2017/891 und zudem nach Ablauf dieser Fristen die Richtigkeit der in Art. 70 UZK genannten Preise nachzuweisen.

61 Außerdem verlangt Art. 75 Abs. 5 der Delegierten VO 2017/891, dass die Realität der in Art. 70 UZK genannten Preise durch Bezugnahme auf die Bedingungen für den Absatz der Partie, wie diese in Art. 73 Buchst. a dieser Delegierten VO definiert ist, bestätigt wird, und nicht durch Bezugnahme auf die Verkäufe von nicht zu dieser Partie gehörenden Waren im Zollgebiet der Union.

62 Dieses Erfordernis schließt es aus, dass der Einführer gemäß Art. 134 Abs. 2 Buchst. b der DVO zum UZK, auf den sich die Klin. vor dem vorlegenden Gericht berufen hat, was zu dessen Fragen führte, den Zollwert auf der Grundlage des angemeldeten Transaktionswerts bestimmen kann, weil dieser dem nach der deduktiven Methode ermittelten Zollwert gleicher oder ähnlicher Waren sehr nahekomme.

63 Im Übrigen erfüllt eine Zollwertberechnung, wie sie der im Ausgangsverfahren bestellte gerichtliche Sachverständige in Anwendung der deduktiven Methode durchführte und bei der ausweislich des Vorabentscheidungsersuchens der Verkaufspreis der streitigen Partie an den Kunden der Klin., eine Supermarktkette, berücksichtigt wird, nicht die Anforderungen von Art. 134 Abs. 2 Buchst. b der DVO zum UZK. Diese Bestimmung schließt die Berücksichtigung eines Werts aus, der auf dem Preis je Einheit beruht, der den Verkäufen der eingeführten Waren im Zollgebiet der Union entspricht.

Begründung des Einführers für Richtigkeit des Zollwerts muss stimmig sein

64 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass es Art. 75 Abs. 5 und 6 der Delegierten VO 2017/891 einem Einführer, der sich nicht innerhalb der in diesen Bestimmungen vorgesehenen Fristen dafür entschieden hat, den Zollwert der eingeführten Waren nach der deduktiven Methode zu ermitteln, sondern diesen Wert gemäß Art. 70 UZK bestimmt hat, nicht erlaubt, zur Stützung seiner Klage gegen eine Entscheidung der Zollbehörden zur Festsetzung der Zollschild eine nach dieser Methode durchgeführte Zollwertberechnung geltend zu machen und sich dabei auf Art. 134 Abs. 2 Buchst. b der DVO zum UZK zu berufen, um die Richtigkeit der in Art. 70 dieses Kodex genannten Preise nachzuweisen.

65 Dieses Ergebnis wird durch Art. 41 Abs. 2 Buchst. c und Art. 47 Abs. 1 der Charta nicht in Frage gestellt. Die erstgenannte Bestimmung richtet sich nämlich nicht an die Behörden der Mitgliedstaaten, sondern ausschließlich an die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union (Urteil vom 5. November 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, Rz. 44). Die zweite dieser Bestimmungen der Charta garantiert jeder Person, deren durch das Recht der Union garantierte Rechte oder Freiheiten verletzt worden sind, das Recht, einen wirksamen Rechtsbehelf einzu legen, so dass sie die Anwendbarkeit der Bestimmungen des materiellen Rechts, auf die sich die betroffene Person stützt, nicht berührt.

66 Was zweitens den ersten Teil der zweiten Vorlagefrage betrifft, ist es zwar richtig, dass Art. 75 Abs. 5 der Delegierten VO 2017/891 die Zollbehörden nicht daran hindert, zu prüfen, ob der Einführer und der Ausführer i. S. von Art. 70 Abs. 3 Buchst. d UZK miteinander verbunden sind und, wenn dies der Fall ist, ob diese Verbindung den Preis beeinflusst hat.

