



Januar 2022 Seiten 1 – 104

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

- Steuerbegünstigung für ein Familienheim bei Zuerwerb
- Umfang der Gewerbesteuerbefreiung für Altenheime und Pflegeeinrichtungen
- Keine Verfassungs- und Europarechtswidrigkeit der Besteuerung von Sportwetten
- Widerruf des Verzichts auf Umsatzsteuerbefreiung

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	30.03.2021 VII B 62/20	Einstweiliger Rechtsschutz gegen Verfahrenshandlungen – Verbindung von Einspruchsverfahren nicht isoliert angreifbar – Steuergeheimnis bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung	1
		Doppelbesteuerung	
2	13.07.2021 IR 63/17	Begriff der „Organisation der Vereinten Arbeit“ im DBA-Jugoslawien erfasst auch Nachfolgeorganisationen	5
		Doppelbesteuerung/Einkommensteuer	
3	20.04.2021 IV R 3/20	A Ausübung des Wahlrechts nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG durch ausländische Personengesellschaft – Sperrwirkung bei Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nach ausländischem Recht	8
		Einkommensteuer	
4	28.07.2021 X R 30/19	Erfüllung der Nutzungsvoraussetzungen des § 7g Abs. 4 Satz 1, Abs. 6 Nr. 2 EStG in Fällen der Betriebsaufgabe	14
5	02.09.2021 VI R 14/19	NV Typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen eines vom Arbeitgeber festgelegten Sammelpunkts	17
6	14.04.2021 X R 5/19	A Betriebsaufspaltung und minderjährige Kinder	20
		Einkommensteuer/Kindergeld	
7	26.05.2021 III R 50/19	A Berücksichtigung der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG a. F. beim Familienleistungsausgleich	26
8	01.09.2021 III R 18/21	A Keine Kostenerstattungspflicht im Kindergeldverfahren bei erfolgreichem Rechtsbehelf gegen Hinterziehungszinsen	32
		Erbschaftsteuer	
9	08.06.2021 II R 23/19	NV Voraussetzungen einer freigebigen Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 A ErbStG bei Verschaffung einer Gesamtgläubigerstellung bezüglich eines Nießbrauchsrechts an den anderen Ehegatten	34
10	06.05.2021 II R 46/19	A Steuerbegünstigung für ein Familienheim bei Zuerwerb	35
		Finanzgerichtsordnung	
11	29.07.2021 II B 12/21	NV Amtsentbindung eines ehrenamtlichen Richters wegen Steuerstrafverfahren	38
12	22.10.2021 IX B 15/21	NV Terminverlegungsantrag in Zeiten der Corona-Pandemie	40
		A	

Nr.	Datum	Aktenzeichen		Seite
Finanzgerichtsordnung/Abgabenordnung				
13	14.04.2021	X R 25/19	A Umstellung einer vorbeugenden Unterlassungsklage in eine Feststellungsklage; Androhung eines Auskunftersuchens nach § 93 Abs. 1 AO	43
Gewerbesteuer				
14	01.09.2021	III R 20/19	A Umfang der Gewerbesteuerbefreiung für Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeeinrichtungen	47
15	17.03.2021	IV R 7/20	NV Verhältnis der Verlustfeststellung zur Messbetragsfestsetzung	51
Körperschaftsteuer/Abgabenordnung				
16	13.07.2021	IR 16/18	A Verdeckte Gewinnausschüttung auch bei gemeinnütziger Stiftung als nahestehende Person möglich	52
Sportwettensteuer				
17	17.05.2021	IX R 20/18	A Keine Verfassungs- und Europarechtswidrigkeit der Besteuerung von Sportwetten	55
18	17.05.2021	IX R 21/18	A Keine Verfassungs- und Europarechtswidrigkeit der Besteuerung von Sportwetten	61
19	07.09.2021	IX R 30/18	A Bemessungsgrundlage der Sportwettensteuer	65
20	07.09.2021	IX R 5/19	NV Besteuerung einer Sportwettenbörse nach der Rechtslage 2012	68
Umsatzsteuer				
21	02.07.2021	XI R 22/19	A Widerruf des Verzichts auf Steuerbefreiung	74

Teil II

Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

Solidaritätszuschlag/Körperschaftsteuer/Grundgesetz				
22	27.10.2021	2 BvL 12/11	A Unzulässiges Normenkontrollverfahren zum Solidaritätszuschlag auf Körperschaftsteuerguthaben	77

Teil III

Entscheidungen anderer oberster Gerichtshöfe des Bundes

Abgabenordnung/Einkommensteuer				
23	28.07.2021	1 StR 519/20 – BGH –	A Erschleichung von KapESt-Anrechnungen/Erstattungen aufgrund von „Cum-/Ex“-Leerverkaufsgeschäften	82
Bürgerliches Gesetzbuch				
24	21.10.2021	IX ZR 9/21 – BGH –	Anrechnung unberechtigter Steuervorteile auf Schadensersatz wegen fehlerhafter steuerlicher Beratung	91
Bürgerliches Gesetzbuch/Umsatzsteuer				
25	14.10.2021	VII ZR 242/20 – BGH –	A § 27 Abs. 19 UStG; Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen nach altem Recht; Anspruch des Bauunternehmers gegen Bauträger auf Nachzahlung der Umsatzsteuer auch dann, wenn das FA den Bauträger möglicherweise zu Unrecht für festsetzungsverjährte Besteuerungszeiträume in Anspruch genommen hat	93

Teil IV

Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union

			Umsatzsteuer	
26	30.09.2021	Rs. C-186/20 Hydina SK	Überschreitung der Frist für die Informationsübermittlung nach Art. 10 ff. der Zusammenarbeits-VO und Aussetzung einer Steuerprüfung	97
27	28.10.2021	Rs. C-324/20 X-Beteiligungsgesellschaft	A Sollbesteuerung einer einmaligen Dienstleistung gegen Ratenzahlung ..	99
28	11.11.2021	Rs. C-398/20 ELVOSPOL	A Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage bei Uneinbringlichkeit des Entgelts	101
29	30.09.2021	Rs. C-299/20 Icade Promotion	A Möglichkeit der Differenzbesteuerung bei Gebäuden und Baugrundstücken	104

Vorschau

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

Abgabenordnung

- V R 3/20 Urteil vom 27.07.2021 – Revision d. FA unbegründet
Keine Ablaufhemmung beim Bauleistenden in sog. Bauträgerfällen
AO § 37 Abs. 2, § 169 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 171 Abs. 10 und Abs. 14, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; UStG § 27 Abs. 19 Satz 1
- VI R 19/19 Urteil vom 02.09.2021 – Revision d. FA unbegründet
Aufhebung einer Anrufungsauskunft gemäß § 42e EStG
AO § 118 Satz 1, § 207 Abs. 2; EStG § 34 Abs. 1, § 34 Abs. 2 Nr. 4, § 39b Abs. 3 Satz 9, § 42e; FGO § 40 Abs. 1, §§ 102, 121
- IX R 8/19 Urteil vom 28.07.2021 – Revision d. FA begründet (Zurückverweisung)
Bindungswirkung einer Bescheinigung der Denkmalschutzbehörde nach § 7i Abs. 2 EStG hinsichtlich sog. Funktionsträgergebühren
AO § 165 Abs. 2 Satz 1, § 171 Abs. 8 Satz 1, § 180 Abs. 2; FGO § 48, § 60 Abs. 3; EStG § 7i

Einkommensteuer

- IV R 34/18 Urteil vom 16.09.2021 – Revision d. Kl. unbegründet
Kein strukturelles Vollzugsdefizit bei bargeldintensiven Betrieben im Jahr 2015
EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; FGO § 41 Abs. 1, Abs. 2; AO §§ 137, 140 ff., 146b, 147 ff., § 193 Abs. 1; UStG §§ 19, 22, 27b
- VI R 47/18 Urteil vom 02.09.2021 – Revision d. Kl. begründet
Rechtswidrigkeit eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids bei Unterschreitung des Auswahlermessens
EStG § 42d Abs. 1 Nr. 1, § 41a Abs. 1, § 39c, § 39 Abs. 3, § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 3, § 39d; AO §§ 5, 34, 35, 69, § 191 Abs. 1 Satz 1, § 370 Abs. 1 Nr. 1
- VI R 48/18 Beschluss vom 04.11.2021 – Revision d. Kl. begründet (§ 126a FGO)
Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Belastung und des Abzugsverbots für Diätverpflegung
EStG § 33 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3; GG Art. 1 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1
- VI R 31/19 Urteil vom 14.10.2021 – Revision d. FA unbegründet
Steuerfreiheit der sog. Theaterbetriebszulage gemäß § 3b EStG
EStG § 3b Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1, § 39b
- VIII R 18/18 Urteil vom 28.09.2021 – Revision d. Kl. teilweise begründet (Zurückverweisung)
Festsetzung von Hinterziehungszinsen für verkürzte Einkommensteuervorauszahlungen neben der Festsetzung von Hinterziehungszinsen für hinterzogene Jahreseinkommensteuer
EStG § 37 Abs. 1, Abs. 3; L AO § 3 Abs. 1, § 233a Abs. 2, § 235 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2, 3 und 4, § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3, § 369 Abs. 2, § 370 Abs. 1 Nr. 1; StGB § 15
- VIII R 7/20 Urteil vom 19.10.2021 – Revision d. Kl. begründet
Zuteilung von Aktien im Rahmen eines ausländischen „Spin-Off“ vor Inkrafttreten des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG ertragsteuerliche Folgen für den inländischen Privatanleger
EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 3, § 20 Abs. 4a Sätze 1 und 7; UmwG § 123 Abs. 2 und 3; AEUV Art. 63
- X R 31/20 Urteil vom 16.06.2021 – Revision d. FA unbegründet
Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen: Abgrenzung zwischen Leibrenten und dauernden Lasten bei teilweisem Ausschluss der Übernahme eines pflegebedingten Mehrbedarfs
EStG a. F. § 10 Abs. 1 Nr. 1a; BGB §§ 133, 157; FGO § 118 Abs. 2; ZPO § 323

Gewerbsteuer

- V R 25/20 Urteil vom 26.05.2021 – Revision d. FA begründet (Zurückverweisung)
Gewerbsteuerbefreiung von im Rahmen der praktischen Ausbildung von Psychotherapeuten erbrachten Behandlungsleistungen
GewStG § 3 Nr. 13; § 3 Nr. 20 Buchst. e; UStG § 4 Nr. 21 Buchst. a; MwStSystRL Art. 132 Abs. 1 Buchst. i; PsychTh-APrV § 4; SGB V § 27 Abs. 1 Satz 2, § 117 Abs. 2, § 120

Körperschaftsteuer

- I R 27/18 Urteil vom 11.08.2021 – Revision d. FA unbegründet
Aufspaltungsbedingter Übertragungsgewinn ist Organträgerin zuzurechnen
KStG § 14 Abs. 1 Satz 1; UmwG § 17 Abs. 2, § 125 Satz 1; GewStG § 2 Abs. 2 Satz 2

Umsatzsteuer

- V R 11/18 Urteil vom 26.05.2021 – Revision d. Kl. unbegründet
Zur Vieheinheiten-Obergrenze bei landwirtschaftlichen Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Umsatzsteuerrecht
UStG § 2 Abs. 1, § 12 Abs. 1, § 24 Abs. 1, 2 und 3; EGRL 112/2006 Art. 295 Abs. 1, Art. 296 Abs. 1, Anh. VII, 50. Erwägungsgrund; BewG § 51 Abs. 1a und 2, § 51a
- V R 5/19 Urteil vom 26.08.2021 – Revision d. FA teilweise begründet
Individueller Verbraucherschutz als Zweckbetrieb und ermäßigter Umsatzsteuersatz
MwStSystRL Art. 98 Abs. 2, Anh. III Nr. 15, Art. 132 Abs. 1 Buchst. g; AO § 14, § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 16, § 65; KStG § 5 Abs. 1 Nr. 9; UStG § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a
- V R 13/19 Urteil vom 26.08.2021 – Revision d. Kl. begründet (Zurückverweisung)
Zur Abgrenzung von Schadensersatz und Entgelt bei Zahlungen nach Aufhebung eines Architektenvertrages
UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1; MwStSystRL Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c; BGB §§ 133, 157
- V R 42/20 Urteil vom 26.08.2021 – Revision d. Kl. begründet (Zurückverweisung)
Abgrenzung Lieferung und sonstige Leistung bei der Abgabe von Speisen
UStG § 3 Abs. 1 und 9; MwStSystRL Art. 14 und Art. 24; MwStVO Art. 6

Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung

Herausgeberin: Vizepräsidentin des Bundesfinanzhofs a.D. Schuster

Unter ständiger Mitwirkung

der Vorsitzenden Richter

Dr. Brandis und Prof. Dr. Schneider

sowie der Richter/innen am Bundesfinanzhof

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

Dr. Märtens, Dr. Schallmoser, Stutzmann, Prof. Dr. Werth, Dr. Wiesmann

und weiterer Richter/innen am Bundesfinanzhof

62. Jahrgang

BONN/MÜNCHEN, den 15. Januar 2022

Nr. 1 / Seite 1

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 Einstweiliger Rechtsschutz gegen Verfahrenshandlungen – Verbindung von Einspruchsverfahren nicht isoliert angreifbar – Steuergeheimnis bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung

Beschluss vom 30.03.2021 – VII B 62/20 –

Vorinstanz: Hessisches FG, Beschluss vom 02.03.2020 – 7 V 1191/19

AO § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a, b, Abs. 4 Nr. 1; FGO §§ 114, 128 Abs. 2, 3; VwGO § 44a; GG Art. 19 Abs. 4 Satz 1

1. Die Verbindung von Einspruchsverfahren stellt eine Verfahrenshandlung dar, die grundsätzlich nicht isoliert angefochten werden kann. Auf die Frage, ob die Verbindung als Verwaltungsakt einzuordnen ist oder nicht, kommt es insoweit nicht an.

2. Das Steuergeheimnis steht der Offenbarung steuerlicher Verhältnisse eines Beteiligten im Rahmen der geson-

derten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen regelmäßig auch dann nicht entgegen, wenn bereits streitig ist, ob überhaupt die Voraussetzungen für die Durchführung eines solchen Feststellungsverfahrens (hier: Vorliegen einer GbR) gegeben sind.

Der Ast. ist Rechtsanwalt und Steuerberater. Im Zuge steuerstrafrechtlicher Ermittlungen wegen des Verdachts der Vereinnahmung zusätzlicher Erfolgshonorare durch den Ast. und den Rechtsanwalt B gelangte das FA zu der Auffassung, der Ast. und B hätten sich neben ihrer anwaltlichen Tätigkeit als Partner einer Sozietät in den Jahren 2006 bis 2010 zu einer Mitunternehmerschaft in Form einer GbR zusammengeschlossen und in dieser Gestalt zusätzliche Leistungen an Dritte erbracht, die ihnen gesondert vergütet worden seien. Es erließ daher für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2010 im Wege der Einzelbekanntgabe entsprechende Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und rechnete in diesen die Erfolgshonorare dem Ast. und dem B als Gesellschaftern der – inzwischen beendeten – GbR jeweils hälftig zu. Sowohl der Ast. als auch B legten gegen sämtliche Feststellungsbescheide Einsprüche ein und bestritten die Existenz einer GbR. Einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) der Feststellungsbescheide des Ast.

lehnte das FA ab. Dagegen gewährte das FG die AdV der Feststellungsbescheide und führte hierzu aus, die vom FA beigebrachten präsenten Beweismittel genügten nach summarischer Prüfung nicht für die Annahme einer eigenständigen GbR, die neben der regulären Rechtsanwaltschaftigkeit betrieben worden wäre.

Bereits im Oktober 2017 teilte das FA dem Ast. mit, es beabsichtige, zu seinem Einspruchsverfahren B hinzuzuziehen, der einen Antrag auf Akteneinsicht gestellt habe. Der Ast. erwiderte, da B seinerseits Einspruch gegen den Feststellungsbescheid eingelegt habe, gebe es keinen Grund für eine Hinzuziehung; es sei zu befürchten, dass B die Hinzuziehung und die beabsichtigte Akteneinsichtnahme vor allem dazu benutzen werde, Verhältnisse, die ansonsten dem Schutz des Steuergeheimnisses unterlägen, Dritten zu offenbaren. Das FA verfügte daraufhin die Verbindung der beiden Einspruchsverfahren und teilte dies dem Ast. mit. Das Schreiben enthielt keine Rechtsbehelfsbelehrung. Ebenfalls mitgeteilt wurde dem Ast., man habe B Akteneinsicht zunächst in der Weise gewährt, dass man ihm Kopien des OFD-Berichts und des Einspruchsschreibens des Ast. überlassen habe, in denen man sämtliche Passagen geschwärzt habe, die ausschließlich die persönlichen Verhältnisse des Ast. betreffen.

Gegen die Verbindung der Einspruchsverfahren legte der Ast. im März 2018 Einspruch ein und beantragte zugleich AdV. Das FA lehnte den AdV-Antrag ab und verwarf den Einspruch als unzulässig. Über die Einsprüche gegen die Feststellungsbescheide hat das FA bislang noch nicht entschieden.

Der Ast. beantragte beim FG, das FA im Wege einer einstweiligen Anordnung gemäß § 114 FGO zu verpflichten, „eine Weitergabe von dem Steuergeheimnis unterliegenden Informationen durch Verbindung“ der Einspruchsverfahren gegen die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2010 „an Dritte, insbesondere an den vermeintlichen Mitgesellschafter ... oder dessen Rechtsberater, hinsichtlich einer (nichtexistenten) GbR“ bis zum Abschluss des Hauptverfahrens zu unterlassen. Darüber hinaus beantragte der Ast. im Klagewege, die Verbindung der Einspruchsverfahren aufzuheben, und hilfsweise, die Weitergabe von Informationen, die dem Steuergeheimnis unterliegen, „durch Verbindung der Einspruchsverfahren“ an B oder dessen Rechtsberater zu unterlassen.

Das FG verwarf den Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung als unzulässig. Der BFH wies die Beschwerde zurück. Er führte aus:

Entscheidung ohne mündliche Verhandlung

21 „1. Der Senat entscheidet über die nach § 128 Abs. 3 FGO zulässige Beschwerde durch Beschluss ohne mündliche Verhandlung (§§ 132, 90 Abs. 1 Satz 2 FGO); denn eine solche ist weder zur weiteren Aufhellung des Sachverhalts noch zur Klärung der unterschiedlichen Rechtsstandpunkte der Beteiligten erforderlich. Allein wegen der grundsätzlichen Bedeutung, die das FG der Sache beimisst, ist die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung nicht geboten (vgl. auch Senatsbeschluss vom 14.04.2008 – VII B 226/07, BFH/NV 2008, 1295).

22 2. Der Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung ist bereits deshalb unzulässig, weil er sich gegen eine nicht selbständig anfechtbare Verfahrenshandlung richtet. Auf die Frage, ob die Entscheidung über die Verbindung von Einspruchsverfahren einen Verwaltungsakt darstellt, kommt es nicht an.

Ast. wendet sich gegen Verbindung der Einspruchsverfahren

23 a) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass sich der Ast. mit seinem Begehren auf vorläufigen Rechtsschutz gegen die Verbindung der Einspruchsverfahren wendet.

24 Zwar ließe sich das Begehren des Ast. auch so verstehen, dass es ihm in erster Linie darum geht, eine Weitergabe bestimmter Informationen durch das FA vorläufig zu unterbinden (s. dazu auch unten: 3.). Das Rechtsschutzziel des Ast. wäre in diesem Fall auf ein schlichtes Verwaltungshandeln in Form einer Unterlassung gerichtet; vorläufiger Rechtsschutz wäre nach Maßgabe des § 114 FGO zu gewähren (vgl. auch BFH-Beschluss vom 04.09.2000 – I B 17/00, BFHE 192, 260, BStBl II 2000, 648, HFR 2000, 865, unter II.4.b aa; Senatsbeschluss vom 28.10.1997 – VII B 40/97, BFH/NV 1998, 424, unter II.1.b; Loose in Tipke/Kruse, § 114 FGO Rz. 20, m. w. N.).

25 Tatsächlich geht es dem Ast. aber darum, die Verbindung der Einspruchsverfahren wieder rückgängig zu machen. Das ergibt sich bereits aus der Formulierung des Antrags, mit dem sich der Ast. ausdrücklich gegen eine Weitergabe von Informationen ‚durch die rechtswidrige Verbindung der Einspruchsverfahren‘ wendet, und wird durch die Begründung dieses Antrags bestätigt, mit der vor allem geltend gemacht wird, dass die Verbindung der Einspruchsverfahren rechtswidrig bzw. unzulässig gewesen sei. Dementsprechend ist auch die von dem Ast. am 02.09.2019 erhobene Klage (...) im Hauptantrag auf die Aufhebung der Verbindung der Einspruchsverfahren gerichtet.

Verbindung von Einspruchsverfahren ist Verfahrenshandlung

26 b) Die Verbindung der Einspruchsverfahren ist als Verfahrenshandlung nicht selbständig anfechtbar.

27 aa) Die Verbindung von Einspruchsverfahren ist eine Verfahrenshandlung.

28 Verfahrenshandlungen sind Maßnahmen, die beispielsweise dem Erlass eines Verwaltungsakts vorausgehen und nach ihrem objektiven Erklärungsinhalt (noch) keine materiell-rechtliche Regelung treffen, sondern diese erst vorbereiten; sie sind geeignet, das Verwaltungsverfahren zu fördern, können es aber nicht abschließen (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler – HHSp –, § 118 AO Rz. 177, m. w. N.; ebenso für das allgemeine Verwaltungsverfahren: BVerwG-Beschluss vom 09.05.2019 – 4 VR 1/19, NVwZ 2019, 1357, Rz. 17, m. w. N.).

29 Zwar enthält die AO keine ausdrücklichen Regelungen über die Verbindung von Einspruchsverfahren; doch ist eine solche nach allgemeiner Auffassung gleichwohl möglich (vgl. BFH-Urteil vom 31.05.1978 – I R 76/76, BFHE 125, 332, BStBl II 1978, 600, HFR 1978, 449, unter I.; s. a. Thürmer in HHSp, § 73 FGO Rz. 7, m. w. N.; Seer in Tipke/Kruse, § 367 AO Rz. 50; Brandis in Tipke/Kruse, § 73 FGO Rz. 1; Klein/Rätke, AO, 15. Aufl., § 367 Rz. 32). Sie ist in den Fällen, in denen – wie im Streitfall – mehrere Feststellungsbeteiligte Einspruch erheben, regelmäßig auch geboten, da in diesem Fall eine Entscheidung über die Rechtsbehelfe grundsätzlich nur einheitlich ergehen kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 125, 332, BStBl II 1978, 600, HFR 1978, 449, unter I.; ebenso BFH-Beschluss vom 12.04.2018 – X B 144, 145/17, BFH/NV 2018, 966, Rz. 32; s. a. Werth in Gosch, AO § 352 Rz. 39). Die Verbindung der Einspruchsverfahren ersetzt in diesem Fall die Hinzuziehung eines der Beteiligten zum Einspruchsverfahren des anderen (vgl. BFH-Urteil vom 16.10.2008 – IV R 82/06, BFH/NV 2009, 581, unter II.1.a.; s. a. Siegers in HHSp, § 352 AO Rz. 282, und Tappe in HHSp, § 353 AO Rz. 82).

Verfahrenshandlungen können grundsätzlich nicht selbständig angefochten werden

30 bb) Verfahrenshandlungen sind grundsätzlich nicht selbständig anfechtbar. Dies folgt aus dem allgemeinen Rechtsgedanken, der sowohl § 128 Abs. 2 FGO als auch § 44a VwGO zugrunde liegt, und gilt gleichermaßen auch für das Verwaltungsverfahren nach der AO.

31 (1) Gemäß § 128 Abs. 2 FGO können im finanzgerichtlichen Verfahren neben prozessleitenden Verfügungen und Aufklärungsanordnung etc. Beschlüsse über Verbindung und Trennung von Verfahren nicht mit der Beschwerde angefochten werden. Selbst eine Überprüfung und Abhilfe durch den BFH im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens gegen die Endentscheidung des FG scheidet regelmäßig aus (vgl. § 124 Abs. 2 i. V. m. § 128 Abs. 2 FGO; s. a. BFH-Beschluss vom 04.11.2009 – V S 18/09 (PKH), BFH/NV 2010, 228, unter II.2.b, m. w. N.).

Ausnahmen: Willkür und prozessuale Behinderung bei Wahrnehmung von Rechten

32 Eine Ausnahme lässt die höchstrichterliche Rspr. nur dann zu, wenn sich nach entsprechender Rüge eines Beteiligten ergibt, dass die Vornahme oder das Unterlassen der Verbindung oder Trennung willkürlich gewesen – also ohne sachlichen Grund erfolgt – ist oder dass ein Beteiligter durch die Verbindung oder Trennung prozessual in der Wahrnehmung seiner Rechte behindert wurde (vgl. etwa BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2018, 966, Rz. 30; vom 27.04.2012 – III B 241/11, BFH/NV 2012, 1322, Rz. 6, und vom 13.05.2011 – V B 60/10, BFH/NV 2011, 1886, Rz. 8, jeweils m. w. N.; BFH-Urteil vom 27.09.1994 – VIII R 36/89, BFHE 176, 289, BStBl II 1995, 353, HFR 1995, 299, unter C.II.3.; s. a. Thürmer in HHSp, § 73 FGO Rz. 42; Brandis in Tipke/Kruse, § 73 FGO Rz. 13).

Aber auch dann Überprüfung i. d. R. erst im Rechtsmittelverfahren gegen die endgültige Entscheidung

33 Aber auch in diesem Fall ist § 128 Abs. 2 FGO zu beachten, mit der Folge, dass die Verbindung regelmäßig nicht isoliert angegriffen werden kann. Eine entsprechende Überprüfung erfolgt ggf. erst im Rechtsmittelverfahren gegen die Endentscheidung des FG, also im Rahmen einer gegen diese Entscheidung gerichteten NZB (vgl. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2018, 966; in BFH/NV 2012, 1322, und in BFH/NV 2011, 1886) oder einer Revision (vgl. BFH-Beschluss vom 08.11.2005 – VIII R 2/96, BFH/NV 2006, 573, unter 2.b, und BFH-Urteil in BFHE 176, 289, BStBl II 1995, 353, HFR 1995, 299).

Ausschluss selbständiger Rechtsbehelfe gegen Verfahrenshandlungen nach § 44a VwGO

34 (2) In ähnlicher Weise bestimmt § 44a Satz 1 VwGO, dass Rechtsbehelfe gegen behördliche Verfahrenshandlungen nur gleichzeitig mit den gegen die Sachentscheidung zulässigen Rechtsbehelfen geltend gemacht werden können. Dies gilt nach § 44a Satz 2 VwGO nur dann nicht, wenn behördliche Verfahrenshandlungen vollstreckt werden können oder gegen einen Nichtbeteiligten ergehen.

35 Aus der Gegenüberstellung der in dieser Regelung verwendeten Begriffe ‚Verfahrenshandlung‘ und ‚Sachentscheidung‘ folgert das BVerwG, dass der Ausschluss selbständiger Rechtsbehelfe alle behördlichen Maßnahmen erfasst, die Teil eines konkreten Verwaltungsverfahrens sind, ohne selbst Sachentscheidung zu sein, ohne also ihrerseits in materielle Rechtspositionen einzugreifen, und dass es insoweit unerheblich ist, welche Rechtsform diese vorbereitende Maßnahme hat, ob es sich also um einen Verwaltungsakt handelt oder aber um einen Realakt (s. BVerwG-Urteil vom 06.11.2019 – 4 A 2/19, juris, Rz. 11, und BVerwG-Beschluss in NVwZ 2019, 1357, Rz. 17).

36 Dies gilt dem BVerwG zufolge auch in den Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes nach §§ 80, 80a VwGO oder

nach § 123 VwGO, da in einem Eilverfahren nicht weitergehender Rechtsschutz erlangt werden kann als im Klageverfahren; entsprechende Anträge sind demzufolge regelmäßig, soweit nicht ein Ausnahmefall nach § 44a Satz 2 VwGO vorliegt, unzulässig (s. BVerwG-Beschlüsse vom 14.03.2019 – 2 VR 5/18, BVerwG 165, 65, NVwZ 2020, 312, Rz. 19, und in NVwZ 2019, 1357, Rz. 16, jeweils m. w. N.).

Rückgriff auf § 44a VwGO durch BFH-Rspr.

37 (3) Der BFH wiederum hat bereits in anderem Zusammenhang auf § 44a VwGO zurückgegriffen und darauf verwiesen, dass die darin enthaltene Regelung eine Ausprägung des allgemeinen Grundsatzes darstellt, nach dem Verfahrenshandlungen nicht selbständig angefochten werden können, solange das Verwaltungsverfahren noch nicht abgeschlossen ist (BFH-Urteil vom 11.04.2012 – I R 63/11, BFHE 237, 29, BStBl II 2012, 539, HFR 2012, 934, Rz. 14, m. w. N., zu § 364a AO; ähnlich bereits BFH-Urteil vom 10.11.1998 – VIII R 3/98, BFHE 187, 386, BStBl II 1999, 199, HFR 1999, 347, unter 1.c, zu der schriftlichen Aufklärungsanordnung eines Außenprüfers).

38 (4) Das entspricht im Übrigen auch der Rspr. des BSG (s. Urteil vom 24.11.2004 – B 3 KR 16/03 R, juris, Rz. 19, m. w. N.).

Ob Verbindung von Einspruchsverfahren Verwaltungsakt ist, ...

39 cc) Ausgehend von diesen Überlegungen kann auch im Verwaltungsverfahren nach der AO die Verbindung von Einspruchsverfahren als Verfahrenshandlung, die das eigentliche Verwaltungsverfahren noch nicht abschließt, vom Grundsatz her weder mit einer isolierten Klage noch – wie hier – im Wege des vorläufigen Rechtsschutzes angefochten werden. Darauf, ob die Verbindung als Verwaltungsakt einzuordnen ist oder nicht, kommt es insoweit nicht an.

... ist letztlich unerheblich

40 Selbst dann, wenn vorgebracht wird, die Vornahme oder das Unterlassen einer Verbindung oder Trennung seien willkürlich oder würden einen Beteiligten in der Wahrnehmung seiner Rechte behindern, kann eine entsprechende Überprüfung regelmäßig erst im Rechtsmittelverfahren gegen die Endentscheidung des FA erfolgen.

Garantie effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG)

41 c) Aus der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG und den Regelungen über die Wahrung des Steuergeheimnisses in § 30 AO lässt sich für den Streitfall kein anderes Ergebnis herleiten.

42 aa) Das Grundrecht des Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG garantiert jedermann effektiven Rechtsschutz bei möglichen Verletzungen seiner Rechte durch die öffentliche Gewalt. Damit wird sowohl der Zugang zu den Gerichten als auch die Wirksamkeit des Rechtsschutzes gewährleistet. Der Bürger hat einen Anspruch auf eine möglichst wirksame gerichtliche Kontrolle in allen ihm von der Prozessordnung zur Verfügung gestellten Instanzen. Dieser Anspruch garantiert nicht nur formal die Möglichkeit, die Gerichte anzurufen, sondern gebietet auch die Effektivität des damit verbundenen Rechtsschutzes; das bedeutet, gewährleistet wird ein Anspruch auf eine wirksame gerichtliche Kontrolle (ständige Rspr., vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 26.01.2021 – 2 BvR 676/20, juris, Rz. 30, und vom 19.01.2021 – 1 BvR 2671/20, NVwZ-RR 2021, 385, Rz. 23, jeweils m. w. N.). Das Maß dessen, was wirkungsvoller Rechtsschutz ist, bestimmt sich entscheidend auch nach dem sachlichen Gehalt des als verletzt behaupteten Rechts (Einstweilige Anordnung des BVerfG vom 09.02.2021 – 2 BvQ 8/21, BayVBl 2021, 340, Rz. 5, und BVerfG-Beschluss

vom 04.05.2018 – 2 BvR 632/18, NVwZ 2018, 1390, Rz. 37, jeweils m. w. N.), im Streitfall also des Rechts auf Wahrung des Steuergeheimnisses.

43 Im Hinblick auf die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes sind die Gerichte nach Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG zudem verpflichtet, bei ihrer Entscheidungsfindung auch diejenigen Folgen zu erwägen, die mit der Versagung des vorläufigen Rechtsschutzes verbunden sind. Je schwerer die sich daraus ergebenden Belastungen wiegen, je geringer die Wahrscheinlichkeit ist, dass diese Belastungen im Falle des Obsiegens in der Hauptsache rückgängig gemacht werden können, umso weniger darf das Interesse an einer vorläufigen Regelung oder Sicherung der geltend gemachten Rechtsposition zurückgestellt werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.07.2011 – 1 BvR 1616/11, RiA 2012, 29, unter II.2.c, m. w. N.; s. a. BVerwG-Beschluss in BVerwGE 165, 65, NVwZ 2020, 312, Rz. 22 ff.).

Schutz des Steuergeheimnisses ...

44 bb) Im Streitfall erfordert der Schutz des Steuergeheimnisses keinen isolierten vorläufigen Rechtsschutz gegen die Verbindung der Einspruchsverfahren.

45 (1) Gemäß § 30 Abs. 1 AO haben Amtsträger das Steuergeheimnis zu wahren.

46 Ein Amtsträger verletzt nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO das Steuergeheimnis, wenn er personenbezogene Daten eines anderen, die ihm in einem Verwaltungsverfahren, einem Rechnungsprüfungsverfahren oder einem gerichtlichen Verfahren in Steuersachen bekannt geworden sind, unbefugt offenbart oder verwertet. Dasselbe gilt nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO für personenbezogene Daten, die dem Amtsträger in einem Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat oder in einem Bußgeldverfahren wegen einer Steuerrechtsordnungswidrigkeit bekannt geworden sind.

47 Nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO ist die Offenbarung oder Verwertung geschützter Daten (unter anderem) zulässig, soweit sie der Durchführung eines Verfahrens i. S. des § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b dient.

... im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung

48 (2) Hiervon ausgehend steht das Steuergeheimnis einer einheitlichen und gesonderten Feststellung grundsätzlich nicht entgegen.

49 Nach der Rspr. des BFH ist eine Offenbarung der für die Feststellung relevanten Verhältnisse gegenüber den Gesellschaftern einer Personengesellschaft generell zulässig, soweit diese Verhältnisse Gegenstand der Feststellung sind; denn die Offenbarung dient in solchen Fällen der Durchführung eines Verfahrens i. S. von § 30 Abs. 4 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO (vgl. BFH-Urteil vom 27.08.1997 – XI R 72/96, BFHE 183, 376, BStBl II 1997, 750, HFR 1998, 89, unter II.3., m. w. N.; s. a. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 – GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, HFR 2005, 813, unter C.3.b bb, m. w. N., und BFH-Beschluss vom 11.01.2001 – VIII B 83/00, BFH/NV 2001, 578, unter 3.b). Lediglich Verhältnisse, die geeignet sind, über die gesamthänderische Verbundenheit hinaus etwas über die Persönlichkeits- oder Vermögensbereiche der Gesellschafter auszusagen, fallen unter das Steuergeheimnis (vgl. BFH-Urteile vom 29.04.1993 – IV R 107/92, BFHE 171, 23, BStBl II 1993, 666, HFR 1993, 558, unter 2.d, m. w. N., und vom 11.12.1980 – IV R 127/78, BFHE 132, 383, BStBl II 1981, 457, HFR 1981, 304, unter 2.; BFH-Beschluss vom 25.05.2004 – IV B 110/02, juris, unter 3.; s. a. Drüen in Tipke/Kruse, § 30 AO Rz. 17, m. w. N.; Alber in HHSp, § 30 AO Rz. 74; Tormöhlen in Gosch, AO § 30 Rz. 44; Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 30 Rz. 45a).

Ordnungszweck des Feststellungsverfahrens

50 Ist allerdings bereits streitig, ob überhaupt die Voraussetzungen für die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung vorliegen, bleibt bis zu einer rechtskräftigen Entscheidung über die Feststellungsbescheide ebenso unklar, ob und in welchem Umfang eine Offenbarung der steuerlichen Verhältnisse der – tatsächlichen oder vermeintlichen – Mitgesellschafter tatsächlich erforderlich gewesen ist. Auch haben in einem solchen Fall, anders als bei dem Gewinnfeststellungsverfahren einer unstreitig bestehenden Gesellschaft, die – vermeintlichen oder tatsächlichen – Gesellschafter das Risiko des wechselseitigen Bekanntwerdens ihrer Verhältnisse möglicherweise gerade nicht durch die bewusste Entscheidung, sich an der Gesellschaft zu beteiligen, selbst auf sich genommen (vgl. dazu BFH-Beschluss in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, HFR 2005, 813, unter C.3.b bb, m. w. N.).

51 Ungeachtet dessen muss es aber auch unter diesen besonderen Umständen möglich sein, das Feststellungsverfahren durchzuführen und unter Wahrung der verfahrensrechtlichen Rechte aller Beteiligten – z. B. des Rechts auf Akteneinsicht – abzuschließen, um eben genau diese Frage zu klären (zum Ordnungszweck des Feststellungsverfahrens vgl. insoweit auch BFH-Beschluss in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, HFR 2005, 813, unter C.3.b cc). Daraus folgt aber, dass der Schutz des Steuergeheimnisses nach § 30 AO hier nicht in der Weise wirken kann, dass er der Durchführung des bereits dem Grunde nach streitigen Feststellungsverfahrens von vornherein entgegensteht.

52 Das wiederum bedeutet für den Eilrechtsschutz, dass ein solcher als Ausnahme zu den oben (unter 2.b) dargelegten Regeln nur dann geboten ist, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass das FA im Begriff ist, im Rahmen des Feststellungsverfahrens willkürlich steuerliche Verhältnisse eines Feststellungsbeteiligten preiszugeben, und dass diese Freigabe von dem Zweck der Durchführung des Feststellungsverfahrens offensichtlich nicht mehr gedeckt ist. Dies muss der Stpfl., der den vorläufigen Rechtsschutz begehrt, substantiiert darlegen.

Keine Hinweise auf offensichtlichen Missbrauch des Feststellungsverfahrens

53 (3) Im Streitfall fehlt es an einer solchen substantiierten Darlegung.

54 Nach dem Vortrag des Ast. ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass das FA beabsichtigte, in willkürlicher Weise dem B Verhältnisse zu offenbaren, die geeignet sind, über die im Feststellungsverfahren zu klärende gesamthänderische Verbundenheit hinaus etwas über den Persönlichkeits- oder Vermögensbereich des Ast. auszusagen.

55 Auch der Umstand, dass das FG mit Beschluss vom 24.01.2019 – 6 V 385/18 ernstliche Zweifel an der Existenz einer GbR zwischen dem Ast. und B geäußert und die Vollziehung der streitigen Feststellungsbescheide vorläufig ausgesetzt hat, macht die Verbindung der Einspruchsverfahren nicht willkürlich. Vielmehr wird gerade auch dadurch die Notwendigkeit deutlich, eben diese Frage im Rahmen des dafür vorgesehenen Feststellungsverfahrens abschließend zu klären. Es ist nicht Aufgabe des vorliegenden Zwischenverfahrens, diese Klärung vorwegzunehmen. Die Prüfung durch den beschließenden Senat beschränkt sich insoweit allein auf die Frage, ob die Durchführung eines Verfahrens über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im Hinblick auf § 30 AO offensichtlich missbräuchlich ist. Das ist nach der hier gebotenen summarischen Prüfung nicht der Fall.

56 Soweit der Ast. behauptet, es bestehe die Gefahr, dass B sein Akteneinsichtsrecht aufgrund der Verbindung der Einspruchsverfahren vor allem dazu benutzen werde, Ver-

hältnisse in Bezug auf ihn, die ansonsten dem Schutz des Steuergeheimnisses unterlägen, Dritten gegenüber zu offenbaren und insbesondere der Staatsanwaltschaft Auskunft über seine Vermögensverhältnisse zu geben, ist dies zum einen nicht belegt und zum anderen als Vorwurf noch nicht einmal schlüssig. Der beschließende Senat vermag nicht zu erkennen, welche Kenntnisse B im Rahmen des Einspruchs- und Klageverfahrens erlangen könnte, die das FA nicht ohnehin nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO für die Durchführung eines Straf- und Bußgeldverfahrens zu offenbaren berechtigt wäre. Auch hierzu hätte der Ast. substantiiert vortragen müssen.

Zweckwidrige Weitergabe von Informationen nicht dargelegt

57 3. Aus den genannten Gründen wäre die Beschwerde nach der hier gebotenen summarischen Prüfung letztlich auch dann unbegründet, wenn man das Begehren des Ast. dahingehend verstünde, dass es ihm in erster Linie darum gehe, eine Weitergabe bestimmter Informationen durch das FA vorläufig zu unterbinden. Auch für diesen Fall fehlte es an der substantiierten Darlegung von Umständen, aus denen darauf geschlossen werden könnte, dass das FA im Begriff ist, im Rahmen des Feststellungsverfahrens willkürlich steuerliche Verhältnisse des Ast. preiszugeben, die von dem Zweck der Durchführung des Feststellungsverfahrens offensichtlich nicht mehr gedeckt sind.“

Doppelbesteuerung

2 Begriff der „Organisation der Vereinten Arbeit“ im DBA-Jugoslawien erfasst auch Nachfolgeorganisationen

Beschluss vom 13.07.2021 – I R 63/17 –

Vorinstanz: FG Düsseldorf, Urteil vom 05.09.2017 – 3 K 2745/16 E (EFG 2017, 1652)

DBA-Jugoslawien Art. 8, 14 Abs. 3

1. Der in Art. 8 und Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien verwendete Begriff der „Organisation der Vereinten Arbeit“ erfasst auch diejenigen juristischen Personen, die insgesamt an deren Stelle getreten sind. Das sind zunächst die nach Maßgabe des jugoslawischen Gesellschaftsrechts zwingend bis zum 31.12.1991 hinsichtlich ihrer Rechtsform angepassten (ehemaligen) Organisationen der Vereinten Arbeit sowie steuerpflichtige juristische Personen, die nach 1988 errichtet worden sind.

2. Der Senat hält an seiner Rechtsprechung zur sog. statischen Abkommensauslegung (Senatsurteile vom 10.06.2015 – I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326, HFR 2015, 1008, m. w. N.; vom 25.11.2015 – I R 50/14, BFHE 253, 52, BStBl II 2017, 247, HFR 2016, 601) fest, stellt aber klar, dass bei Vorliegen einer sog. Fortgeltungsvereinbarung für die Abkommensauslegung auf den Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung abzustellen sein kann.