67 In Bezug auf die Erzeugnisse, für die die Einfuhrpreisregelung gilt, kann sich jedoch die Frage, ob eine etwaige Verbindung zwischen dem Einführer und dem Ausführer den Preis i. S. von Art. 70 Abs. 3 Buchst. d UZK beeinflusst hat, darauf auswirken, ob der Wert der Waren, wie er in der Zollanmeldung angegeben ist, richtig ist.

Richtigkeit des Zollwerts kann von Zollbehörden überprüft werden

68 Insoweit geht aus Art. 46 Abs. 1 Unterabs. 2 UZK hervor, dass zu den Zollkontrollen u. a. die Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der in einer Anmeldung gemachten Angaben gehören. Daraus folgt, dass die gemäß Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 4 der Delegierten VO 2017/891 durchgeführte Überprüfung der Richtigkeit des angemeldeten Transaktionswerts, wie sich im Übrigen bereits aus dem Wortlaut der letztgenannten Bestimmung ergibt, eine Handlung darstellt, die zu den Zollkontrollen i. S. von Art. 46 Abs. 1 UZK zählt.

69 Art. 5 Nr. 3 UZK weist die Zuständigkeit für die Durchführung von Zollkontrollen den Zollbehörden zu, d. h. gemäß Art. 5 Nr. 1 dieses Kodex den für die Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften zuständigen Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten und sonstigen nach einzelstaatlichem Recht zur Anwendung bestimmter zollrechtlicher Vorschriften ermächtigten Behörden. Mithin sind die Gerichte, die gemäß Art. 44 UZK über Rechtsbehelfe gegen Entscheidungen der Zollbehörden im Anschluss an eine Zollkontrolle zu entscheiden haben, von Letzteren zu unterscheiden.

70 Folglich kann ein Gericht, das mit einem Rechtsbehelf gegen eine Entscheidung einer Zollbehörde befasst ist, mit der die Zollschild gemäß Art. 75 Abs. 5 der Delegierten VO 2017/891 festgesetzt wird, nicht von Amts wegen und erstmals die Frage prüfen, ob zwischen dem Einführer und

dem Ausführer eine Verbindung i. S. von Art. 70 Abs. 3 Buchst. d UZK besteht, und ob diese etwaige Verbindung i. S. der letztgenannten Bestimmung den Preis beeinflusst hat, wenn sich die von der Zollbehörde durchgeführte Zollkontrolle nicht auf das Bestehen einer solchen Verbindung bezog, sondern auf die Bedingungen für den Absatz der eingeführten Partie auf dem Unionsmarkt, die nach Ansicht dieser Behörde nicht der Realität des angemeldeten Transaktionswerts entsprochen haben.

71 Diese Schlussfolgerung gilt auch dann, wenn sich die Frage, ob die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 70 Abs. 3 Buchst. d UZK erfüllt sind, möglicherweise im Rahmen der Prüfung des Vorbringens einer Partei stellt, die eine Entscheidung der Zollbehörden zur Festsetzung der Zollschuld anfecht und sich dabei auf Art. 134 Abs. 2 Buchst. b der DVO zum UZK beruft.

72 Art. 47 Abs. 1 der Charta ist insoweit nicht von Belang. Diese Bestimmung, nach der jede Person, deren durch das Recht der Union garantierte Rechte oder Freiheiten verletzt worden sind, das Recht hat, einen wirksamen Rechtsbehelf einzulegen, berührt nicht die Verteilung der Zuständigkeiten zwischen den Verwaltungsbehörden – wie den Zollbehörden – auf der einen und den Justizbehörden auf der anderen Seite, wie sie sich aus den einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts, hier aus Art. 5 Nr. 1 und Art. 44 UZK, ergibt.

73-76 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 75 Abs. 5 und 6 der Delegierten VO 2017/891 dahin auszulegen ist, dass (s. Leitsatz 1).

Zur dritten Frage

77 Mit seiner dritten Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 75 Abs. 5 der Delegierten VO 2017/891 dahin auszulegen ist, dass der Absatz der Partie eingeführter Waren mittels eines Verlustverkaufs ein ernsthaftes Indiz dafür darstellt, dass der angemeldete Transaktionswert künstlich überhöht ist und der Einführer verpflichtet ist, den Zollbehörden zum Nachweis für die Richtigkeit dieses Wertes neben den in Unterabs. 4 dieser Bestimmung ausdrücklich genannten Unterlagen zu Transport, Versicherung, Handhabung und Lagerung sowie dem Nachweis der Zahlung des angemeldeten Transaktionswerts einen Vertrag oder ein gleichwertiges Dokument vorzulegen, in dem der Preis genannt ist, zu dem die eingeführte Partie von ihm erworben wurde.

Einführer muss nachweisen, dass angemeldeter Transaktionswert der Realität entspricht

78 Nach dem klaren Wortlaut von Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 1, 3 und 4 der Delegierten VO 2017/891 obliegt es dem Einführer, wenn er sich dafür entscheidet, den Zollwert der eingeführten Partie auf der Grundlage des angemeldeten Transaktionswerts zu bestimmen, nachzuweisen, dass diese Partie zu Bedingungen abgesetzt wurde, die der Realität der Preise nach Art. 70 UZK entsprechen.

79 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass in Bezug auf den Absatz der Partie der Begriff ‚Bedingungen‘ i. S. von Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 4 der Delegierten VO 2017/891 alle nach der Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr in der Union eingetretenen Umstände bezeichnet, die geeignet sind, die Richtigkeit des angemeldeten Transaktionswerts, wie er in der Zollanmeldung angegeben ist, zu bestätigen oder zu widerlegen (vgl. entsprechend Urteil vom 11. März 2020, X, C-160/18, EU:C:2020:190, Rz. 37).

80 Die Möglichkeit, die Richtigkeit des angemeldeten Transaktionswert unter Berücksichtigung all dieser Bedingungen zu bestätigen, entspricht der Notwendigkeit für die Zollbehörden, sicherzustellen, dass der Einführer im Rahmen eines Systems, bei dem der Betrag der vom Einführer zu zahlenden variablen Zölle umso niedriger ausfällt, je höher dieser Wert ist, daran gehindert wird, den Zollwert

auf der Grundlage eines künstlich überhöhten Transaktionswerts zu bestimmen (vgl. entsprechend Urteil X, EU:C:2020:190, Rz. 38 bis 40).

81 Der dem Einführer obliegende Beweis bezieht sich somit auf alle mit dem Ablauf des Verkaufs der eingeführten Partie in der Union zusammenhängenden Bedingungen, die ein Bündel übereinstimmender Indizien darstellen können, die es ermöglichen, die Richtigkeit der in Art. 70 UZK genannten Preise zu bestätigen (vgl. entsprechend Urteil X, EU:C:2020:190, Rz. 42).

Verlustverkauf kann Zweifel an Richtigkeit der Preise hervorrufen

82 Ein Verlustverkauf der eingeführten Partie bestätigt die Richtigkeit dieser Preise keineswegs, sondern kann diesbezügliche Zweifel hervorrufen. Ein solcher Verlustverkauf, der für sich genommen keine rentable Handelspraxis darstellt, kann nämlich ein starkes Indiz dafür sein, dass der angemeldete Transaktionswert vom Einführer künstlich überhöht wurde, um den zu zahlenden Einfuhrzoll zu umgehen oder dessen Betrag herabzusetzen, insbesondere wenn es sich um wiederholte oder über einen langen Zeitraum stattfindende Verkäufe mit Verlust handelt. Jedoch erlaubt die bloße Feststellung, dass ein Einführer Waren in der Union mit Verlust weiterverkauft hat, den Zollbehörden nicht, automatisch zu dem Ergebnis zu kommen, dass der angemeldete Transaktionswert nicht dem wirklichen Wert entspricht (vgl. entsprechend Urteil X, EU:C:2020:190, Rz. 44 und 45).