Der in Deutschland wohnhafte Kl. erzielte in den Streitjahren 2009 und 2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte.

1991 gründete er auf der Grundlage des damaligen jugoslawischen Gesetzes über Unternehmen vom 29.12.1988 die Gesellschaft A mit Sitz in Jugoslawien. Im November 1995 wurde die Gesellschaft an das Unternehmensgesetz der Föderation von Bosnien und Herzegowina (BIH) vom 11.02.1995 angepasst.

Im Mai 1995 errichtete der Kl. auf der Grundlage dieses Gesetzes die Gesellschaft B, deren Anteile er 2009 an die A veräußerte. Eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns in BIH erfolgte nicht.

2012 beschloss die Gesellschafterversammlung der A eine Ausschüttung des „akkumulierten und nicht zugewiesenen Gewinns aus vergangenen Jahren“, die zu 70 % auf den Kl. entfiel. Eine Besteuerung nahm die zuständige Finanzbehörde in BIH nicht vor.

Das FA unterwarf weder den Gewinn aus der Anteilsveräußerung 2009 noch die Ausschüttung 2012 der Besteuerung, sondern berücksichtigte sie nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts.

Nachdem das FA davon Kenntnis erlangt hatte, dass die genannten Einkünfte in BIH nicht besteuert worden waren, erließ es geänderte ESt-Bescheide für die Streitjahre. Im Bescheid für 2009 erfasste es einen gewerblichen Veräußerungsgewinn und im Bescheid für 2012 eine Gewinnausschüttung als der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitalertrag. Zur Begründung wies das FA darauf hin, dass Art. 8 i. V. m. Art. 14 Abs. 3 des DBA-Jugoslawien vom 26.03.1987 (BGBl. II 1988, 745, BStBl I 1988, 373), dessen unveränderte Fortgeltung Deutschland und BIH am 13.11.1992 (BGBl. II 1992, 1196) vereinbart haben, nur auf Gewinne aus Investitionen in eine jugoslawische Organisation der Vereinten Arbeit (OVA) anwendbar sei. Daher würden nur nicht privatisierte Formen der vergesellschafteten Unternehmen erfasst, nicht hingegen alle juristischen Personen.

Das FG gab der Klage statt. Der BFH wies die Revision mit Beschluss nach § 126a FGO zurück. Er führte aus:

Deutschland hat kein Besteuerungsrecht

12 „Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass Deutschland weder hinsichtlich des im Streitjahr 2009 angefallenen Gewinns des Kl. aus der Veräußerung von Anteilen an der B in Höhe von ... € noch hinsichtlich der das Streitjahr 2012 betreffenden Gewinnausschüttung (A) in Höhe von ... € ein Besteuerungsrecht zusteht, sondern die Beträge lediglich bei der Berechnung des besonderen Steuersatzes gemäß § 32b Abs. 2 EStG zu berücksichtigen sind.

Veräußerungsgewinn bzw. Gewinnausschüttung zwar nach nationalem Recht steuerpflichtig, ...

13 1. Zwischen den Beteiligten steht zunächst nicht im Streit, dass der in Deutschland ansässige und daher dort mit seinem Welteinkommen unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kl. mit der im Jahr 2009 durchgeführten Veräußerung der Anteile an der B an die A den Tatbestand des § 17 Abs. 1 EStG verwirklicht hat. Gegenstand der Veräußerung waren Anteile an einer Kapitalgesellschaft in BIH, die einer deutschen GmbH vergleichbar war, welche die dort geregelte Beteiligungsschwelle überschritten. Der Veräußerungsgewinn von ... € wäre dabei gemäß §§ 3 Nr. 40 Buchst. c, 3c Abs. 2 EStG zu 60 % (... €) anzusetzen. Ebenso ist es unstrittig, dass die auf den Kl. im Jahr 2012 entfallende Gewinnausschüttung der A in Höhe von ... € im Rahmen der Einkünfte i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzusetzen wäre. Der Senat sieht dazu von weiteren Ausführungen ab.

... Deutschland hat aber kein Besteuerungsrecht nach DBA

14 2. Indessen fehlt es für beide Beträge an einem deutschen Besteuerungsrecht und kann Deutschland sie deshalb lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) berücksichtigen (Art. 24 Abs. 1 Buchst. a DBA-Jugoslawien).

Veräußerungsgewinn unterfällt Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien

15 a) Gemäß Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien, dessen unveränderte Fortgeltung Deutschland und BIH am 13.11.1992 vereinbart haben (BGBl. II 1992, 1196; dazu BMF-Schreiben vom 19.01.2016, BStBl I 2016, 76), können Gewinne aus der Veräußerung von Rechten aus einem Vertrag über Investitionen in einer jugoslawischen OVA in Jugoslawien (bzw. BIH als Nachfolgestaat) besteuert werden. Gewinne aus der Veräußerung des in Art. 14 Abs. 1 bis 4 DBA-Jugoslawien nicht genannten Vermögens können hingegen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist (Art. 14 Abs. 5 DBA-Jugoslawien). Bei einer in Deutschland ansässigen Person (Art. 4 Abs. 1 DBA-Jugoslawien) werden, soweit nicht Art. 24 Abs. 1 Buchst. b DBA-Jugoslawien anzuwenden ist, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Jugoslawien (BIH) ausgenommen, die nach dem DBA-Jugoslawien in Jugoslawien (BIH) besteuert werden können. Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen (Art. 24 Abs. 1 Buchst. a DBA-Jugoslawien). Zwischen den Beteiligten ist insoweit nur streitig, ob der 2009 erzielte Gewinn des Kl. aus der Veräußerung der Anteile an der B an die A einen Gewinn aus der Veräußerung von Rechten aus einem Vertrag über ‚Investitionen in einer jugoslawischen OVA‘ i. S. des Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien darstellt. Dies ist mit dem FG zu bejahen.

Zur Auslegung von Abkommensbegriffen

16 aa) Zur Ermittlung des Regelungsgehalts eines völkerrechtlichen Vertrags ist das WÜRV vom 23.05.1969 (BGBl. II 1985, 927) heranzuziehen, das seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 03.08.1985 (BGBl. II 1985, 926) am 20.08.1987 (BGBl. II 1987, 757) in innerstaatliches Recht transformiert ist (Senatsurteile vom 11.07.2018 – IR 44/16, BFHE 262, 354, HFR 2019, 97; vom 30.05.2018 – IR 62/16, BFHE 262, 54, HFR 2018, 935; Senatsbeschluss vom 30.09.2020 – IR 76/17, BFHE 270, 455, BStBl I 2021, 275, HFR 2021, 340). Danach sind DBA nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte ihres Zieles und Zweckes auszulegen (Art. 31 Abs. 1 WÜRV). Maßgeblich sind insbesondere der Wortlaut des Vertrags (Art. 31 Abs. 2 WÜRV) und die gewöhnliche Bedeutung der verwendeten Ausdrücke. Dementsprechend sind abkommensrechtliche Begriffe nach der Rspr. des Senats (Urteile vom 25.02.2004 – IR 42/02, BFHE 206, 5, BStBl II 2005, 14, HFR 2004, 831; vom 26.08.2010 – IR 53/09, BFHE 231, 63, BStBl II 2019, 147, HFR 2011, 141; in BFHE 270, 455, BStBl II 2021, 275, HFR 2021, 340) zunächst nach dem Wortlaut und den Definitionen des Abkommens und sodann nach dem Sinn und dem Vorschriftenzusammenhang innerhalb des Abkommens auszulegen. Auf die Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts ist grundsätzlich erst auf einer nachgelagerten Prüfungsebene zurückzugreifen.

Begriff der „Organisation der Vereinten Arbeit“ im DBA nicht definiert

17 bb) Der Begriff der OVA wird im DBA-Jugoslawien selbst nicht definiert.

Historischer Hintergrund

18 aaa) Dies hat seinen historischen Hintergrund darin, dass zur Zeit des Abschlusses des DBA-Jugoslawien im Jahr 1987 deutsche Stpfl. aus Jugoslawien nicht Dividenden, sondern nur Gewinne aus der genannten Organisation erhalten konnten, die als sozialistische Unternehmensform durch das Selbstbestimmungsrecht der in der Organisation arbeitenden Menschen bestimmt war, aber die Investition privater Mittel mit dem Ziel der Gewinnerzielung erlaubte.

Aus diesem Grund wurden seinerzeit die Regelungen in Art. 8 und Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien vereinbart und der Dividendenartikel des Art. 11 DBA-Jugoslawien für Dividenden aus Deutschland einseitig gefasst, um zu einer sachgerechten Aufteilung der Besteuerungsrechte zu gelangen (vgl. Denkschrift zum Abkommen zu Art. 8, BT-Drucks. 11/886, S. 23 f.; Raber in Wassermeyer, Jugoslawien Art. 8 Rz. 1).

FG-Feststellungen zum jugoslawischen Recht

19 bbb) Nach den ... Feststellungen des FG konnten OVA auf Grundlage des bis zum 31.12.1988 geltenden Gesetzes über die Vereinte Arbeit (GVA) vom 25.11.1976 (ABl der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien, Nr. 53/1976) gegründet werden. Nach Art. 29 Abs. 1 GVA wurden Wirtschafts- und andere Tätigkeiten innerhalb der Vereinten Arbeit mit den Mitteln im gesellschaftlichen Eigentum innerhalb der OVA und anderer Formen der Vereinten Arbeit und Mittel ausgeübt. Diese Tätigkeiten konnten unter den Bedingungen bestimmter Gesetze auch innerhalb von gesellschaftlich-politischen und anderen durch das Gesetz bestimmten gesellschaftlichen Organisationen und Bürgervereinigungen ausgeübt werden, wenn das im Interesse für die Realisierung von gesellschaftlichen Funktionen und Aufgaben dieser Organisationen war. Gemäß Art. 29 Abs. 3 GVA konnten Wirtschafts- und andere Tätigkeiten auch durch selbständige persönliche Arbeit mit den Arbeitsmitteln im Eigentum der Bürger unter den durch das Gesetz vorgeschriebenen Bedingungen ausgeübt werden, wenn die Ausübung von diesen Tätigkeiten nicht gesetzlich verboten war. OVA umfassten damit verschiedene Gesellschaftsformen, die sowohl mit gesellschaftlichen als auch mit privaten Mitteln ausgestattet sein konnten.

Seit Ende 1991 existieren keine OVA mehr

20 ccc) Durch das Gesetz über Unternehmen vom 29.12.1988 (ABl der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien Nr. 77/1988) wurde indessen die Anpassung der OVA an neue Unternehmensformen (vergesellschaftete Unternehmen, Genossenschaftsunternehmen, Privatunternehmen oder gemischte Unternehmen) bis zum 31.12.1991 angeordnet. Im Anschluss daran entwickelten die Nachfolgestaaten der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien – und darunter auch BIH – ihr eigenes Gesellschaftsrecht (Raber, a. a. O., Art. 8 Rz. 2). Spätestens seit Ende 1991 existierten OVA nicht mehr (Raber, a. a. O., Art. 8 Rz. 5).

Rückgriff auf jugoslawisches Recht aus Gründen der Entscheidungsharmonie erforderlich

21 cc) Wird ein Begriff im Abkommen selbst nicht definiert und lässt sich der Bedeutungsinhalt – wie im Streitfall – auch nicht unmittelbar aus dem allgemeinen und im Einklang mit dem Sinn und Vorschriftenzusammenhang des Abkommens stehenden Sprachgebrauch gewinnen (dazu Senatsurteil in BFHE 231, 63, BStBl II 2019, 147, HFR 2011, 141), kommt dem Begriff nach Art. 3 Abs. 2 DBA-Jugoslawien die Bedeutung zu, die ihm nach dem Recht über die Steuern des Anwendestaates (hier: Deutschland) zukommt. Indessen hatte und hat der Begriff der ‚OVA‘ im deutschen Steuerrecht keine Bedeutung (Raber, a. a. O., Art. 8 Rz. 6). Vielmehr handelt es sich um einen Rechtsbegriff des jugoslawischen Rechts, an den die Abkommensparteien bewusst angeknüpft haben. Es entspricht dann aber dem Zweck des Art. 3 Abs. 2 DBA-Jugoslawien, Entscheidungsharmonie zwischen der Abkommensauslegung und dem innerstaatlichen Steuerrecht des Anwendestaates dadurch herzustellen, dass der genannte Rechtsbegriff im Einklang mit der Begriffsbedeutung im anderen Vertragsstaat (hier: Jugoslawien) auszulegen ist (Raber, a. a. O., Art. 8 Rz. 6). Ein anderes Verständnis würde ohne hinreichenden Grund die Gefahr fördern, dass das Abkommen

in den einzelnen Vertragsstaaten unterschiedlich ausgelegt wird, und damit der im Grundsatz angestrebten Entscheidungsharmonie entgegenwirken (vgl. Senatsurteil vom 28.04.2010 – I R 81/09, BFHE 229, 252, BStBl II 2010, 754, HFR 2010, 915, Senatsbeschluss vom 11.12.2013 – I R 4/13, BFHE 244, 1, BStBl II 2014, 791, HFR 2014, 293; s. a. Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Systematik Rz. 109).

Bei Auslegung des Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien auf Zeitpunkt der Fortgeltungsvereinbarung abzustellen

22 dd) Für die Entscheidung des Streitfalles kommt es nach dem Vorstehenden darauf an, ob angesichts der gesellschaftsrechtlichen Entwicklung in Jugoslawien und seinen Nachfolgestaaten auch die an die Stelle der OVA getretenen Nachfolgeunternehmen und alle steuerpflichtigen juristischen Personen, die nach 1988 in Übereinstimmung mit dem jugoslawischen Gesellschaftsrecht bzw. dem Gesellschaftsrecht der Nachfolgestaaten errichtet worden sind, Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien unterfallen (so Raber, a. a. O., Art. 8 Rz. 7 und 8), oder sich der Wortlaut der Bestimmung mit dem FA auf die nach bosnisch-herzegowinischem Gesellschaftsrecht seit dem 31.12.1991 nicht mehr existierende jugoslawische OVA beschränkt. Der Senat schließt sich dazu der Rechtsauffassung des FG an. Er hält an seiner Rspr. zur sog. statischen Abkommensauslegung (Senatsurteile in BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326, HFR 2015, 1008, m. w. N.; in BFHE 253, 52, BStBl II 2017, 247, HFR 2016, 601) fest, stellt aber klar, dass bei Vorliegen einer sog. Fortgeltungsvereinbarung für die Abkommensauslegung auf den Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung abzustellen sein kann.

Nicht vorstellbar, dass Vertragsparteien Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien ohne Anwendungsbereich lassen wollten

23 aaa) Für die vom FG gewählte Auslegung spricht zunächst maßgeblich die Tatsache, dass in dem Zeitpunkt, in dem Deutschland und BIH die Fortgeltung des bisherigen DBA-Jugoslawien vereinbart haben (hier: 13.11.1992), keine OVA mehr existierten und dies beiden Vertragsstaaten auch bewusst gewesen sein muss (dazu Graw, EFG 2017, 1655, 1656). Im Zeitpunkt des Abschlusses der sog. Fortgeltungsvereinbarung waren wesentliche (gesellschaftsrechtliche) Entwicklungen in den Nachfolgestaaten Jugoslawiens bereits vollzogen (Raber, a. a. O., Art. 8 Rz. 10) und waren nach bosnisch-herzegowinischem Gesellschaftsrecht alle vormaligen OVA bereits hinsichtlich ihrer Rechtsform angepasst. Dass die Vertragsstaaten Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien angesichts dieser Tatsache mit dem FA hätten ohne Anwendungsbereich belassen und leerlaufen lassen wollen, ist nicht vorstellbar.

Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien erfasst daher an die Stelle der OVA getretene ...

24 bbb) Vielmehr spricht angesichts der bis dahin gewollten und praktizierten Anknüpfung an das Begriffsverständnis nach dem Recht von BIH alles dafür, dass das bisherige Abkommen nach dem Willen der Parteien der sog. Fortgeltungsvereinbarung auf diejenigen juristischen Personen Anwendung finden sollte, die insgesamt an die Stelle der bisherigen OVA getreten waren. Das sind zunächst die nach Maßgabe des jugoslawischen Gesellschaftsrechts zwingend bis zum 31.12.1991 hinsichtlich ihrer Rechtsform angepassten (ehemaligen) OVA (Raber, a. a. O., Art. 8 Rz. 7).

... bzw. nach 1988 gegründete juristische Personen

25 ccc) Nichts anderes kann aber auch für steuerpflichtige juristische Personen gelten, die nach 1988 errichtet worden sind. Insoweit ergibt sich aus Art. 3 Abs. 1 Buchst. d Unterabs. i DBA-Jugoslawien, dass die OVA nur eine Sonderform

der juristischen Person i. S. des Abkommens ist, weil danach Gesellschaft i. S. des Abkommens die vorgenannte Organisation und ‚andere‘ juristische Personen sind. Die dort erwähnten anderen ‚der Steuer unterliegenden juristischen Personen‘ werden zwar in Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien nicht erwähnt, indessen war die OVA bei Unterzeichnung des DBA-Jugoslawien die einzige Unternehmensform, in die Privatinvestoren investieren konnten. Nur insoweit hat überhaupt die Gefahr einer Doppelbesteuerung von Gewinnen bestanden. Ein Anlass, in Art. 14 Abs. 3 DBA-Jugoslawien einen anderen Begriff als den der OVA zu wählen bzw. auf den in Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA-Jugoslawien gewählten Begriff der ‚Gesellschaft‘ abzustellen, hat damit nicht bestanden.

Vertragsparteien waren Entwicklungen im Gesellschaftsrecht bekannt

26 ddd) Es wäre auch nicht verständlich, dass nach 1988 gegründete juristische Personen gegenüber den zuvor gegründeten OVA, die sodann in eben solche juristische Personen umzuwandeln waren, benachteiligt werden sollten. Auch insoweit ist zu berücksichtigen, dass den Vertragsparteien, die später die Fortgeltung des Abkommens für das Verhältnis Deutschlands zu BIH vereinbart haben, die seit 1988 stattgefundenen gesellschaftsrechtlichen Entwicklungen bekannt waren (Raber, a. a. O., Art. 8 Rz. 8). Nach dem Begriffsverständnis von BIH fallen unter ‚OVA‘ aber auch sonstige juristische Personen (wie die B). Dies geht nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) u. a. aus den Schreiben des Ministeriums für Finanzen und staatliche Finanzgeschäfte von BIH vom 18.07.2014 und 05. und 20.01.2015 sowie 09.06.2016 hervor, wonach der Begriff der OVA juristischen Personen i. S. des jetzt geltenden Gesellschaftsgesetzes von BIH gleichsteht bzw. alle juristischen Personen i. S. der geltenden Vorschriften umfasst.

Dies entspricht auch Verständigungsvereinbarungen zu DBA mit anderen Nachfolgestaaten Jugoslawiens ...

27 eee) Für diese Auslegung spricht auch, dass mit den Nachfolgestaaten Slowenien und Kroatien, für die das DBA-Jugoslawien ebenfalls fortgilt, Verständigungsvereinbarungen i. S. des Art. 26 Abs. 3 DBA-Jugoslawien mit entsprechendem Inhalt getroffen worden sind (vgl. BMF-Schreiben vom 21.07.1997, BStBl I 1997, 724, und vom 16.06.2001, BStBl I 2001, 366). Danach werden alle juristischen Personen bzw. Kapitalgesellschaften, die nach neuem slowenischen bzw. kroatischen Gesellschaftsrecht gegründet worden sind, einbezogen und ist die deutsche Seite erkennbar nicht ... davon ausgegangen, dass die Abkommensregelungen zur OVA zum Zeitpunkt der Vereinbarung der Fortgeltung des DBA-Jugoslawien ins Leere liefen.

... und führt zu sachgerechter Verteilung der Besteuerungsrechte

28 fff) Diese Auslegung führt auch zu einem dem ursprünglichen Abkommensziel der sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte für Gewinne aus jugoslawischen OVA einerseits bzw. Dividenden von in Deutschland steuerpflichtigen juristischen Personen andererseits entsprechenden Ergebnis. Da Art. 11 DBA-Jugoslawien einseitig nur für Ausschüttungen deutscher Gesellschaften gilt, und bereits zum 31.12.1991 keine OVA in ihrer ursprünglichen Rechtsform mehr existent gewesen sein können, würde eine Auslegung im Sinne des vom FA gewünschten Ergebnisses zu einer Verschiebung des Besteuerungsrechts für Dividenden zugunsten Deutschlands führen, weil die für Gewinnempfänger in Deutschland nach Art. 24 Abs. 1 Buchst. a DBA-Jugoslawien eigentlich vorgesehene Freistellung sich nach Art. 22 DBA-Jugoslawien faktisch in eine volle Steuerpflicht verwandeln würde (Raber, a. a. O., Art. 8

Rz. 10; Graw, EFG 2017, 1655, 1656). Dies widerspräche dem Geist des Abkommens.

Keine Rückfallklausel im DBA-Jugoslawien

29 ggg) Dass die bezeichneten Einkünfte in BIH nicht besteuert worden sind, steht der vorgenannten Auslegung nicht entgegen. Dies folgt bereits daraus, dass eine Nichtbesteuerung durch den Quellenstaat nicht ohne die Vereinbarung einer ausdrücklichen Rückfallklausel zum Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats führen würde (Senatsurteile vom 15.03.2021 – IR 61/17, BFHE 272, 399, HFR 2021, 968, und I R 1/18). Eine solche Rückfallklausel enthält das DBA-Jugoslawien nicht.