83 Unter diesen Umständen obliegt es dem Einführer nicht nur, nachzuweisen, dass dieser Verlustverkauf auf Umständen beruht, die die Richtigkeit der in Art. 70 UZK genannten Preise nicht beeinflussen, sondern auch, dass die übrigen Absatzbedingungen dieser Partie der Realität dieser Preise entsprechen.

Einführer muss verschiedene Unterlagen vorlegen, um seiner Nachweispflicht nachzukommen

84 Hierzu muss der Einführer gemäß Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 4 der Delegierten VO 2017/891 den Zollbehörden neben der Rechnung alle Unterlagen vorlegen, die zur Durchführung der einschlägigen Zollkontrollen im Zusammenhang mit dem Verkauf und dem Absatz jedes Erzeugnisses der betreffenden Partie erforderlich sind, einschließlich Unterlagen zu Transport, Versicherung, Handhabung und Lagerung der Partie.

85 Da diese Liste von Dokumenten, wie sich aus dem in dieser Bestimmung verwendeten Wort ‚einschließlich‘ ergibt, keinen abschließenden Charakter hat, wird ein Einführer, wenn die Unterlagen zu Transport, Versicherung, Handhabung und Lagerung der Partie der betreffenden Waren nicht ausreichen, um die Richtigkeit des angemeldeten Transaktionswerts nachzuweisen, durch nichts daran gehindert, den Zollbehörden andere mit dem Verkauf und dem Absatz dieser Partie zusammenhängende Unterlagen vorzulegen, wie etwa einen schriftlichen Vertrag zwischen ihm und dem Ausführer oder ein gleichwertiges Dokument, mit dem die maßgeblichen Elemente der Vertragsbeziehung nachgewiesen werden können, darunter diejenigen im Zusammenhang mit den Bedingungen für die Vereinbarung des Preises, zu dem die eingeführte Partie erworben wurde.

86 Reichen dagegen die in Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 4 der Delegierten VO 2017/891 aufgeführten, vom Einführer vorgelegten Unterlagen aus, um die Zollbehörden von der Richtigkeit der Preise nach Art. 70 UZK zu überzeugen, kann von ihm nicht verlangt werden, darüber hinaus einen schriftlichen Vertrag mit dem Ausführer oder ein gleichwertiges Dokument vorzulegen, in dem der Preis genannt ist, zu dem die eingeführte Partie von ihm erworben wurde.

87 Nach alledem ist auf die dritte Frage zu antworten, dass Art. 75 Abs. 5 der Delegierten VO 2017/891 dahin auszulegen ist, dass (s. Leitsatz 2).

Zur vierten Frage

88 Mit seiner vierten Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 75 Abs. 5 der Delegierten VO 2017/891 dahin auszulegen ist, dass die Zollbehörden bei der Bestimmung des Zollwerts den angemeldeten Transaktionswert einer Partie eingeführter Waren unberücksichtigt lassen müssen, wenn dieser Wert deutlich über dem von der Kommission festgesetzten pauschalen Einfuhrwert liegt, diese Partie im Zollgebiet der Union mit Verlust verkauft wurde und der Einführer trotz der an ihn gerichteten Aufforderung, jegliche Dokumente vorzulegen, die nachweisen, dass die betreffende Partie zu den Bedingungen abgesetzt wurde, die der Realität dieses Wertes entsprechen, keine hierfür ausreichenden Unterlagen vorgelegt hat, obwohl diese Behörden weder die Echtheit der vom Ausführer ausgestellten Rechnung noch deren tatsächliche Bezahlung durch den Einführer bestreiten.

89 Aus Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 1, 3 und 4 der Delegierten VO 2017/891 geht hervor, dass es dem Einführer obliegt, den Zollbehörden zufriedenstellend nachzuweisen, dass die Bedingungen für den Absatz einer bestimmten Partie die Richtigkeit des angemeldeten Transaktionswerts i. S. von Art. 70 UZK belegen, so dass die für den Einfuhrzoll geleistete Sicherheit freigegeben werden kann.