Nichts anderes folgt aus § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG

30 ee) Die Freistellung der Einkünfte ist auch nicht im Hinblick auf die Regelung in § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG zu versagen. Danach ist die DBA-Freistellung von Einkünften eines unbeschränkt Steuerpflichtigen ungeachtet des Abkommens nicht zu gewähren, wenn der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können, oder die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist. Im Streitfall liegt aber kein Qualifikationskonflikt i. S. des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG vor, denn BIH legt das DBA-Jugoslawien nicht so aus, dass die Einkünfte (Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften) dort von der Besteuerung auszunehmen sind. Vielmehr verzichtet BIH nach dem nationalen Recht auf die Besteuerung derartiger Veräußerungsgewinne. Die Einkünfte sind auch nicht nur deshalb in BIH nicht steuerpflichtig, weil der Kl. dort nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Nichts anderes gilt für Art. 8 DBA-Jugoslawien, ...

31 b) Auch für die Gewinnausschüttung des Streitjahres 2012 fehlt es an einem Besteuerungsrecht Deutschlands. Gemäß Art. 8 Satz 1 DBA-Jugoslawien kann der Gewinn aus Investitionen in einer jugoslawischen OVA, den eine in Deutschland ansässige Person bezieht, in Jugoslawien (BIH) besteuert werden. Dividenden, die eine in Deutschland ansässige Gesellschaft an eine in Jugoslawien ansässige Person zahlt, können hingegen in Deutschland besteuert werden (Art. 11 Abs. 1 Satz 1 DBA-Jugoslawien). Gemäß Art. 22 Abs. 1 DBA-Jugoslawien können Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden.

... der entsprechend auszulegen ist

32 Nach den Ausführungen unter 2.a fällt die Gewinnausschüttung der A aus dem Jahr 2012 unter Art. 8 Satz 1 DBA-Jugoslawien. Es handelt sich um den Gewinn aus Investitionen in einer jugoslawischen OVA. Damit besteht ein Besteuerungsrecht von BIH.

Nichts anderes folgt wiederum aus § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG

33 § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG gelangt nicht zur Anwendung, weil weder ein Qualifikationskonflikt i. S. des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG vorliegt noch § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt ist. Dividenden gelten nach dem vom FG festgestellten Inhalt des nationalen Steuerrechts von BIH unabhängig von der Ansässigkeit des Anteilseigners nicht als Einkommen und werden in § 50d Abs. 9 Satz 2 EStG

ohnehin grundsätzlich von der Normanwendung ausgenommen.“

Doppelbesteuerung Einkommensteuer

3 Ausübung des Wahlrechts nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG durch ausländische Personengesellschaft – Sperrwirkung bei Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nach ausländischem Recht

Urteil vom 20.04.2021 – IV R 3/20 –

Vorinstanz: Hessisches FG, Urteil vom 30.08.2017 – 7 K 1095/15 (EFG 2020, 1388)

AO §§ 140, 141, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, Abs. 5 Nr. 1; EStG § 4 Abs. 1, 3 Satz 1, § 5 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3; DBA-LUX 1958 Art. 5 Abs. 1, Art. 20 Abs. 2 Satz 2; FGO § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b, § 155 Satz 1; HGB § 242 Abs. 1; ZPO §§ 293, 560

1. Die als Mitunternehmerschaft anzusehende ausländische Personengesellschaft wird für Zwecke der Ermittlung der steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte als „fiktive“ Normadressatin des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG behandelt; ein danach ggf. bestehendes Gewinnermittlungswahlrecht ist von ihr selbst, nicht von ihren inländischen Gesellschaftern auszuüben.

2. In diesem Fall ist das (materielle) Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ausgeschlossen, wenn nach ausländischen gesetzlichen Vorschriften eine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht besteht.

3. Das Eingreifen der Sperrwirkung setzt nicht voraus, dass die ausländischen gesetzlichen Pflichten mit den deutschen funktions- und informationsgleich sind.

Die Klinnen., die inländische GbR 1 und GbR 2, waren die ehemaligen beschränkt haftenden Gesellschafterinnen der in Luxemburg ansässigen, während des finanzgerichtlichen Verfahrens vollbeendeten Personengesellschaft C. C entsprach einer GmbH & Co. KG nach deutschem Recht und betrieb einen Goldhandel. C war nach luxemburgischem Aufsichtsrecht zur jährlichen Erstellung einer Bilanz verpflichtet. Ihre bei der luxemburgischen Steuerverwaltung eingereichten bilanziellen Betriebsergebnisse wiesen für 2011 einen Verlust und für 2012 einen Gewinn aus.

Für Zwecke der inländischen Besteuerung der GbR 1 und GbR 2 erstellte C für die Streitjahre 2011 und 2012 Einnahmenüberschuss-Rechnungen, aus denen sich jeweils für 2011 ein Verlust und für 2012 ein Gewinn in anderer Höhe ergaben. Diese Ergebnisse wurden im Rahmen der Feststellungserklärungen als nach dem DBA steuerfreie Progressionseinkünfte erklärt.

Das FA stellte zunächst von C erzielte negative (für 2011) und positive (für 2012) steuerfreie Progressionseinkünfte nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO fest. Der hiergegen von C eingelegte Einspruch führte dazu, dass das FA erstmalig für die GbR 1 und GbR 2 im Inland steuerpflichtige gewerbliche Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO in Höhe der bilanziellen Ergebnisse feststellte.

Die Klage hatte in geringem Umfang Erfolg. Das FG hob die in der Einspruchsentscheidung erstmals erfolgte Feststellung steuerpflichtiger Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf. Außerdem stellte es für C negative (für 2011) und positive (für 2012) nach dem DBA steuerfreie Progressionsein-

künfte fest. Allerdings ermittelte es den von C erzielten Gewinn nicht – wie von der GbR 1 und GbR 2 begehrt – durch Einnahmen-Überschussrechnung, sondern durch Betriebsvermögensvergleich. Auf die hiergegen von der GbR 1 und GbR 2 eingelegte Revision hob der BFH das FG-Urteil auf und verwies die Sache an das FG zurück. Er führte aus:

Verfahrensgegenstand allein Höhe der steuerfreien Progressionseinkünfte, ...

14 „I. Streitig ist allein die Höhe der in den Streitjahren 2011 und 2012 nach dem DBA steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte der C.

15 1. Das FA erließ zunächst Feststellungsbescheide für 2011 unter dem 17.12.2012 und für 2012 unter dem 23.03.2015, in denen es nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO negative (für 2011) und positive (für 2012) nach dem DBA steuerfreie Progressionseinkünfte feststellte und diese allein der GbR 1 und der GbR 2 zurechnete. Nach dem Tenor der Einspruchsentscheidung waren hingegen für beide Streitjahre derartige Progressionseinkünfte nicht mehr festzustellen. Hierin liegt die Aufhebung der zunächst nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO erfolgten Feststellungen; insoweit liegen negative Feststellungsbescheide vor (vgl. BFH-Urteil vom 28.11.2019 – IV R 43/16, Rz. 22). Demgegenüber war das FG der Auffassung, dass Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO durchzuführen seien; es hob die negativen Feststellungen auf. Die Revision der GbR 1 und der GbR 2 wendet sich nur noch gegen die Höhe der vom FG in diesen Feststellungsverfahren zugrunde gelegten Einkünfte der C.

... nicht mehr Feststellungsbescheide nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO

16 2. Nicht mehr Gegenstand des Revisionsverfahrens sind die in der Einspruchsentscheidung erfolgten Gewinnfeststellungen nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO für die Streitjahre. Diese – von den negativen Feststellungen zu trennenden – eigenständigen Verwaltungsakte hat das FG aufgehoben. Insoweit haben die GbR 1 und die GbR 2 das FG-Urteil mit ihrer Revision nicht mehr angegriffen. Ebenso hat das FA insoweit gegen das FG-Urteil keine Revision eingelegt.

17 II. Die Revision ist auch für das Streitjahr 2012 zulässig, obwohl die GbR 1 und die GbR 2 die Feststellung höherer nach dem DBA steuerfreier Progressionseinkünfte beantragen (...), als das FG in der angefochtenen Entscheidung (...) festgestellt hat. ...

Keine ausreichende Tatsachengrundlage zur Bestimmung der anzuwendenden Gewinnermittlungsmethode

18-19 III. Das FG-Urteil ist aufzuheben, soweit es die Feststellungen nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO für 2011 und 2012 betrifft. Denn die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Entscheidung, wonach die C für Zwecke der Berechnung der nach dem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte verpflichtet gewesen sei, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. ...

20-21 1. Die Klagen sind zulässig, insbesondere liegt auch für das Streitjahr 2012 eine Beschwer i. S. des § 40 Abs. 2 FGO vor. ...

Vorliegen steuerfreier Progressionseinkünfte nach DBA-LUX 1958

22 2. Im Streitfall sind nach dem DBA steuerfreie, dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte gegeben.

23 Die DBA-rechtliche Einordnung der von der C erzielten Einkünfte beurteilt sich nach dem DBA-LUX 1958; das DBA-Luxemburg vom 23.04.2012 (BGBl. II 2012, 1403)

– DBA-LUX 2012 – greift hingegen erst für Steuersachverhalte ein, die ab dem 01.01.2014 verwirklicht werden (vgl. Art. 30 Abs. 3 Satz 3 DBA-LUX 2012). Danach sind im Streitfall Unternehmensgewinne (gewerbliche Einkünfte) nach Art. 5 Abs. 1 DBA-LUX 1958 gegeben, für welche Luxemburg das Besteuerungsrecht zusteht. In Deutschland unterliegen diese Einkünfte gemäß Art. 20 Abs. 2 Satz 2 DBA-LUX 1958 (vgl. auch § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) dem Progressionsvorbehalt. ...

Ggf. bestehendes Gewinnermittlungswahlrecht von C, nicht von GbR 1 und GbR 2 auszuüben

24 3. Ein ggf. nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG bestehendes Gewinnermittlungswahlrecht wäre ... von der C als eigenständigem Gewinnermittlungssubjekt selbst, nicht von ihren inländischen Gesellschaftern auszuüben.

25 Das DBA-LUX 1958 bestimmt nicht, wie Deutschland als Wohnsitzstaat die Einkünfte für Zwecke des Progressionsvorbehalts zu ermitteln hat. Diese Frage beantwortet deshalb das innerstaatliche Recht (vgl. BFH-Urteil vom 13.09.1989 – I R 117/87, BFHE 158, 340, BStBl II 1990, 57, HFR 1990, 177, unter II.3.; Siegers in Wassermeyer Luxemburg, Stand Januar 1998, Art. 20 Rz. 89); mithin ist § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG anwendbar.

26 Nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG dürfen Stpfl. als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (nur dann) ansetzen, wenn sie nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und auch (freiwillig) keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen.

27 a) Der Einwand des FA, dass im Rahmen des Revisionsverfahrens die Frage, wer ‚Steuerpflichtiger‘ i. S. des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG und damit Adressat dieser Norm sei, nicht mehr geprüft werden könne, greift nicht durch. Die Zulassung der Revision eröffnet das Rechtsmittel der Revision in vollem Umfang, ist also nicht auf den Zulassungsgrund beschränkt (vgl. BFH-Urteil vom 02.03.2006 – II R 47/04, BFH/NV 2006, 1509, HFR 2006, 1008, unter II.1.).

28 b) Die C ist als ‚fiktive‘ Normadressatin des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG zu behandeln.

Im Inlandsfall ist Personengesellschaft „Steuerpflichtige“ i. S. des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG

29 aa) Die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der (inländischen) Gesellschafter einer inländischen Gesellschaft i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG richtet sich nach den §§ 4 ff. EStG. Dabei ist nach gefestigter höchstgerichtlicher Rspr. die Personengesellschaft das Subjekt der Gewinnermittlung (z. B. BFH-Urteile vom 21.10.2015 – IV R 43/12, BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, HFR 2016, 428, Rz. 26; vom 19.01.2017 – IV R 10/14, BFHE 256, 507, BStBl II 2017, 466, HFR 2017, 570, Rz. 16; vom 07.06.2016 – VIII R 23/14, HFR 2016, 1055, Rz. 33), obwohl sie nicht das Subjekt der ESt ist. Der Personengesellschaft kommt u. a. insoweit partielle Steuerrechtsfähigkeit zu. Dies bedeutet, dass im Grundsatz die Personengesellschaft (nicht deren Gesellschafter) Adressatin der Gewinnermittlungsvorschriften ist. Die Personengesellschaft ist daher auch die ‚Steuerpflichtige‘ i. S. des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG (vgl. z. B. BFH-Urteil in HFR 2016, 1055, Rz. 33, zu § 7g Abs. 6 EStG a. F.). Sie hat das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG auszuüben und verdrängt insoweit die Gesellschafter. Danach ist der Gewinn der Mitunternehmerschaft – ausgehend von der Gewinnermittlungsmethode der Personengesellschaft – einheitlich entweder nach Bilanzierungs- oder nach Überschussgrundsätzen zu ermitteln. Die Gesellschafter können keine davon abweichende Gewinnermittlungsmethode wählen.

Gleiches gilt für ausländische Personengesellschaften mit inländischen Gesellschaftern

30 bb) Nichts anderes gilt für ausländische Personengesellschaften, sofern Deutschland – wie im Streitfall – die ausländische Personengesellschaft (hier: C) als Mitunternehmensgesellschaft ansieht (sog. Typenvergleich), diese (im Inland nach einem DBA steuerfreie) gewerbliche Einkünfte erzielt und an ihr inländische Gesellschafter beteiligt sind.

31 Nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO ist eine gesonderte und einheitliche Feststellung (entsprechend § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) auch vorzunehmen, soweit – wie hier – die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung der Steuern der beteiligten Personen von Bedeutung sind. Die Beteiligung an einer im Ausland ansässigen, als Mitunternehmensgesellschaft zu beurteilenden gewerblich tätigen Gesellschaft führt bei den inländischen Gesellschaftern zu Einkünften gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (BFH-Urteil vom 04.04.2007 – IR 110/05, BFHE 217, 535, BStBl II 2007, 521, HFR 2007, 760, unter III.2.a). Danach ist es folgerichtig, in dieser Situation auch die ausländische Personengesellschaft (Mitunternehmensgesellschaft) als Gewinnermittlungssubjekt anzusehen. Hiervon geht auch die höchstrichterliche Rspr. aus (vgl. dazu jüngst z. B. BFH-Urteile vom 10.12.2014 – IR 3/13, Rz. 6; in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, HFR 2017, 562, Rz. 52). Die ausländische Personengesellschaft wird für Zwecke der Ermittlung der nach einem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte wie eine inländische Personengesellschaft (Mitunternehmensgesellschaft) behandelt; sie ist insoweit ‚fiktive‘ Adressatin des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG. Allerdings scheidet für ausländische Personengesellschaften eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG aus, weil diese Norm mit ihrer Bezugnahme auf die ‚handelsrechtlichen Grundsätze[n] ordnungsmäßiger Buchführung‘ das deutsche Handelsrecht meint (BFH-Urteil in BFHE 158, 340, BStBl II 1990, 57, HFR 1990, 177, unter II.5.a). Ausländische Abschlüsse können diesen Anforderungen von vornherein nicht entsprechen. Der anteilige Gewinn der inländischen Gesellschafter ist daher entweder nach § 4 Abs. 1 oder nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln (vgl. Wassermeyer/Kempermann in: Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl., Kap. 2 Rz. 2.48). Diese Vorschriften richten sich an die ausländische Personengesellschaft, nicht an die inländischen Gesellschafter. Die inländischen Gesellschafter können keine von der Gewinnermittlungsmethode der ausländischen Personengesellschaft abweichende Methode wählen.

Einwände der GbR 2 nicht durchgreifend

32-35 c) Die hiergegen vom Prozessbevollmächtigten der GbR 2 ... umfassend geltend gemachten Einwände sind nicht durchgreifend. ...

Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ...

36-37 4. ... Auch ausländische gesetzliche Vorschriften, die eine Buchführungs- und Abschlusspflicht begründen, können in der im Streitfall vorliegenden Fallkonstellation das (materielle) Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ausschließen (dazu a). Das Eingreifen der Sperrwirkung setzt voraus, dass die ausländischen Gesetze sowohl eine Buchführungs- als auch eine Abschluss- und damit Bilanzierungspflicht normieren (dazu b). Es ist aber nicht erforderlich, dass die ausländischen gesetzlichen Pflichten mit den deutschen funktions- und informationsgleich sind (dazu c). Besteht für die ausländische Personengesellschaft keine Sperrwirkung aufgrund einer gesetzlichen (ausländischen) Buchführungs- und Abschlusspflicht, steht es ihr frei, ihr Wahlrecht entsprechend den inländischen Regeln auszuüben (dazu d). Diese Grundsätze hat das FG nicht beachtet (dazu e).

... kann auch durch ausländische gesetzliche Buchführungs- und Abschlusspflicht ausgeschlossen sein

38 a) Das Gewinnermittlungswahlrecht steht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nur solchen Stpfl. (Gewinnermittlungs-subjekten) zu, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen. Das Bestehen einer gesetzlichen Buchführungs- und Abschlusspflicht sperrt daher die Möglichkeit der Einnahmen-Überschussrechnung. Derartige Pflichten können sich aus außersteuerrechtlichen (vgl. § 140 AO) und steuerrechtlichen Vorschriften (§ 141 AO) ergeben. Die wichtigsten außersteuerrechtlichen Buchführungs- und Abschlusspflichten normieren die §§ 238 ff. HGB (Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach – HHR –, § 4 EStG Rz. 544). Nach Auffassung des erkennenden Senats sind aber in der im Streitfall vorliegenden Fallkonstellation auch ausländische gesetzliche Vorschriften, die eine Buchführungs- und Abschlusspflicht begründen, im Grundsatz geeignet, das (materielle) Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG auszuschließen. Denn auch solche Vorschriften sind ‚gesetzliche Vorschriften‘ i. S. dieser Norm.

Frage der Sperrwirkung ausländischer Pflichten bisher vom BFH nicht ausdrücklich entschieden, ...

39 aa) Ob eine ausländische Buchführungs- und Abschlusspflicht als solche zum Ausschluss des Wahlrechts nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG führen kann, hat der BFH – jedenfalls in einer Urteilsache – noch nicht tragend entschieden (vgl. auch Pfirmann, BFH/PR 2019, 163, 164).

40 Entschieden ist bisher, dass die Einnahmen-Überschussrechnung für den inländischen Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft ausgeschlossen ist, wenn die ausländische Personengesellschaft im Ausland tatsächlich Bücher führt und Abschlüsse aufstellt (BFH-Urteile in BFHE 246, 404, BStBl II 2015, 141, HFR 2015, 450, Rz. 12 ff.; vom 10.12.2014 – IR 3/13, Rz. 6). In den diesen Entscheidungen zugrundeliegenden Sachverhalten haben die ausländischen Personengesellschaften ihren Gewinn (ausschließlich) mittels Bilanzen (Jahresabschlüssen) ermittelt, während der inländische Gesellschafter seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnungen ermitteln wollte. Dies hat der BFH für den inländischen Gesellschafter mit Blick auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Gewinnermittlung für die Personengesellschaft abgelehnt. Der erkennende Senat hat diese Entscheidungen dahin verstanden, dass die Einnahmen-Überschussrechnung ausgeschlossen ist, wenn die ausländische Personengesellschaft im Ausland tatsächlich Bücher führt und Abschlüsse aufstellt, und zwar unabhängig davon, ob dies freiwillig oder aufgrund einer ausländischen Rechtspflicht geschieht (BFH-Urteil in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, HFR 2017, 562, Rz. 68).

41 Zudem ist höchstrichterlich bereits entschieden, dass ‚andere Gesetze‘ i. S. des § 140 AO auch ausländische Rechtsnormen sein können (BFH-Urteil vom 14.11.2018 – IR 81/16, BFHE 263, 108, BStBl II 2019, 390, HFR 2019, 449, Rz. 13 ff.). Damit werden ausländische Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, soweit diese für die Besteuerung von Bedeutung sind, zu inländischen Pflichten. In dem Beschluss vom 15.10.2015 – IB 93/15 (BFHE 251, 309, BStBl II 2016, 66, HFR 2016, 92, Rz. 10) hat der BFH darüber hinaus – allerdings nicht tragend – ausgeführt, dass ‚eine ausländische Buchführungs- und Abschlusspflicht ebenso wie eine tatsächliche (freiwillige) Buchführung jedenfalls das Wahlrecht zur Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ausschließt‘.

... von der Finanzverwaltung bejaht ...

42 bb) Die Finanzverwaltung ist der Auffassung, dass eine ausländische Buchführungs- und Abschlusspflicht das Gewinnermittlungswahlrecht sperrt (EStH 2019, H 4.5 (1) ‚Wahl der Gewinnermittlungsart‘).

... und vom Fachschrifttum uneinheitlich beurteilt

43 cc) Das Fachschrifttum ist geteilter Auffassung. Nach wohl (inzwischen) überwiegender Meinung sind ausländische Buchführungs- und Abschlusspflichten geeignet, die Einnahmen-Überschussrechnung zu sperren (z. B. Schmidt/Wacker, EStG, 40. Aufl., § 15 Rz. 401; ders. in Lüdicke, Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, S. 97; HHR/Kanzler, § 4 EStG Rz. 512; Baranowski, DB 1992, 240; Wachter, FR 2006, 393, 399; Stahl/Mann, FR 2013, 286, 293; Gosch, BFH/PR 2015, 1, 2; ders., BFH/PR 2016, 49, 50; Drüen, IStR 2019, 833; ders., IStR 2020, 263; Neumann-Tomm, IStR 2020, 260). Nach anderer Meinung schließen ausländische Buchführungs- und Abschlusspflichten das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht aus (Schmidt/Heinz, GmbHR 2008, 581, 584 f.; Hennrichs, DStR 2015, 1420, 1423; Rohde, SteuK 2015, 320, 321; Schmidt/Renger, IStR 2015, 253, 255; Müller, BB 2015, 2327, 2329). Zur Begründung wird insbesondere angeführt, dass es sich bei den ‚gesetzliche[n] Vorschriften‘ i. S. des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nur um Pflichten aus dem nationalen Rechtskreis handeln könne (z. B. Schmidt/Heinz, GmbHR 2008, 581, 584).

Ansicht des erkennenden Senats

44 dd) Der erkennende Senat ist ... der Auffassung, dass auch ausländische gesetzliche Buchführungs- und Abschlusspflichten zum Ausschluss der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG führen können.

45 Die gegenteilige Ansicht kann sich nicht auf den Wortlaut des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG stützen. Die in dieser Norm verwendete Formulierung (‚gesetzlicher Vorschriften‘) beschränkt sich – ebenso wie diejenige in § 4 AO (‚Gesetz ist jede Rechtsnorm‘) – nicht nur auf inländische Rechtsnormen. Der Wortlaut ist danach offen und lässt eine Erstreckung auf ausländische Buchführungs- und Abschlusspflichten zu.

46 Etwas anderes lässt sich auch nicht aus den Formulierungen in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG (‚gesetzlicher Vorschriften‘) und in § 140 AO (‚anderen Gesetzen‘) entnehmen, die mit der in § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG verwendeten (‚gesetzlicher Vorschriften‘) vergleichbar sind (a. A. Schmidt/Heinz, GmbHR 2008, 581, 584). Denn § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG nimmt anders als § 5 Abs. 1 EStG nicht auf das deutsche Handelsrecht Bezug (vgl. BFH-Urteil in BFHE 158, 340, BStBl II 1990, 57, HFR 1990, 177, unter II.5.a) und § 140 AO erfasst gerade auch ausländische Buchführungs- und Abschlusspflichten (BFH-Urteil in BFHE 263, 108, BStBl II 2019, 390, HFR 2019, 449).

47 Ebenso fordert der Zweck des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG keine andere Auslegung. Die Einnahmen-Überschussrechnung stellt gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich eine vereinfachte Art der Gewinnermittlung dar (z. B. BFH-Urteil vom 19.10.2005 – XI R 4/04, BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509, HFR 2006, 126, unter II.1.). Sie bezweckt (weiterhin), die Gewinnermittlung durch Verzicht auf die Buchführung zu vereinfachen (vgl. BT-Drucks. II/481, S. 75 f.; vgl. auch HHR/Kanzler, § 4 EStG Rz. 506), auch wenn dieser Zweck im Laufe der Jahre durch zahlreiche Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip (vgl. § 4 Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG) zurückgedrängt wurde (vgl. HHR/Kanzler, § 4 EStG Rz. 506). Werden jedoch Bücher geführt oder Bilanzen aufgestellt, lässt sich dieser Vereinfachungszweck nicht mehr erreichen (vgl. Wachter, FR 2006, 393, 399). Was Grundlage für das Führen von Büchern oder die Aufstellung von Abschlüssen (Bilanzen) ist, hat insoweit keine Bedeutung.

Ausländisches Recht muss aber dazu verpflichten, ...

48 b) Für das Eingreifen der Sperrwirkung nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG kommt es jedoch darauf an, dass die ausländischen Gesetze sowohl eine Buchführungs- als auch eine Abschluss- und damit Bilanzierungspflicht normieren (dazu

aa). Diese Pflichten hat das FG als Tatsachengericht zu ermitteln (dazu bb).

... laufend Bücher zu führen sowie stichtagsbezogenen Abschluss (Bilanz) über Vermögen und Schulden zu erstellen

49 aa) Die Buchführungspflicht muss – wie § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG voraussetzt – mit einer Abschlusserstellungspflicht einhergehen. Das Bestehen einer bloßen (ggf. auch laufenden) Buchführungspflicht nach ausländischem Recht reicht daher nicht aus (gl. A. Neumann-Tomm, IStR 2020, 260, 263). Zudem sind bloße (branchenspezifische) ausländische Aufzeichnungspflicht und Buchführungspflichten, die keine laufende Buchführungspflicht begründen, nicht geeignet, das Wahlrecht auszuschließen, auch wenn sie über § 140 AO zu inländischen Pflichten werden. Denn dieses Verständnis gilt auch für den reinen Inlandsfall (ebenso z. B. FG Nürnberg, Urteil vom 22.06.1992 – V 166/88, EFG 1992, 705, zu § 10 MaBV; HHR/Kanzler, § 4 EStG Rz. 544; Drüen, IStR 2019, 833, 839 f.). Es ist eine laufende Buchführungspflicht erforderlich, mit der eine Abschlusspflicht einhergeht. Die Abschlusspflicht muss darauf gerichtet sein, eine Grundlage für den Betriebsvermögensvergleich zu liefern, also eine Pflicht zur Aufstellung einer Bilanz beinhalten. Deshalb muss auch die ausländische Bilanz – vergleichbar § 242 Abs. 1 HGB – das Vermögen und die Schulden des Gewinnermittlungssubjekts stichtagsbezogen darstellen. Liegen diese Voraussetzungen vor, ist eine bilanzielle Grundlage gegeben, die für den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG nutzbar ist.

Inhalt des ausländischen Rechts vom FG als Tatsachengericht festzustellen

50 bb) Ob das ausländische Recht diesen Anforderungen genügt, hat das FG als Tatsachengericht festzustellen. Es ist Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebende ausländische Recht gemäß § 155 Satz 1 FGO i. V. m. § 293 ZPO von Amts wegen zu ermitteln. Wie das FG das ausländische Recht ermittelt, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen (z. B. BFH-Urteil in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, HFR 2017, 562, Rz. 60, m. w. N.). Die Feststellungen zu Bestehen und Inhalt des ausländischen Rechts sind für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend (§ 155 FGO i. V. m. § 560 ZPO). Sie sind revisionsrechtlich wie Tatsachenfeststellungen zu behandeln (z. B. BFH-Urteil in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, HFR 2017, 562, Rz. 61, m. w. N.). Fehlen jedoch die erforderlichen Feststellungen zum maßgeblichen ausländischen Recht, liegt ein materieller Mangel vor. Ebenso entfällt die Bindungswirkung, soweit die erstinstanzlichen Feststellungen auf einem nur cursorschen Überblick über die zu behandelnde Materie beruhen (z. B. BFH-Urteil in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, HFR 2017, 562, Rz. 61, m. w. N.).

Ausländische Pflichten müssen nicht mit denen nach deutschem Recht funktions- und informationsgleich sein, ...

51 c) ... [Es ist] – soweit die Frage des Wahlrechtsausschlusses in Rede steht – nicht erforderlich, dass die ausländischen gesetzlichen Pflichten mit denen nach deutschem Recht funktions- und informationsgleich sind. Die Sperrwirkung setzt nicht voraus, dass der sich nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften ergebende Gewinn aus den ausländischen Büchern und dem ausländischen Abschluss (Bilanz) ohne nennenswerte Umrechnungen entnommen werden kann.

52 aa) Im Fachschrifttum ist das Meinungsbild hierzu kontrovers.

53 Zum Teil wird für den Ausschluss des Wahlrechts verlangt, dass die ausländischen Gewinnermittlungsregeln

(qualitativ) weitgehend den deutschen entsprechen; die ausländischen gesetzlichen Vorschriften müssten mit den deutschen funktions- und informationsgleich sein (Drüen, IStR 2019, 833, 840; ders., IStR 2020, 263, 266 f.; Schmidt/Loschelder, a. a. O., § 4 Rz. 371; ähnlich BeckOK EStG/Weitemeyer/Rehr, 9. Ed. [01.01.2021], EStG § 4 Rz. 1545a). Hierfür sei erforderlich, dass die ausländische Buchführungs- und Abschlusspflicht ohne nennenswerte Überleitung zum Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG führe (Drüen, IStR 2019, 833, 841, 845). Das FG als Tatsacheninstanz habe diese qualitative Vergleichbarkeit von Amts wegen zu ermitteln (Drüen, IStR 2019, 833, 841, Fn. 124, 125; ders., IStR 2020, 263, 267).

54 Andere Autoren bejahen hingegen die Sperrwirkung unabhängig davon, welche ‚materielle‘ Qualität die Bilanzierungsvorgaben nach ausländischem Recht aufweisen (z. B. Gosch, BFH/PR 2015, 1, 2; Neumann-Tomm, IStR 2020, 260, 262 f.; so wohl bereits Wachter, FR 2006, 393, 399; vgl. auch Strecker, AO-StB 2019, 170).

... weil deutschem Bilanzrecht Erfordernis einer Überleitungsrechnung nicht fremd ist

55 bb) Nach Auffassung des erkennenden Senats müssen die ausländischen gesetzlichen Vorschriften nur die unter III.4.b aa dargestellten Anforderungen erfüllen; sie müssen aber nicht mit den deutschen Gesetzen funktions- und informationsgleich sein. Entspricht der ausländische Abschluss nicht der Gewinnermittlung nach deutschem Steuerrecht (§ 4 Abs. 1 EStG), ist eine entsprechende Überleitungsrechnung vorzunehmen.

56 Es besteht kein Bedürfnis, ein derartiges qualitatives Merkmal für die ausländischen Bücher und Abschlüsse in den § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG hineinzulesen, weil dem deutschen Bilanzrecht das Erfordernis einer Überleitungsrechnung nicht fremd ist. Selbst der nach deutschem Handelsrecht aufgestellte Jahresabschluss (§§ 238 ff. HGB) ist den steuerrechtlichen Vorschriften anzupassen (vgl. § 60 Abs. 2 EStDV); der Stplf. kann, muss hierfür aber keine Steuerbilanz aufstellen (HHR/Pflüger, § 25 EStG Rz. 45). Ebenso schreibt § 146 Abs. 2 Satz 4 AO für den darin geregelten Fall einer nach ausländischem Recht zur Buchführung verpflichteten ausländischen Betriebsstätte eine Überleitungsrechnung vor (vgl. BFH-Urteil vom 16.02.1996 – I R 43/95, BFHE 180, 286, BStBl II 1997, 128, HFR 1996, 645, unter II.4.a); die ausländischen Buchführungsergebnisse müssen in die inländische Buchführung übernommen (§ 146 Abs. 2 Satz 3 AO) und an die deutschen steuerrechtlichen Vorschriften angepasst werden (Überleitungsrechnung nach § 146 Abs. 2 Satz 4 AO). Wie bereits ausgeführt, sind auch die von der deutschen Steuer auszunehmenden Einkünfte nach deutschem Recht zu ermitteln (dazu oben III.3.). Entspricht der ausländische Abschluss nicht der Gewinnermittlung nach deutschem Steuerrecht (§ 4 Abs. 1 EStG), sind entsprechende Anpassungen durch eine Überleitungsrechnung vorzunehmen (vgl. Wacker in Lüdicke, Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, S. 97). Die im ausländischen Recht gründende Buchführungs- und Abschlusspflicht führt daher zu einem Wahlrechtsausschluss, nicht aber dazu, dass das nach ausländischem Recht ermittelte Ergebnis ungeprüft der deutschen Besteuerung zugrunde gelegt werden kann. Im Übrigen liegt auch dem BFH-Urteil in BFHE 246, 404, BStBl II 2015, 141, HFR 2015, 450 (Rz. 13), wonach der Wahlrechtsausschluss aus dem tatsächlichen Führen von Büchern und Erstellen von Abschlüssen nach ausländischem Recht folgt, die Auffassung zugrunde, dass die Progressionseinkünfte nach innerstaatlichem Recht zu ermitteln sind.

57 Außerdem ist bei einem Inlandsfall für ein Gewinnermittlungssubjekt, das nicht gesetzlich buchführungs- und abschlusspflichtig ist, der Betriebsvermögensvergleich

nicht schon dann ausgeschlossen, wenn die Buchführung nicht ordnungsgemäß ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.11.1964 – IV 147/64, HFR 1966, 113). Ggf. ist der Gewinn im Schätzungswege durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (vgl. HHR/Kanzler, vor §§ 4 bis 7 EStG Rz. 15). Trifft der nicht buchführungs- und abschlusspflichtige Stplf. (das Gewinnermittlungssubjekt) keine Wahl, so ist der Gewinn ebenfalls durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (BFH-Urteil vom 19.03.2009 – IV R 57/07, BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, HFR 2009, 760, unter II.2.a). Auch in solchen Fällen können daher ggf. umfangreiche Anpassungen notwendig werden.

Ggf. entsprechende Anwendung des ordre public-Vorbehaltes

58 cc) Soweit rechtsstaatliche Bedenken deshalb erhoben werden, weil ausländische – nicht dem deutschen GG und der Kontrolle des deutschen Gesetzgebers unterliegende – Rechtsnormen materiell-rechtliche Auswirkungen haben, lässt sich diesen – wie bei § 140 AO – ggf. mit einer entsprechenden Anwendung des kollisionsrechtlichen ordre public-Vorbehaltes begegnen, dem zufolge eine Rechtsnorm eines anderen Staates nicht anzuwenden ist, wenn sie zu einem Ergebnis führen würde, das mit den wesentlichen Grundsätzen deutschen Rechts – insbesondere mit den Grundrechten – nicht vereinbar ist (BFH-Urteil in BFHE 263, 108, BStBl II 2019, 390, HFR 2019, 449, Rz. 17; Strecker, AO-StB 2019, 170, 171).

Bei fehlender Sperrwirkung gelten für Ausübung des Wahlrechts ...

59 d) Besteht für eine ausländische Personengesellschaft keine Sperrwirkung aufgrund einer gesetzlichen (ausländischen) Buchführungs- und Abschlusspflicht, steht es ihr frei, in der im Streitfall vorliegenden Fallkonstellation das Wahlrecht als ‚fiktive‘ Normadressatin des § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG auszuüben.

... für Inlandsfall geltende Regeln entsprechend

60 Dabei sind die Regeln (entsprechend) zu befolgen, die auch für den reinen Inlandsfall gelten. Danach ist für die Ausübung des Wahlrechts die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung maßgeblich (z. B. BFH-Urteil vom 02.06.2016 – IV R 39/13, BFHE 254, 118, BStBl II 2017, 154, HFR 2016, 1045, Rz. 19, m. w. N.). Das Gewinnermittlungssubjekt hat sein Wahlrecht ausgeübt, indem es die Einnahmen-Überschussrechnung oder den Betriebsvermögensvergleich fertiggestellt hat und diese Gewinnermittlung als endgültig ansieht. Alleine durch die Einrichtung einer Buchführung wird das Wahlrecht noch nicht zugunsten des Betriebsvermögensvergleichs ausgeübt. Das Wahlrecht zugunsten dieser Gewinnermittlung kann nämlich nicht vor Erstellung eines Abschlusses nach Ablauf des Wirtschaftsjahres endgültig getroffen werden (z. B. BFH-Urteil in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, HFR 2009, 760, unter II.3.b). Als Beweisanzeichen hierfür kann u. a. die Tatsache gewertet werden, dass es jene – z. B. durch die Übersendung an das FA – in den Rechtsverkehr gibt (z. B. BFH-Urteil in BFHE 254, 118, BStBl II 2017, 154, HFR 2016, 1045, Rz. 19, m. w. N.). An die solchermaßen ausgeübte Wahl ist die Personengesellschaft gebunden (vgl. BFH-Urteil vom 08.10.2008 – VIII R 74/05, BFHE 223, 261, BStBl II 2009, 238, HFR 2009, 260, unter II.B.b, m. w. N.).

Tatsächliche Handhabung maßgeblich

61 Dies bedeutet: Führt die Personengesellschaft tatsächlich Bücher im Ausland und stellt sie dort tatsächlich einen Abschluss nach ausländischem Recht auf, ohne auch eine Einnahmen-Überschussrechnung zu erstellen, ist das Wahlrecht zugunsten des Betriebsvermögensvergleichs

ausgeübt. Solche Sachverhalte lagen den BFH-Urteilen in BFHE 246, 404, BStBl II 2015, 141, HFR 2015, 450 und vom 10.12.2014 – IR 3/13 zugrunde. Will die ausländische Personengesellschaft für Zwecke der Ermittlung der nach dem DBA steuerfreien Progressionseinkünfte hingegen die Einnahmen-Überschussrechnung wählen, muss das Wahlrecht entsprechend ausgeübt werden, bevor im In- oder Ausland eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erfolgt. Als starkes Beweisanzeichen hierfür kann der Umstand gewertet werden, dass bei dem inländischen FA eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eingereicht wird, bevor der ausländischen Steuerverwaltung ggf. eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zugeleitet worden ist.

FG-Urteil weicht von diesen Grundsätzen ab

62 e) Diesen Grundsätzen entspricht das FG-Urteil nicht.

63 aa) Das FG ist zwar (stillschweigend) zutreffend davon ausgegangen, dass sich eine Buchführungs- sowie Abschluss- und damit Bilanzierungspflicht der C nur aus luxemburgischen gesetzlichen Vorschriften ergeben kann. Die C unterlag keiner inländischen Buchführungs- und Abschlusspflicht. Zwar ist nach den §§ 238 ff. HGB jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und Abschlüsse aufzustellen. Personenhandelsgesellschaften in Form der OHG und KG gelten als Kaufmann (§ 6 Abs. 1 HGB). Auch eine Gesellschaft ausländischen Rechts kann unter § 6 Abs. 1 HGB fallen (Störk/Lewe in Beck Bil-Komm., 12. Aufl., § 238 HGB Rz. 47). Allerdings können die §§ 238 ff. HGB für eine ausländische Personengesellschaft allenfalls dann eingreifen, wenn sie entweder ihren Verwaltungssitz im Inland hat (vgl. MüKoBilR/Graf, § 238 HGB Rz. 10 ff.) oder über eine inländische Zweigniederlassung verfügt (MüKoHGB/Krafka, 5. Aufl., § 13d Rz. 18). Beides ist – soweit ersichtlich – im Streitfall nicht gegeben.

64 bb) Das FG-Urteil enthält aber widersprüchliche Aussagen zu der (auch) entscheidungserheblichen Frage, ob ausländische gesetzliche Buchführungs- und Abschlusspflichten das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ausschließen. Das FG führt einerseits aus, dass diese Frage nicht zu entscheiden sei, weil die C tatsächlich in Luxemburg ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt habe. Andererseits heißt es in dem Urteil aber, dass die ausländische Bilanzierungspflicht Sperrwirkung hinsichtlich des Wahlrechts nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG entfalte.

65 cc) Die Frage nach der Buchführungs- und Abschlusspflicht ist nicht deshalb unerheblich, weil das FG seine Entscheidung, soweit die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung durch die C betroffen ist, auch auf die objektive Feststellungslast gestützt hat.

66 Das FG hat zwar ausgeführt, dass der Aufklärungsmangel hinsichtlich der zeitlichen Reihenfolge der von der C erstellten Gewinnermittlungen (Einnahmen-Überschussrechnung und Betriebsvermögensvergleich) zu Lasten der beweisbelasteten Klinnen. gehe. Nach dieser Beurteilung des FG wäre der Betriebsvermögensvergleich als die maßgebliche Gewinnermittlung anzusehen. Insoweit fehlt jedoch die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den tatsächlichen Feststellungen. Es liegt daher entweder ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor, der als Fehler der Rechtsanwendung ohne besondere Rüge vom Revisionsgericht zu beachten ist, oder ein gleichermaßen beachtlicher Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO (z. B. BFH-Urteil vom 12.04.2007 – VI R 36/04, BFH/NV 2007, 1851, unter II.2.b).

67 (1) Die GbR 1 und die GbR 2 haben – ginge man von einer Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO aus – diesen Verfahrensfehler ordnungsgemäß in ihrer Revisionsbegründung dargelegt (vgl. § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO).

68 (2) Das FG hat seine Feststellungen und Würdigung, soweit die zeitliche Reihenfolge der beiden Gewinnermittlungen betroffen ist, insbesondere auf die Aussage des Zeugen Z gestützt. Dieser wurde als Zeuge zu dem Thema vernommen, wer dem Prozessbevollmächtigten aufgrund welcher Erkenntnisse die Daten ... zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanzen und der Einnahmen-Überschussrechnungen mitgeteilt habe. Die Würdigung dieser Zeugenaussage durch das FG genügt nicht dem Gebot der Nachvollziehbarkeit der Beweiswürdigung (vgl. Lange in HHSp, § 96 FGO Rz. 213) (*wird ausgeführt*).

69 (3) Es ist auch nicht erkennbar – soweit es hierauf im zweiten Rechtsgang ankommen sollte –, weshalb sich nach Auffassung des FG die zeitliche Reihenfolge der Erstellung der Gewinnermittlungen (Einnahmen-Überschussrechnung, Betriebsvermögensvergleich) nicht mehr aufklären ließ. Ein starkes Beweisanzeichen für die Wahlrechtsausübung ist – wie dargelegt – die Einreichung der Gewinnermittlung bei den Steuerbehörden. Diese Zeitpunkte dürften sich im allgemeinen ermitteln lassen.