Preisunterschied von mehr als 50 % weckt Zweifel an Richtigkeit des angemeldeten Transaktionswerts

90 Aus der Rspr. des Gerichtshofs ergibt sich, dass ein Preisunterschied von mehr als 50 %, wie er im vorliegenden Fall zwischen dem angemeldeten Transaktionswert einer Partie eingeführter Waren und dem von der Kommission festgesetzten pauschalen Einfuhrwert festgestellt wurde, ausreicht, damit die Zollbehörde Zweifel an der Richtigkeit dieses angemeldeten Transaktionswerts hegt (vgl. entsprechend Urteil vom 16. Juni 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, Rz. 38 und 39). Dies gilt umso

mehr, wenn ein solcher Preisunterschied mit dem Verlustverkauf der betreffenden Partie an den Kunden des Einführers zusammentrifft, da ein solcher Verlustverkauf, wie bereits in Rz. 82 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, für sich genommen keine rentable Handelspraxis darstellt.

91 Unerheblich ist insoweit, dass die Echtheit der Unterlagen, die der Einführer vorgelegt hat, um die Richtigkeit des angemeldeten Transaktionswerts zu belegen, von den Zollbehörden nicht bestritten wird. Die Echtheit dieser Dokumente stellt nämlich nicht das entscheidende Kriterium dar, sondern ist einer unter mehreren von diesen Behörden zu berücksichtigenden Faktoren (vgl. in diesem Sinne Urteil EURO 2004. Hungary, EU:C:2016:455, Rz. 41).

92 Gleiches gilt für den Umstand, dass der Einführer nachweisen kann, dass der von ihm tatsächlich gezahlte Preis dem angemeldeten Transaktionswert entspricht (vgl. in diesem Sinne Urteil EURO 2004. Hungary, EU:C:2016:455, Rz. 44).

93 Unter diesen Umständen obliegt es dem Einführer vielmehr, wie sich bereits aus den Rz. 78 bis 87 des vorliegenden Urteils ergibt, den Zollbehörden jegliche beweiskräftige Dokumente vorzulegen, mit denen nachgewiesen werden kann, dass die Partie der eingeführten Waren zu Bedingungen abgesetzt wurde, die der Realität des angemeldeten Transaktionswerts entsprechen.

Werden Zweifel nicht durch Vorlage geeigneter Unterlagen zerstreut, kann angemeldeter Transaktionswert abgelehnt werden

94 Werden innerhalb einer angemessenen Frist keine solchen Unterlagen vorgelegt, sind die Zollbehörden daher berechtigt, den angemeldeten Transaktionswert abzulehnen und somit gemäß Art. 75 Abs. 5 Unterabs. 3 der Delegierten VO 2017/891 die geleistete Sicherheit als Einfuhrzoll einzubehalten.

95 Nach alledem ist auf die vierte Frage zu antworten, dass (s. Leitsatz 3).“

Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung

Verlag: Stollfuß Verlag; Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn, Fernruf: (02 28) 7 24-0; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn BIC COLSDE33XXX IBAN DE08 3705 0198 1936 0827 32; Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei.

Herausgeberin und Schriftleitung: Vizepräsidentin des Bundesfinanzhofs a.D. Schuster; Technische Redaktion: Heinz Hünerkopf.

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, Manuskripte keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Urheber- und Verlagsrechte: Die Zeitschrift sowie sämtliche darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u. Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung 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. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u. Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet worden sind. Fotokopien für den persönlichen Gebrauch und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint monatlich. Bezugspreis (einschl. USt): halbjährlich 324,50 €, Preis der Einzelnummer: 66,00 €, 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. (02 28) 9 78 98-0, Fax (02 28) 9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de; Anzeigenschluss: ca. 3 Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 43. – Verantwortlich für den Anzeigenteil: Dr. Sarah Grzeschik, Stollfuß Verlag, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn.

Gedruckt auf 100 % PEFC zert. Papier, EU Eco Label