Fehlende Spruchreife

70 IV. Die Sache ist nicht spruchreif.

71 Die im FG-Urteil enthaltenen Feststellungen liefern dem erkennenden Senat keine ausreichende Tatsachengrundlage, um den Streitfall abschließend beurteilen zu können.

Keine Darlegungen zum entscheidungserheblichen luxemburgischen Recht

72 1. Soweit die Frage der Buchführungs- und Abschlusspflicht nach luxemburgischen gesetzlichen Vorschriften betroffen ist, soll die C nach den Feststellungen des FG verpflichtet gewesen sein, nach luxemburgischem Aufsichtsrecht jährlich eine Bilanz zu erstellen. Außerdem habe sich – so das FG – aus mehreren Stellen des Gesellschaftsvertrages der C ergeben, dass für die Gesellschafter das Führen von Büchern und die Erstellung einer Bilanz außer Frage gestanden habe. Das spricht dafür, dass die C tatsächlich Bücher geführt und Abschlüsse (Bilanzen) erstellt hat, und legt den Schluss nahe, dass sie hierzu aufgrund luxemburgischer gesetzlicher Vorschriften auch verpflichtet war. Gleichwohl enthält das FG-Urteil keine eigenen Feststellungen dazu, nach welchen gesetzlichen luxemburgischen Vorschriften die C zur Buchführung und Abschlusserstellung verpflichtet gewesen sein soll. Es fehlt eine – wenn auch nur kurze – Darstellung zum entscheidungserheblichen luxemburgischen Recht, welche den erkennenden Senat binden könnte.

73 Das FG wird daher zu ermitteln haben, ob die C nach luxemburgischen gesetzlichen Vorschriften verpflichtet war, Bücher zu führen und Abschlüsse (Bilanzen) zu erstellen, die das Vermögen und die Schulden der C bilanziell in beiden Streitjahren darstellen. Im Streitfall bestehen Anhaltspunkte dafür, dass solche gesetzliche Pflichten bestanden haben. Bei Bejahung dieser Frage ist die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung gesperrt. Der Gewinn ist dann durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG nach den innerstaatlichen Vorschriften zu ermitteln.

74 2. Sollte die vorbezeichnete Frage zu verneinen sein, wird das FG (nochmals) der Frage nachzugehen haben, ob die C bereits vor Einreichung der Einnahmen-Überschussrechnung die nach luxemburgischen Vorgaben (dann freiwillig) erstellten Abschlüsse (Bilanzen) fertiggestellt und als endgültig angesehen hat. Ein starkes Beweisanzeichen für die Wahlrechtsausübung ist die Übersendung der Gewinnermittlung an die Steuerbehörden. ... "

Anmerkung

1. Das Besprechungsurteil betrifft eine auslandsbezogene „Goldfinger-Gestaltung“. Der BFH hat bereits 2017 die sog. Goldfinger-Modelle (inlands- und auslandsbezogene Gestaltungen) im Grundsatz akzeptiert (Urteile in BFHE 256, 507, BStBl II 2017, 466, HFR 2017, 570; vom 19.01.2017 – IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, HFR 2017, 562). Die auslandsbezogene Gestaltung (Beteiligung an einer nach deutschem Verständnis transparenten Personengesellschaft in einem ausländischen Staat, mit dem ein DBA besteht) führt bei den inländischen Gesellschaftern typischerweise zu einer endgültigen Reduzierung der ESt-Belastung. Dies ist eine Folge des durch die ausländischen Verluste ggf. bis auf null reduzierten ESt-Satzes (vgl. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG; sog. negativer Progressionsvorbehalt).

Diese Gestaltungen basieren (verkürzt) dargestellt u. a. darauf, dass die Personengesellschaft den Gewinn aus ihrem gewerblichen Goldhandel durch Einnahmen-Überschussrechnungen nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ermitteln darf und sie dabei die Anschaffungskosten für das als Umlaufvermögen zu qualifizierende Gold als sofort abziehbare Betriebsausgaben geltend machen kann. Der angestrebte Effekt (bei auslandsbezogenen Gestaltungen die Reduzierung des ESt-Satzes) lässt sich daher nicht erreichen, wenn die als Mitunternehmerschaft anzusehende ausländische Personengesellschaft ihren Gewinn ohnehin durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln muss.

Der Gesetzgeber ist gegen die auslandsbezogenen Gestaltungen durch Einföhrung des § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG und Aufnahme des § 15b EStG (beachte auch § 15b Abs. 3a EStG) in § 32b Abs. 1 Satz 3 EStG vorgegangen. Das Besprechungsurteil hat daher, soweit „Goldfinger-Gestaltungen“ betroffen sind, an Bedeutung verloren.

2. Der entschiedenen Rechtsfrage, ob ausländische gesetzliche Buchführungs- und Abschlusspflichten das materielle Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ausschließen, kommt jedoch allgemeine Bedeutung zu. Diese Frage war hoch streitig.

Nach Ansicht des IV. Senats kann die Einnahmen-Überschussrechnung auch durch eine ausländische gesetzliche Buchführungs- und Abschlusspflicht gesperrt sein. Es wird jedoch vorausgesetzt, dass das ausländische Recht dazu verpflichtet, laufend Bücher zu führen sowie einen stichtagsbezogenen Abschluss (Bilanz) über das Vermögen und die Schulden zu erstellen. Ob das ausländische Recht diesen Anforderungen genügt, ist im Klageverfahren vom FG als Tatsachengericht festzustellen. Die ausländischen Pflichten müssen nicht mit denen nach deutschem Recht funktions- und informationsgleich sein. Rechtsstaatlichen Bedenken hiergegen ist ggf. mit einer entsprechenden Anwendung des ordre public-Vorbehalts zu begegnen. Das ausländische Recht kann daher durchaus zu einem anderen Ergebnis führen als der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG. Für diesen Fall ist eine Überleitungsrechnung mit ggf. nennenswerten Anpassungen erforderlich.

3. Gibt es keine entsprechende ausländische gesetzliche Buchführungs- und Abschlusspflicht, kann das Gewinnermittlungswahlrecht zugunsten der Einnahmen-Überschussrechnung ausgeübt werden. Bei einer nach deutschem Verständnis transparenten ausländischen Personengesellschaft steht das Wahlrecht jedoch nicht den inländischen Gesellschaftern, sondern der ausländischen Personengesellschaft zu.

RiBFH Dr. Michael Geissler

Einkommensteuer**4 Erfüllung der Nutzungsvoraussetzungen des § 7g Abs. 4 Satz 1, Abs. 6 Nr. 2 EStG in Fällen der Betriebsaufgabe**

Urteil vom 28.07.2021 – X R 30/19 –

Vorinstanz: Thüringer FG, Urteil vom 10.04.2019 – 4 K 442/17 (EFG 2020, 1119)

EStG § 7g Abs. 4 Satz 1, Abs. 6 Nr. 2; FGO § 100 Abs. 2 Satz 2

1. Für die Erfüllung der Nutzungsvoraussetzungen des § 7g Abs. 4 Satz 1, Abs. 6 Nr. 2 EStG genügt es in Fällen, in denen der Betrieb im Jahr nach der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts aufgegeben wird, wenn das Wirtschaftsgut nicht für ein volles Kalenderjahr bzw. einen vollen Zwölf-Monats-Zeitraum nach dem Wirtschaftsjahr seiner Anschaffung oder Herstellung, sondern lediglich während des mit der Betriebsaufgabe endenden Rumpfwirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird (gegen BMF-Schreiben vom 20.11.2013, BStBl I 2013, 1493, Rz. 36, 37, 58).

2. Wenn das FG die Berechnung des festzusetzenden oder festzustellenden Betrags gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen will, muss es über die Klage in einem Umfang entscheiden, dass dem FA nur noch die Berechnung des Betrags überlassen bleibt. Dies bedeutet zum einen, dass im Rahmen der Berechnung keine offene Rechtsfrage mehr verbleiben darf. Zum anderen muss das Gericht dem FA eine eindeutige Berechnungsanweisung vorgeben; die für die Berechnung erforderlichen Angaben müssen entweder im Urteil enthalten sein oder es müssen Zahlenangaben in den Akten durch eine konkrete Bezugnahme in das Urteil einbezogen sein.

3. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO verlangt, dass die Berechnung des festzusetzenden oder festzustellenden Betrags einen nicht unerheblichen Aufwand erfordert. Einfache Berechnungen hat das FG daher selbst vorzunehmen.

Die Klin. betrieb im Streitjahr 2014 ein gewerbliches Einzelunternehmen, dessen Gewinn sie durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte.

In ihrer im Februar 2014 eingereichten Gewinnermittlung für 2012 hatte sie für die beabsichtigte Anschaffung eines PKW einen Investitionsabzugsbetrag als Betriebsausgabe abgezogen. Die Klin. wurde insoweit zunächst erklärungs-gemäß veranlagt. Sie erwarb den PKW im Mai 2014. Im Juli 2015 gab sie ihren Betrieb auf.

Das FA machte daraufhin den Investitionsabzugsbetrag für 2012 rückwirkend rückgängig, weil der Betrieb vor dem Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung folgenden Wirtschaftsjahres aufgegeben worden sei. Dieser Bescheid ist zwar angefochten, aber nicht Gegenstand des vorliegenden Revisionsverfahrens.

Für das Streitjahr 2014 begehrte die Klin. für den PKW eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG in Höhe von 1 601 €. Dies lehnte das FA ab. Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Die Revision führte – aus anderen als den vom FA geltend gemachten Gründen – zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Der BFH führte aus:

15 „Das FG hat zwar innerhalb des § 7g EStG auf eine Norm abgestellt, aus der die Klin. im Streitjahr keine ihr günstige Rechtsfolge ableiten kann (dazu unten 1.). Gleichwohl hat es die zeitliche Komponente der Nutzungsvoraus-

setzung des § 7g EStG im Ergebnis zutreffend ausgelegt (unten 2.). Die Sache ist aber an das FG zurückzuverweisen, weil der Tenor des klagestattgebenden vorinstanzlichen Urteils nicht hinreichend bestimmt ist und das FG keine Feststellungen zur ausschließlichen oder fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung des von der Klin. angeschafften PKW getroffen hat (unten 3.).

FG hat falsche Norm herangezogen

16 1. Das FG hat allein auf § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG abgestellt. Dies ist unzutreffend, weil die vom FG angenommene fehlende Anwendbarkeit dieser Norm im Streitjahr 2014 keine günstige Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn der Klin. haben könnte. Eine der Klin. günstige Gewinnauswirkung der Nichtanwendung dieser Norm ergäbe sich allein im Jahr der Vornahme des Investitionsabzugsbetrags (hier: 2012), das aber nicht Gegenstand des vorliegenden Revisionsverfahrens ist.

17 Maßgebend für die von der Klin. im Streitjahr 2014 angestrebte, ihr günstige Gewinnauswirkung ist vielmehr allein die – vom FG nicht erwähnte – Norm des § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG. Diese stimmt allerdings im hier entscheidungserheblichen Punkt mit § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG überein, so dass allein dieser Rechtsfehler des FG nicht zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils führt.

Anwendung des § 7g EStG bei kurzfristiger Betriebsaufgabe

18 2. Nach § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG können die in § 7g Abs. 5 EStG vorgesehenen Sonderabschreibungen – neben weiteren Voraussetzungen – nur in Anspruch genommen werden, wenn das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird.

19 Zu Recht hat das FG die Auffassung vertreten, dass es für die Erfüllung dieser Nutzungsvoraussetzung in Fällen, in denen der Betrieb im Jahr nach der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts aufgegeben wird, genügt, wenn das Wirtschaftsgut nicht für ein volles Kalenderjahr bzw. einen vollen Zwölf-Monats-Zeitraum nach dem Wirtschaftsjahr seiner Anschaffung oder Herstellung, sondern lediglich während des mit der Betriebsaufgabe endenden Rumpfwirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird.

„Wirtschaftsjahr“ muss bei Betriebsaufgabe keinen vollen Zwölf-Monats-Zeitraum umfassen

20 a) Mit ... dem FG ist der Senat der Auffassung, dass sich die vom Gesetzgeber vorgesehene Rechtsfolge aus dem Gesetzeswortlaut ergibt. Danach ist – neben dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts – das darauf folgende ‚Wirtschaftsjahr‘ für die Erfüllung der Nutzungsvoraussetzung maßgeblich.

21 aa) Zwar ist das Wirtschaftsjahr bei Gewerbetreibenden, die ihren Gewinn – wie die Klin. – durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, gemäß § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG das Kalenderjahr. Dieser Grundsatz wird aber durch die Regelungen des § 8b EStDV ergänzt. Danach umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von zwölf Monaten (§ 8b Satz 1 EStDV). Gemäß § 8b Satz 2 EStDV darf es aber in bestimmten Fällen einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfassen (sog. Rumpfwirtschaftsjahr). Hierunter fällt auch die Betriebsaufgabe (§ 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV).

22 Trotz des im Wortlaut des § 8b Satz 2 EStDV verwendeten Begriffs ‚darf‘ hat die Rspr. die Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres in den dort genannten Fällen als zwingend angesehen (vgl. zur unentgeltlichen Betriebsüber-

gabe BFH-Urteile vom 23.08.1979 – IV R 95/75, BFHE 128, 533, BStBl II 1980, 8, HFR 1980, 5, und vom 22.11.2018 – VI R 50/16, BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313, HFR 2019, 266, Rz. 33).

23 bb) Der durch § 8b EStDV verwendete Begriff des Wirtschaftsjahres ist auch im Rahmen des § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG maßgebend. Die – durch § 8b EStDV ergänzten – Definitionen des § 4a EStG stehen im selben Abschnitt des EStG wie § 7g EStG (vgl. die amtliche Gliederungsbezeichnung vor §§ 4 bis 7i EStG: ‚3. Gewinn‘). Es gibt daher ... nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, dass der gesetzlich definierte Begriff des ‚Wirtschaftsjahres‘ innerhalb der durch eine amtliche Überschrift gebildeten und zusammengefassten Normgruppe der §§ 4 bis 7i EStG mit unterschiedlichen Inhalten zu füllen sein könnte. Ein Grundbegriff des Einkommensteuerrechts, der im Gesetz selbst – bzw. in einer auf diesem Gesetz beruhenden Rechtsverordnung – umschrieben wird, darf in demselben Gesetz nicht in anderer Weise ausgelegt werden, sofern – was hier nicht ersichtlich ist – nicht zwingende Gründe eine andere Auslegung unausweichlich machen (vgl. BFH-Urteil vom 21.07.2000 – VI R 153/99, BFHE 192, 316, BStBl II 2000, 566, HFR 2000, 804, unter II.1.a, zu dem in § 2 Abs. 2 EStG definierten und in § 32 Abs. 4 EStG verwendeten Begriff der Einkünfte).

Rspr. zur früheren Ansparabschreibung

24 cc) Die Heranziehung des § 8b EStDV für den Begriff des Wirtschaftsjahres entspricht zudem der ständigen höchstrichterlichen Rspr. zur früheren Ansparabschreibung nach § 7g EStG in der bis zum 17.08.2007 geltenden Fassung (EStG a. F.).

25 So war die Ansparrücklage am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres aufzulösen (§ 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a. F.). Wenn der Betrieb während des laufenden Zwölf-Monats-Zeitraums veräußert wurde, war die gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage zwingend bereits zum Zeitpunkt der Veräußerung vorzunehmen, weil aufgrund der Betriebsveräußerung ein Rumpfwirtschaftsjahr zu bilden war und dies als vollgültiges Wirtschaftsjahr anzusehen ist (BFH-Urteile vom 10.11.2004 – XI R 56/03, BFH/NV 2005, 845, HFR 2005, 746, unter II.2.a, und vom 20.12.2006 – X R 31/03, BFHE 216, 288, BStBl II 2007, 862, HFR 2007, 445, unter II.2., 3.; FG Münster, Urteil vom 20.09.2001 – 2 K 7625/00, EFG 2002, 387, Revision als unzulässig verworfen durch Senatsbeschluss vom 15.05.2002 – X R 71/01, BFH/NV 2002, 1320). Dies galt auch für Rumpfwirtschaftsjahre, die infolge von Umwandlungsvorgängen zu bilden waren (für eine Einbringung zum Teilwert BFH-Urteil vom 10.11.2004 – XI R 69/03, BFHE 208, 190, BStBl II 2005, 596, HFR 2005, 637, unter II.2.c; ebenso zu dem infolge einer formwechselnden Umwandlung zu bildenden Rumpfwirtschaftsjahr FG Düsseldorf, Urteil vom 26.03.2012 – 6 K 4454/10, EFG 2012, 1484, nachgehend wurde die Klage durch das BFH-Urteil vom 06.06.2013 – I R 36/12, BFH/NV 2014, 74 aus anderen Gründen als unzulässig verworfen).

26 Dieselbe Auslegung hat der BFH für den Gewinnzuschlag nach § 7g Abs. 5 EStG a. F. vertreten. Nach dieser Vorschrift war im Fall einer Rücklagenauflösung, die nicht auf einer begünstigten Investition beruhte, der Gewinn für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hatte, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen. In diesem Zusammenhang hat der BFH auch ein Rumpfwirtschaftsjahr als ‚volles Wirtschaftsjahr‘ i. S. des § 7g Abs. 5 EStG a. F. angesehen und den Gewinnzuschlag von 6 % selbst dann ungekürzt angewandt, wenn es unterjährig zu einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung gekommen war und das Wirtschaftsjahr somit gemäß § 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV weniger als zwölf Monate umfasste (BFH-Urteil vom 26.02.2008 – VIII R 82/05, BFHE 220, 442, BStBl II 2008, 481, HFR 2008, 804, unter II.1.b).

27 dd) Die zu § 7g EStG a. F. ergangene Rspr. gilt hinsichtlich der Heranziehung des § 8b EStDV unverändert auch für den Investitionsabzugsbetrag fort (so bereits zu der – auch im Streitjahr geltenden – Rechtslage nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG FG Hamburg, Urteil vom 21.05.2015 – 2 K 14/15, EFG 2015, 1517, unter II.1.a, NZB als unzulässig verworfen durch Senatsbeschluss vom 21.01.2016 – X B 104/15, n. v.). Der Klin. ist darin zuzustimmen, dass dem Gesetzgeber die Rspr. zum Begriff des Wirtschaftsjahres im Rahmen des § 7g EStG a. F. bekannt war und er – wenn er entsprechend der Auffassung des FA stets die Nutzung über einen Zeitraum von vollen zwölf Monaten hätte voraussetzen wollen – dies ohne Weiteres im Gesetzeswortlaut hätte festschreiben können. Mit der zielgenaueren Umgestaltung der durch § 7g EStG bezweckten Investitionsförderung von einer Ansparabschreibung in einen Investitionsabzugsbetrag hat sich der Wortlaut des Gesetzes („Wirtschaftsjahr“) in diesem Punkt aber nicht geändert. Auch der grundsätzliche Normzweck des § 7g EStG ist – wie bereits das FG unter Bezugnahme auf die Gesetzesmaterialien zutreffend ausgeführt hat – unverändert geblieben.

28 Umgekehrt hat der Gesetzgeber beispielsweise in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG ausdrücklich den Begriff „fünf Jahre“ verwendet. Dieser Zeitraum, mit dem fünf Zeitjahre (60 Monate) gemeint sind, verkürzt sich auch durch ein Rumpfwirtschaftsjahr nicht (BFH-Urteil vom 13.11.2013 – IR 45/12, BFHE 244, 277, BStBl II 2014, 486, HFR 2014, 425).

Zurückweisung der Argumente des FA

29 b) Die vom FA angeführten Argumente stehen dieser wortlautbezogenen Gesetzesauslegung nicht entgegen.

30 aa) So bringt das FA vor, eine innerhalb des Wirtschaftsjahres vorgenommene Entnahme schließe die Erfüllung der Nutzungsvoraussetzung aus; die Betriebsaufgabe sei aber als ‚Totalentnahme‘ anzusehen. Beides mag zutreffen. Allerdings ist im Fall der Betriebsaufgabe das Wirtschaftsjahr zugleich mit der Betriebsaufgabe beendet. Dies unterscheidet die Betriebsaufgabe in Bezug auf die Nutzungsvoraussetzung des § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG entscheidungserheblich von einer während des (weiter)laufenden Wirtschaftsjahres durchgeführten Entnahme des begünstigten Wirtschaftsguts.

31 bb) Zwar weist das FA im Ausgangspunkt zutreffend darauf hin, dass im Fraktionsentwurf eines UntStRefG 2008 vom 27.03.2007 (BT-Drucks. 16/4841, 53) sowohl zu § 7g Abs. 4 EStG als auch zu § 7g Abs. 6 EStG ausgeführt wird, das Wirtschaftsgut müsse ‚bis zum Ende des folgenden Jahres‘ bzw. ‚in dem darauf folgenden Jahr‘ ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden. Angesichts des – bereits in diesem Gesetzentwurf – eindeutig anderen Gesetzeswortlauts („Wirtschaftsjahr“) ist aber davon auszugehen, dass der Gesetzgeber sich in seinen erläuternden Bemerkungen lediglich einer sprachlichen Vereinfachung bedient hat (der Begriff des Wirtschaftsjahres wird in den vom FA angeführten Sätzen aus der Gesetzesbegründung bereits an anderer Stelle verwendet; es wäre also zu einer sprachlich unschönen Doppelung gekommen), aber nicht den im Gesetzestext selbst verwendeten Begriff mit bindender Wirkung für die Rechtspraxis umdefinieren wollte. Für eine solche Absicht enthalten die Gesetzesmaterialien jedenfalls keine Anhaltspunkte.

32 cc) Wie der vom FA gebildete Fall zu behandeln wäre, dass das Wirtschaftsgut am 30.12. angeschafft und der Betrieb am 02.01. des Folgejahres aufgegeben wird, kann vorliegend offenbleiben, da der hier zu beurteilende Sachverhalt mit einer derartigen Gestaltung nicht vergleichbar ist. Im Streitfall lagen sowohl die Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags beim FA als auch die Anschaffung des begünstigten Wirtschaftsguts zeitlich vor der Betriebsaufgabe.

33 c) Die Rechtsauffassung des Senats, wonach Rumpfwirtschaftsjahre i. S. des § 8b Satz 2 EStDV auch für Zwecke des § 7g EStG als volle Wirtschaftsjahre anzusehen sind, entspricht auch der Auffassung eines Teils der Literatur (vgl. Blümich/Brandis, § 7g EStG Rz. 68; Schmidt/Kulosa, EStG, 40. Aufl., § 7g Rz. 10, 60; Lutter, EFG 2020, 1121; wohl auch Roland in Bordewin/Brandt, § 7g EStG Rz. 14). Ein anderer Teil der Literatur – soweit sich darin überhaupt Äußerungen zur vorliegend entscheidungserheblichen Frage finden – verweist hingegen auf die gegenläufige Verwaltungsauffassung (Meyer, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7g EStG Rz. 22; BeckOK EStG/Graw, 9. Ed. [01.01.2021], EStG § 7g Rz. 147; ähnlich Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 7g Rz. 10a: ‚im gesamten Folgejahr‘).

Tenor des FG-Urteils nicht hinreichend bestimmt

34 3. Das angefochtene Urteil muss aber aufgehoben werden, weil sein Tenor nicht hinreichend bestimmt ist (dazu unten a) und das FG keine Feststellungen zu den weiteren Voraussetzungen des § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG getroffen hat (unten b).

35 a) Der Tenor des vorinstanzlichen Urteils ist nicht hinreichend bestimmt, weil das FG die Berechnung des neu festzustellenden Gewinns und des neu festzusetzenden GewSt-Messbetrags gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen hat, ohne jedoch die hierfür erforderlichen Berechnungsgrundlagen vorzugeben.

Bestimmtheitsanforderungen bei Übertragung der Steuerberechnung auf das FA

36 aa) Nach ständiger höchstrichterlicher Rspr. muss das FG, wenn es von § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO Gebrauch macht, über die Klage in einem Umfang entscheiden, dass dem FA nur noch die Berechnung des Betrags überlassen bleibt. Dies beinhaltet zweierlei: Zum einen darf im Rahmen der Berechnung keine offene Rechtsfrage mehr verbleiben (BFH-Beschluss vom 08.03.2005 – IV B 73/03, BFH/NV 2005, 1351, unter 3., m. w. N.). Zum anderen muss das Gericht dem FA eine eindeutige Berechnungsanweisung vorgeben (zum Ganzen BFH-Urteil vom 27.07.1993 – VIII R 67/91, BFHE 173, 480, BStBl II 1994, 469, HFR 1994, 479, unter II.1.b c). Die für die Berechnung erforderlichen Angaben müssen sich zwar nicht notwendig im Urteilstenor selbst finden; sie müssen aber entweder an anderer Stelle des Urteils enthalten sein (Tatbestand, Entscheidungsgründe), oder es müssen Zahlenangaben in den Akten durch einen konkreten Verweis in das Urteil einbezogen werden (BFH-Beschluss vom 07.02.2008 – IV B 58-60/07, unter II.1.a).

37 bb) Im Streitfall ist weder vom FG festgestellt noch überhaupt aus den Akten ersichtlich, welche zahlenmäßigen Auswirkungen die vom FG ausgesprochene Klage stattgabe hätte. Festgestellt ist nur, dass die Klin. in ihrer geänderten Gewinnermittlung eine Sonderabschreibung von 1 601 € berücksichtigt hat. Zur Höhe der linearen AfA enthält das FG-Urteil weder im Tatbestand noch in den Entscheidungsgründen eine Aussage; das FG hat insoweit auch nicht auf konkreten Akteninhalt Bezug genommen. Die Vorschrift des § 7 Abs. 1 EStG wird vielmehr ausschließlich im Tenor des vorinstanzlichen Urteils erwähnt, der die Formulierung enthält, die Bescheide ‚werden dahingehend geändert, dass ... die Abschreibung nach § 7 Abs. 1 EStG wie ursprünglich geltend gemacht berücksichtigt‘ wird. In welcher Höhe die Klin. ‚ursprünglich‘ die AfA nach § 7 Abs. 1 EStG geltend gemacht hatte, bleibt unklar.

38 cc) Ohnehin ist die im Tenor des FG-Urteils vorgenommene Heranziehung der ‚ursprünglichen‘ Gewinnermittlung der Klin. auch in rechtlicher Hinsicht fehlerhaft. Denn in dieser ursprünglichen Gewinnermittlung vom 09.11.2015 hatte die Klin. – jedenfalls nach Aktenlage; das FG hat den Inhalt dieser Gewinnermittlung nicht festgestellt – die

Regelung des § 7g EStG ihrem gesamten Inhalt nach unangewendet gelassen. Auf der Grundlage seiner eigenen Rechtsauffassung hätte das FG daher hinsichtlich der linearen AfA nicht etwa diese ursprüngliche Gewinnermittlung, sondern die geänderte Gewinnermittlung vom 31.08.2016 – deren Inhalt es hinsichtlich der Anwendung des § 7 Abs. 1 EStG indes ebenfalls nicht festgestellt hat – heranziehen müssen. Zusätzlich hätte es anordnen müssen, dass die in der ursprünglichen Gewinnermittlung für den PKW in Anspruch genommene lineare AfA gegenzurechnen ist, was gleichermaßen unterblieben ist.

39 dd) Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass die Voraussetzungen des § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO jedenfalls hinsichtlich des Gewinnfeststellungsbescheids ohnehin nicht erfüllt sein dürften. Wenn das FG – was rechtlich erforderlich ist – dem FA die Berechnungsgrundlagen für die geänderte Gewinnfeststellung in einer Weise vorgibt, die dem FA keinen Spielraum mehr lässt, dann kann es den neu festzustellenden Gewinn in einer – wie hier – sehr überschaubaren Sachverhaltskonstellation auch gleich selbst ermitteln. In einem solchen Fall ist aber nicht ersichtlich, dass die Ermittlung des festzusetzenden Betrags ‚einen nicht unerheblichen Aufwand erfordert‘, wie es § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO verlangt. Einfache Berechnungen hat das FG nach allgemeiner Auffassung vielmehr selbst vorzunehmen (so ausdrücklich auch Begründung zum Regierungsentwurf des FGOÄndG vom 14.08.1991, BT-Drucks. 12/1061, 19; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 100 FGO Rz. 84).

Fehlende Feststellungen zu den weiteren Voraussetzungen der Sonderabschreibung

40 b) Außerdem hat das FG keine Feststellungen zu den weiteren Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung getroffen. Es hat sich ausschließlich mit der zeitlichen Komponente der Nutzungsvoraussetzung des § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG (richtig: § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG) befasst. Zu der weiteren Frage, ob der von der Klin. im Streitjahr 2014 angeschaffte PKW innerhalb des danach maßgebenden Zeitraums (Wirtschaftsjahre 2014 und 2015) ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt worden ist, hat das FG hingegen nichts festgestellt.“

5 Typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen eines vom Arbeitgeber festgelegten Sammelpunkts

Urteil vom 02.09.2021 – VI R 14/19 –

Vorinstanz: Thüringer FG, Urteil vom 28.02.2019 – 1 K 498/17 (EFG 2019, 883)

EStG § 9 Abs. 1 Satz 3 Nrn. 4, 4a Satz 3, Abs. 4 Satz 3

1. Die entsprechende Anwendung der Entfernungspauschale setzt gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG voraus, dass der Arbeitnehmer den Ort oder das weiträumige Gebiet zur Aufnahme der Arbeit aufgrund einer Weisung des Arbeitgebers zum einen typischerweise arbeitstäglich und zum anderen auch dauerhaft aufzusuchen hat.

2. Ein „typischerweise arbeitstägliches“ Aufsuchen erfordert kein ausnahmsloses Aufsuchen des vom Arbeitgeber festgelegten Orts oder Gebiets an sämtlichen Arbeitstagen des Arbeitnehmers.

3. Für die Frage, ob der Arbeitnehmer denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet aufgrund der Weisung des Arbeitgebers „dauerhaft“ aufzusuchen hat, ist die Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG entsprechend heranzuziehen.

Der Kl. war im Streitjahr (2015) in X beschäftigt und dabei durchgängig auf einer Fernbaustelle in Y tätig. Gemäß Arbeitsvertrag war sein Arbeitsort „der Sitz des Betriebes sowie alle Baustellen des Arbeitgebers“.

Im Streitjahr suchte er an 177 von 202 Arbeitstagen zunächst den Betrieb des Arbeitgebers mit seinem eigenen PKW auf, um von dort mit einem Firmenfahrzeug zu der auswärtigen Baustelle zu fahren. An weiteren 25 Tagen fuhr er mit seinem privaten PKW direkt zu der Baustelle.

In seiner ESt-Erklärung für das Streitjahr erklärte der Kl. Fahrtkosten für 202 Fahrten nach Reisekostengrundsätzen. Das FA berücksichtigte die geltend gemachten 177 Fahrten zum Betriebssitz des Arbeitgebers nur mit der Entfernungspauschale. Die Kosten der weiteren 25 Fahrten erkannte es nach Reisekostengrundsätzen an. Das FG wies die Klage ab.

Auf die Revision hob der BFH das FG-Urteil auf und verwies die Sache an das FG zurück. Er führte im Wesentlichen aus:

9 „... Der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG nicht abschließend prüfen, ob der Kl. nicht bereits seine erste Tätigkeitsstätte am Betriebssitz des Arbeitgebers hatte. Ebenso wenig kann der Senat beurteilen, ob der Kl. den Betriebssitz seines Arbeitgebers im Streitjahr typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen hatte und die Aufwendungen des Kl. für die Fahrten von seiner Wohnung dorthin deshalb lediglich mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen sind.

Beruflich veranlasste Fahrtkosten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte als mit Entfernungspauschale abziehbare Erwerbsaufwendungen

10 1. Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind Erwerbsaufwendungen. Handelt es sich bei den Aufwendungen des Arbeitnehmers um solche für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 4 EStG, ist zu deren Abgeltung für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, grundsätzlich eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 € anzusetzen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 1 und 2 EStG; Senatsurteil vom 04.04.2019 – VI R 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, HFR 2019, 745).

Definition der ortsfesten betrieblichen Einrichtung

11 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 (z. B. Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, HFR 2019, 745, Rz. 13, m. w. N.).

Zuordnung zu ortsfester betrieblicher Einrichtung (§ 9 Abs. 4 Satz 2 EStG)

12 b) Die Zuordnung zu einer solchen Einrichtung wird gemäß § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Einer gesonderten Zuordnung für einkommensteuerliche Zwecke bedarf es nicht (Senatsurteil vom 11.04.2019 – VI R 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, HFR 2019, 754, Rz. 35).

Keine Dokumentationspflicht der arbeits- oder dienstrechtlichen Zuordnungsentscheidung

13 c) Die arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers als solche muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden. Eine Dokumentationspflicht ist § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht zu entnehmen. 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 Einzelfalls zu treffen. So entspricht es regelmäßig der Lebenswirklichkeit, dass der Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll (z. B. Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, HFR 2019, 745, Rz. 17).

Qualitativer Schwerpunkt der Tätigkeit nach neuem Reisekostenrecht nicht mehr maßgebend

14 d) 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, entgegen der bis 2013 geltenden Rechtslage nicht mehr 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., und in BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, HFR 2019, 754, Rz. 25 f.).

Dauerhaftigkeit der Zuordnung ...

15 e) Von einer dauerhaften Zuordnung ist ausweislich der in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG aufgeführten Regelbeispiele insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.

... bei fehlender Befristung ...

16 aa) Eine Zuordnung ist unbefristet i. S. des § 9 Abs. 4 Satz 3 1. Alternative EStG, wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte aus der maßgeblichen Sicht ex ante nicht kalendermäßig bestimmt ist und sich auch nicht aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, HFR 2019, 745, Rz. 21).

... oder für Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses

17 bb) Die Zuordnung erfolgt gemäß § 9 Abs. 4 Satz 3 2. Alternative EStG für die Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses, wenn sie aus der maßgeblichen Sicht ex ante für die gesamte Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses Bestand haben soll. Dies kann insbesondere angenommen werden, wenn die Zuordnung im Rahmen des Arbeits- oder Dienstverhältnisses unbefristet oder (ausdrücklich) für dessen gesamte Dauer erfolgt (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, HFR 2019, 745, Rz. 22).

Fahrtkosten bei fehlender erster Tätigkeitsstätte und Sammelpunkt

18 2. Hat ein Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte und hat er nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie den diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen (sog. Sammelpunkt), gilt § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort entsprechend (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG).

19 Insofern handelt es sich dem Grunde nach um eine Auswärtstätigkeit, so dass Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten unbeschadet der Anwendung der Entfernungspauschale zu gewähren sind. Solche Aufwendungen stehen vorliegend auch nicht im Streit.

Dauerhaftes und typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen des Sammelpunkts ...

20 a) Die Frage, ob ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen hat, wird – wie im Fall der Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 Satz 2 EStG) – durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG).

... entsprechend arbeits-/dienstrechtlichen Festlegungen ...

21 aa) Zu den arbeits- oder dienstrechtlichen Weisungen und Verfügungen (im weiteren Verlauf: arbeitsrechtliche) zählen alle schriftlichen, aber auch mündlichen Absprachen oder Weisungen (BT-Drucks. 17/10774, S. 15). Solche Absprachen und Weisungen können insbesondere im Arbeitsvertrag oder aber auch durch Ausübung des Direktionsrechts (beispielsweise im Beamtenverhältnis durch dienstliche Anordnung) kraft der Organisationsgewalt des Arbeitgebers oder Dienstherrn (im weiteren Verlauf: Arbeitgeber) erfolgen (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, HFR 2019, 745, Rz. 16).

... aus ex ante Sicht ...

22 Entscheidend ist, ob der Arbeitnehmer aus der Sicht ex ante nach den arbeitsrechtlichen Festlegungen dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen hat (Senatsurteil vom 19.04.2021 – VI R 6/19, BFHE 273, 108, BStBl II 2021, 727, HFR 2021, 984, Rz. 17).

... ohne Dokumentationserfordernis

23 bb) Die arbeitsrechtliche Anordnung des Arbeitgebers als solche muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, HFR 2019, 745, Rz. 17). Die Feststellung einer entsprechenden Anordnung ist durch alle nach der FGO zugelassenen Beweismittel möglich und durch das FG im Rahmen einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu treffen (Senatsurteil in BFHE 273, 108, BStBl II 2021, 727, HFR 2021, 984, Rz. 18).

Typischerweise arbeitstägliches und dauerhaftes Aufsuchen

24 b) Die entsprechende Anwendung der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG setzt gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG voraus, dass der Arbeitnehmer den Ort oder das weiträumige Gebiet zur Aufnahme der Arbeit aufgrund der Weisung des Arbeitgebers zum einen typischerweise arbeitstäglich und zum anderen auch dauerhaft aufzusuchen hat (Senatsurteil in BFHE 273, 108, BStBl II 2021, 727, HFR 2021, 984, Rz. 19).

25 aa) Der Gesetzentwurf der Bundesregierung sah insofern noch vor, dass der Arbeitnehmer ‚zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet aufzusuchen‘ hat (BT-Drucks. 17/10774, S. 4). Ziel dabei war es, für die Fahrten zu einem vom Arbeitgeber dauerhaft festgelegten Ort, an dem sich der Arbeitnehmer aufgrund seiner arbeitsvertraglichen Festlegungen regelmäßig einzufinden oder seine dienstlichen Tätigkeiten regelmäßig aufzunehmen hat (z. B. Fahrten zu einem Busdepot oder Fährhafen), die Aufwendungen für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort mit der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen (BT-Drucks. 17/10774, S. 13). Ergänzt wurde dies auf Empfehlung des Finanzausschusses durch den Zusatz ‚typischerweise arbeitstäglich‘ (BT-Drucks. 17/11180, S. 8). Hier-

durch sollte klargestellt werden, dass die vorgesehene Regelung lediglich für die Berufsgruppen gilt, die im Normalfall arbeitstäglich z. B. an einem vom Arbeitgeber festgelegten Ort ein Fahrzeug in Empfang nehmen, dort im Rahmen der Sammelbeförderung abgeholt werden oder z. B. ein ihnen zugewiesenes Waldgebiet, Hafengebiet oder einen Zustellbezirk aufsuchen (BT-Drucks. 17/11217, S. 7; Senatsurteil in BFHE 273, 108, BStBl II 2021, 727, HFR 2021, 984, Rz. 20).

„Typischerweise“ bedeutet nicht „ausnahmslos“

26 bb) Nach dem Wortlaut ‚typischerweise‘ ist nicht maßgebend, dass der Arbeitnehmer den vom Arbeitgeber bestimmten Ort oder das Gebiet im Veranlagungszeitraum ausnahmslos aufzusuchen hat. Vielmehr erfordert das Gesetz nur, dass er ihn nach der Anweisung ‚typischerweise arbeitstäglich‘ aufzusuchen hat. Typischerweise meint ‚in der Regel üblich‘, ‚im Normalfall‘. Damit bringt der Wortsinn zum Ausdruck, dass das Gesetz gerade kein ausnahmsloses Aufsuchen an sämtlichen Arbeitstagen voraussetzt (Senatsurteil in BFHE 273, 108, BStBl II 2021, 727, HFR 2021, 984, Rz. 21).

Keine prozentuale oder tageweise Grenze

27 Es kommt auch nicht darauf an, dass hierbei eine bestimmte prozentuale oder tageweise Grenze überschritten wird. Maßgebend ist vielmehr, ob der Arbeitnehmer entsprechend der Weisung des Arbeitgebers den Ort in der Regel aufzusuchen hat. Ausnahmen sind mithin durchaus möglich, wie z. B. infolge einer Fortbildungsveranstaltung oder eines unvorhergesehenen Einsatzes (Senatsurteil in BFHE 273, 108, BStBl II 2021, 727, HFR 2021, 984, Rz. 22).

Dauerhaftigkeit entsprechend § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG

28 cc) Ein dauerhaftes Aufsuchen ist entsprechend der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG zu bejahen, wenn die Anordnung des Arbeitgebers zum Aufsuchen desselben Orts oder desselben weiträumigen Tätigkeitsgebiets unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus erfolgt (Senatsurteil in BFHE 273, 108, BStBl II 2021, 727, HFR 2021, 984, Rz. 24).

Im Streitfall Zurückverweisung zur weiteren Sachaufklärung, ...

29 3. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Der Senat kann aufgrund der von der Vorinstanz getroffenen Feststellungen nicht abschließend beurteilen, ob der Kl. für seine Fahrten zum Betriebssitz des Arbeitgebers im Streitjahr tatsächlich nur die Entfernungspauschale beanspruchen kann.

... da FG zum einen für Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte auf unzutreffende Rechtsgrundsätze abgestellt hat ...

30 a) Das FG hat zunächst festgestellt, im Arbeitsvertrag des Kl. seien der Betriebssitz des Arbeitgebers sowie alle Baustellen als Arbeitsort genannt, ohne dies weiter festzulegen. Eine fehlende Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte – wie vom FG angenommen – kann daraus indes nicht abgeleitet werden. Denn nach der Rspr. des erkennenden Senats kommt es nicht allein auf eine etwaige Zuordnung im Arbeitsvertrag an. Die Zuordnung kann vielmehr auch außerhalb des Arbeitsvertrags vorgenommen werden; sie muss für ihre steuerliche Wirksamkeit zudem nicht dokumentiert werden.

31 Das FG war weiter der Ansicht, eine erste Tätigkeitsstätte des Kl. am Betriebssitz seines Arbeitgebers i. S. des § 9 Abs. 4 EStG komme auch deshalb nicht in Betracht, weil er seine eigentliche berufliche Tätigkeit auf den Baustellen ausgeübt habe. Wie unter 1.d ausgeführt, ist es nach neuem Reisekostenrecht indes ausreichend, wenn der Arbeitneh-

mer 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., und in BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, HFR 2019, 754, Rz. 25 f.). Hierfür reicht es bereits aus, wenn der Arbeitnehmer an einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers arbeitstäglich vor dem Außendienst vorbereitende Tätigkeiten vornimmt (z. B. die Überprüfung und Bestückung eines Firmenfahrzeugs mit erforderlichen Geräten, Werkzeugen und benötigtem (Verbrauchs-)Material, s. Senatsurteil vom 30.09.2020 – VI R 11/19, BFHE 270, 470, BStBl II 2021, 308, HFR 2021, 266).

... und zum anderen von Anwendung der Entfernungspauschale allein aufgrund Anzahl der unternommenen Fahrten ausgegangen ist

32 b) Soweit das FG die entsprechende Anwendung der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG bejaht hat, war es rechtsfehlerhaft der Ansicht, es komme nicht darauf an, ob eine bestimmte Anweisung des Arbeitgebers konkret nachgewiesen werden könne. Entscheidend sei vielmehr, dass der Kl. den Betriebssitz seines Arbeitgebers zu einem ganz überwiegenden Teil seiner Arbeitstage angefahren habe.

33 Dies steht in Widerspruch zu der gesetzlichen Regelung, nach der die Frage, ob ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen hat, durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt wird. Nach den Ausführungen unter 2.a bb ist die Feststellung einer entsprechenden Anordnung durch alle nach der FGO zugelassenen Beweismittel möglich und durch das FG im Rahmen einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu treffen.

„Segelanweisung“

34 c) Im zweiten Rechtsgang wird das FG deshalb zunächst zu prüfen haben, ob der Kl. im Streitjahr aufgrund einer den Arbeitsvertrag ergänzenden Weisung seines Arbeitgebers dessen Betriebssitz oder auch der Fernbaustelle Y als einer Einrichtung eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dauerhaft zugeordnet und in dem erforderlichen Umfang dort tätig war. Hierzu kommt insbesondere eine Vernehmung des Arbeitgebers als Zeuge in Betracht.

35 Sollte danach auch weiterhin keine erste Tätigkeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 4 EStG vorliegen, wird das FG aufzuklären haben, ob das routinemäßige Aufsuchen des Betriebssitzes des Arbeitgebers durch den Kl. im Streitjahr zwecks Übernahme des Firmenfahrzeugs mit anschließender Weiterfahrt zur Baustelle auf einer entsprechenden Anordnung des Arbeitgebers als von diesem festgelegten Ort (Sammelpunkt) beruhte und der Kl. diesen Ort auch typischerweise arbeitstäglich aufsuchen sollte.“

Anmerkung

Hinsichtlich der Frage, wann ein Arbeitnehmer einen von seinem Arbeitgeber festgelegten Sammelpunkt gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG „typischerweise arbeitstäglich“ aufsucht, handelt sich um eine Parallellentscheidung zum BFH-Urteil in BFHE 273, 108, BStBl II 2021, 727, HFR 2021, 984, so dass auf die zugehörige Anmerkung in HFR 2021, 986 verwiesen werden kann.

Da es hierbei um eine lediglich entsprechende Anwendung der Entfernungspauschale geht, stellt sich diese

Frage schon nicht, wenn der Arbeitnehmer einer ersten Tätigkeitsstätte auf Dauer zugeordnet ist. Hierzu hatte sich die Vorinstanz zwar kurz geäußert, das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte indes anhand unzutreffender Rechtsgrundsätze verneint, wobei zu beachten ist, dass das FG-Urteil noch vor Erlass der ersten grundlegenden Entscheidungen des VI. Senats des BFH zum neuen Reisekostenrecht ergangen ist (s. hierzu auch die Übersicht in HFR 2021, 986).

RiinBFH Michaela Teller

6 Betriebsaufspaltung und minderjährige Kinder

Urteil vom 14.04.2021 – X R 5/19 –

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29.01.2019 – 11 K 1398/16 (EFG 2019, 1770)

BGB §§ 181, 1626 Abs. 1 Satz 2, § 1630 Abs. 1, § 1643 Abs. 3, § 1829 Abs. 1, ; §§ 1909, 1915 Abs. 1, §§ 1922, 2033; GmbHG §§ 16, 18 Abs. 1, § 35 Abs. 1, §§ 40, 47 Abs. 1; EStG 2009 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

1. Die personelle Verflechtung verlangt – abgesehen vom Sonderfall der faktischen Beherrschung –, dass der das Besitzunternehmen beherrschende Gesellschafter auch in der Betriebskapitalgesellschaft die Stimmenmehrheit innehat und dort in der Lage ist, seinen Willen durchzusetzen; eine Beteiligung von exakt 50 % der Stimmen reicht nicht aus (Bestätigung des BFH-Urteils vom 30.11.2005 – X R 56/04, BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415, HFR 2006, 573).

2. Sind sowohl ein Elternteil als auch dessen minderjähriges Kind an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt, sind die Stimmen des Kindes jedenfalls dann nicht dem Elternteil zuzurechnen, wenn in Bezug auf die Gesellschafterstellung des Kindes eine Ergänzungspflegschaft angeordnet ist.

Der am 03.01.2010 verstorbene V war bis zu seinem Tod alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer Handwerker-GmbH. Deren Gesellschaftsvertrag sieht für die Beschlussfassung die einfache Mehrheit der Stimmen vor, soweit in der Satzung oder im GmbHG nicht zwingend eine andere Mehrheit vorgeschrieben ist, sowie die Möglichkeit, den Geschäftsführer von dem Verbot eines Insichgeschäfts nach § 181 BGB zu befreien.

Die Klin. zu 1. (Klin.), Witve des V, ist Alleineigentümerin eines mit Betriebsgebäuden bebauten Grundstücks, das sie 2001 an die GmbH verpachtet hatte.

Erben des V sind neben der Klin. (zu 1/2) ihre beiden Söhne, der Kl. zu 2. und der im Streitjahr 2010 noch minderjährige Kl. zu 3., zu je 1/4. Die Erbengemeinschaft blieb im Streitjahr ungeteilt.

Die Klin. und der Kl. zu 2. unterzeichneten am 11.01.2010 ein als Protokoll einer Gesellschafterversammlung bezeichnetes Dokument, wonach die Klin. zur einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführerin der GmbH bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit wurde. Für den Kl. zu 3. unterzeichnete die Klin. dieses Dokument mit dem Hinweis, sie vertrete ihn als Erziehungsberechtigte. Die Klin. wurde zunächst nicht als Geschäftsführerin ins Handelsregister eingetragen.

Obwohl die Klin. nicht über die nach der HwO notwendige fachliche Ausbildung verfügte, duldet die Handwerkskammer bis zum Abschluss der Berufsausbildung des Kl.

zu 2. die Fortführung des Betriebs. Mit Beschluss vom 07.06.2010 ordnete das Familiengericht eine Ergänzungspflegschaft für den Kl. zu 3. an, die seine Wahrnehmung der Gesellschafterrechte und -pflichten in der GmbH umfasste. Am 17.06.2010 fasste die Geschäftsversammlung der GmbH wiederum den Beschluss, die Klin. zur einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführerin der GmbH zu bestellen. Diesen Beschluss unterschrieb die Ergänzungspflegerin für den Kl. zu 3. Eine Befreiung der Klin. von den Beschränkungen des § 181 BGB enthält dieser Beschluss nicht. Die am 13.07.2010 beim Handelsregister eingegangene Gesellschafterliste führte die Erbengemeinschaft, bestehend aus der Klin. und den Kl. zu 2. und zu 3., als Gesellschafterin der GmbH auf.

Die Klin. wurde am 14.07.2010 als einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführerin der GmbH in das Handelsregister, allerdings ohne Befreiung von den Beschränkungen nach § 181 BGB, eingetragen.

Nachdem die Klin. zusammen mit der Erbengemeinschaft als Rechtsnachfolgerin des V für das Streitjahr zunächst erklärungsgemäß zur ESt veranlagt worden war, ordnete das FA die Prüfung ihrer Einkünfte aus der Verpachtung des Grundstücks an. Es nahm an, mit der Bestellung der Klin. zur einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführerin am 17.06.2010 sei neben der bereits bestehenden sachlichen Verflechtung auch eine personelle Verflechtung mit der GmbH eingetreten. Folglich sei das von der GmbH genutzte Grundstück in die GmbH einzulegen. Der vom FA ermittelte Einlagewert des Grundstücks führte zu einer Erhöhung der Summe der Einkünfte der Klin., da die zeitanteilig ermittelte AfA im Besitzunternehmen der Klin. geringer ausfiel.

Das FG gab der Klage statt. Das BMF ist dem Revisionsverfahren beigetreten. Der BFH wies die Revision aus den folgenden Gründen ab:

Aufgrund höherer ESt-Belastung Klage zulässig

20 „Das FG hat zutreffend erkannt, dass es trotz der vorliegenden sachlichen Verflechtung an der für das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung (unter 1.) notwendigen personellen Verflechtung zwischen der Klin. und der GmbH fehlt, so dass der streitige ESt-Änderungsbescheid, der zu einer höheren ESt-Belastung der mit der Erbengemeinschaft zusammen zur ESt veranlagten Klin. geführt hat, aufzuheben ist. Die somit zulässige Klage hatte zu Recht Erfolg.“

Keine Beherrschung der GmbH durch Klin.

21 Die Klin. beherrscht die GmbH nicht, da sie lediglich zu 50 % an ihr beteiligt ist (unter 2.). Daran ändert sich auch nichts dadurch, dass sie zur Geschäftsführerin der GmbH bestellt wurde (unter 3.). Die Anteile des minderjährigen Kl. zu 3. können der Klin. mangels gleichgelagerter Interessen nicht zugerechnet werden (unter 4.). Auch eine personelle Verflechtung aufgrund einer faktischen Beherrschung der GmbH durch die Klin. liegt nicht vor (unter 5.).

Betriebsaufspaltung verlangt sachliche und personelle Verflechtung

22 1. Eine Betriebsaufspaltung setzt voraus, dass einer Betriebsgesellschaft wesentliche Grundlagen für ihren Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben; dieser ist anzunehmen, wenn die Person bzw. Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchsetzen kann (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 08.11.1971 – GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, HFR 1972, 74 ständige Rspr.). Ob die damit umschriebe-

nen Voraussetzungen einer sachlichen und personellen Verflechtung vorliegen, ist nach den Verhältnissen des einzelnen Falles zu entscheiden (etwa Senatsurteil vom 18.08.2009 – X R 22/07, BFH/NV 2010, 208, Rz. 31, m. w. N.). Ist aufgrund besonderer sachlicher und personeller Gegebenheiten eine so enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft zu bejahen, dass das Besitzunternehmen durch die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit über die Betriebsgesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, so ist das Besitzunternehmen nach der ständigen zur Betriebsaufspaltung ergangenen Rspr. des BFH gewerblich tätig (z. B. BFH-Urteil vom 16.05.2013 – IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557, Rz. 32, m. w. N.).

Sachliche Verflechtung durch Grundstücksüberlassung gewährleistet Einflussnahme auf beide Unternehmen

23 Eine sachliche Verflechtung setzt voraus, dass das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen zumindest eine für dieses wesentliche Betriebsgrundlage überlässt. Da das überlassene Vermögen regelmäßig auch für das Besitzunternehmen eine besondere wirtschaftliche Bedeutung hat, wird (gerade) durch diese sachliche Verflechtung gewährleistet, dass die Einflussnahme auf beide Unternehmen und ihre Geschäftspolitik koordiniert wird (vgl. auch Senatsurteil in BFH/NV 2010, 208, Rz. 46, und BFH-Urteil vom 24.08.1989 – IV R 135/86, BFHE 158, 245, BStBl II 1989, 1014, HFR 1990, 27, unter 3., jeweils m. w. N.). Denn erst durch die Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an das Betriebsunternehmen fungiert diese als unternehmerisches Instrument der Beherrschung.

24 Im Streitfall ist die Überlassung einer solchen wesentlichen Betriebsgrundlage, hier des Grundstücks, gegeben ...

Darüber hinaus personelle Verflechtung in Bezug auf gesellschaftsrechtliche Stimmverhältnisse nötig

25 2. Für eine personelle Verflechtung ist – abgesehen vom hier nicht gegebenen Sonderfall der faktischen Beherrschung (dazu unter 5.) – erforderlich, dass der Gesellschafter nach den gesellschaftsrechtlichen Stimmverhältnissen in der Lage ist, seinen Willen in beiden Unternehmen durchzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 26.11.1992 – IV R 15/91, BFHE 171, 490, BStBl II 1993, 876, HFR 1994, 11, unter II.1.a). Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt. Die Klin. war zwar Alleineigentümerin des überlassenen Grundstücks, nicht aber in der Lage, auch in der GmbH ihren Willen so durchzusetzen, dass eine personelle Verflechtung gegeben ist.

Ausreichend, aber auch notwendig, ist Stimmenmehrheit

26 a) Damit ein Gesellschafter eine GmbH beherrscht, ist es gesellschaftsrechtlich ausreichend – aber auch notwendig –, dass er über die Stimmrechtsmehrheit verfügt, die der Gesellschaftsvertrag für Gesellschafterbeschlüsse vorschreibt. Dies gilt selbst dann, wenn der Gesellschafter ansonsten die laufende Geschäftsführung innehat (sog. Geschäfte des täglichen Lebens). Exakt 50 % der Stimmen reichen deshalb noch nicht aus.

Nur so besteht „einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille“

27 Im Hinblick auf die personelle Verflechtung ist entscheidend, ob die hinter dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft stehenden Personen ‚einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen‘ haben. Denn dann unterscheidet sich die Tätigkeit des Besitzunternehmens von der Tätigkeit eines normalen Vermieters (so auch BVerfG-Beschluss vom 14.01.1969 – 1 BvR 136/62, BVerfGE 25, 28, BStBl II 1969, 389, HFR 1969, 196, unter B.1.c). Ob diese Voraussetzung vorliegt, ist nach den Verhältnissen des einzelnen Falles zu entscheiden, wobei hieran nach Auffassung des Großen Senats des BFH strenge

Anforderungen zu stellen sind (BFH-Beschluss in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, HFR 1972, 74, unter V.4.).

Anzahl der Stimmen richtet sich nach Umfang der Anteile

28 b) Das Besitzunternehmen kann auch das Einzelunternehmen einer natürlichen Person sein, die an der Betriebsgesellschaft beteiligt ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.01.1989 – IV R 151/86, BFHE 156, 138, BStBl II 1989, 455, HFR 1989, 431, unter 1.). Auch in diesem Fall muss sichergestellt sein, dass dieser Gesellschafter in der Betriebsgesellschaft seinen Willen durchsetzen kann. Dazu bedarf es im Fall einer GmbH der Mehrheit der Anteile (vgl. BFH-Urteil in BFHE 171, 490, BStBl II 1993, 876, HFR 1994, 11, unter II.1.a). Etwas anderes gilt, wenn für Beschlüsse der Gesellschafter eine qualifizierte Mehrheit vorgesehen ist, was hier jedoch nicht der Fall ist. Die Anzahl der Stimmen richtet sich nach dem Umfang der Anteile (vgl. nur BFH-Urteil vom 27.02.1991 – XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454, unter 2., m. w. N.). An dieser Voraussetzung hat der Senat auch in seinen Urteilen in BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415, HFR 2006, 573 (unter II.1.b dd) und vom 02.09.2008 – X R 32/05 (BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634, HFR 2009, 652, unter II.2.a) ausdrücklich festgehalten (vgl. darüber hinaus die umfassenden Nachweise zur höchstrichterlichen Rspr. bei Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, 8. Aufl. 2021, Rz. 364 Fußnote 1). Folglich reicht eine ‚Patt-Situation‘, bei der ein Gesellschafter nur exakt 50 % der Stimmen der Betriebsgesellschaft hält, grundsätzlich nicht aus.

Exakt 50 % der Klin. als Mitglied der Erbengemeinschaft reichen deshalb nicht aus

29 c) Die Klin. kann als Mitglied der Erbengemeinschaft nach V nicht schon aufgrund ihres Stimmenanteils von exakt 50 % die Betriebskapitalgesellschaft beherrschen. Für die Beurteilung des Streitfalls sind die zivilrechtlichen Besonderheiten der Erbengemeinschaft ohne Bedeutung. Sie ermöglichen es nicht, ihr eine Stimmrechtsmehrheit in der Gesellschafterversammlung der GmbH zu verschaffen.

Auch bei ungeteilter Erbengemeinschaft jedes Mitglied Gesellschafter der GmbH geworden

30 aa) Da das Vermögen des V den Kl. in ungeteilter Erbengemeinschaft zur gesamten Hand zusteht (§ 1922, § 2033 BGB), ist jeder von ihnen an dem zum Nachlass gehörenden GmbH-Anteil mitberechtigt und folglich Gesellschafter. Dabei können sie ihre Rechte zwar grundsätzlich nur gemeinschaftlich ausüben (vgl. nur OLG Karlsruhe, Beschluss vom 16.12.2013 – 7 W 76/13, GmbHR 2014, 254, Rz. 14, m. w. N.). Wie vom FG zutreffend angenommen, gilt jedoch die sog. mittelbare einheitliche Rechtsausübung (BGH-Urteil vom 12.06.1989 – II ZR 246/88, BGHZ 108, 21, 30; Schümbrand, NZG 2016, 241: ‚gefestigte Praxis‘). In diesem Fall ist abweichend vom Grundsatz gemeinschaftlicher Verwaltung der Erbengemeinschaft auf die Verteilung der Stimmrechte in der Erbengemeinschaft abzustellen. Die deshalb auf die Klin. entfallenden 50 % der Stimmen führen folglich nur zur Patt-Situation bei der Betriebs-GmbH. Die Klin. kann die Betriebs-GmbH nicht ohne weitere Umstände oder ohne die Zurechnung weiterer Stimmen beherrschen.

Andernfalls fehlte es an Beherrschung bereits aufgrund des dann geltenden Einstimmigkeitsprinzips

31 bb) Sollte entgegen dieser Ansicht – so eine in der zivilrechtlichen Literatur vereinzelt vertretene Auffassung (sog. unmittelbar einheitliche Rechtsausübung, vgl. Zöllner/Noack in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl., § 47 Rz. 38; wohl auch Scholz/Seibt, GmbHG, 12. Aufl., § 18 Rz. 12) – nur eine unmittelbare einheitliche Rechtsausübung zulässig sein, wäre eine Beherrschung der GmbH durch die Klin. schon deshalb zu verneinen, weil die Erben-

gemeinschaft Maßnahmen in Bezug auf die GmbH-Beteiligung dann nur einstimmig hätte treffen können.

Beherrschung ergibt sich nicht aus Stellung als Geschäftsführerin bei gleichzeitiger Bestimmung über Geschäfte des täglichen Lebens

32 3. Eine Beherrschung der GmbH ergibt sich im Streitfall auch nicht daraus, dass die Klin. zugleich Geschäftsführerin der GmbH wurde und so die sog. Geschäfte des täglichen Lebens der Betriebsgesellschaft bestimmen konnte. Es fehlt die weiterhin notwendige Mehrheitsbeteiligung der Klin. an der GmbH.

Stellung als Geschäftsführer, die nicht gegen dessen Willen entzogen werden kann, führt zwar grundsätzlich zur Beherrschung der Geschäfte des täglichen Lebens, ...

33 a) Seit dem BFH-Urteil vom 12.11.1985 – VIII R 240/81 (BFHE 145, 401, BStBl II 1986, 296, HFR 1986, 299, unter I.3.b) vertritt die höchstrichterliche Rspr. die Ansicht, dass es für eine Beherrschung im Sinne der Betriebsaufspaltung auf das für die Geschäfte des täglichen Lebens maßgebende Stimmrechtsverhältnis ankommt (ebenso etwa BFH-Urteile vom 27.08.1992 – IV R 13/91, BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134, HFR 1993, 120, unter II.1.a, und vom 30.01.2013 – III R 72/11, BFHE 240, 541, BStBl II 2013, 684, HFR 2013, 775, Rz. 12; Senatsurteil vom 21.08.1996 – X R 25/93, BFHE 181, 284, BStBl II 1997, 44, HFR 1997, 233, unter 3.). Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer ist insoweit erforderlich, aber auch ausreichend, dass er über eine Beschlussmehrheit i. S. von § 47 Abs. 1 GmbHG verfügt. Dies gilt auch dann, wenn der Gesellschaftsvertrag in besonderen Fällen einstimmige Beschlüsse oder eine qualifizierte Mehrheit vorschreibt (Senatsurteil in BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415, HFR 2006, 573, unter II.1.b bb). Macht der Gesellschaftsvertrag Geschäfte des täglichen Lebens (zur Abgrenzung von ungewöhnlichen Geschäften vgl. Senatsurteil in BFHE 181, 284, BStBl II 1997, 44, HFR 1997, 233, unter 4.) nicht von der Zustimmung der Gesellschafterversammlung abhängig, hat der Geschäftsführer die Geschäfte des täglichen Lebens zwar im Interesse der Gesellschaft, aber grundsätzlich eigenverantwortlich zu führen (vgl. § 37 Abs. 1 und § 45 GmbHG). Ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der über die Mehrheit der Stimmen gemäß § 47 Abs. 1 GmbHG verfügt, beherrscht deshalb dann die Geschäfte des täglichen Lebens in der Betriebsgesellschaft, wenn ihm – abgesehen vom Vorliegen eines wichtigen Grundes – die Geschäftsführungsbefugnis nicht gegen seinen Willen entzogen werden kann (Senatsurteil in BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415, HFR 2006, 573, unter II.1.b cc). Diese Sachlage ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Geschäftsführerstellung zeitlich unbefristet erteilt worden ist (Senatsurteil in BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415, HFR 2006, 573, unter II.1.b ee).

... weshalb auch bei fehlender Stimmenmehrheit Beherrschung denkbar erscheint

34 b) Jüngst hat der IV. Senat des BFH in seinem Urteil vom 28.05.2020 – IV R 4/17 (BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, HFR 2021, 51, Rz. 29, m. w. N.) bereits eine personelle Verflechtung bejaht, wenn eine Person oder Personengruppe zwar nicht nach den Beteiligungsverhältnissen, wohl aber nach ihren Befugnissen zur Geschäftsführung bei der Besitz- und der Betriebsgesellschaft in Bezug auf die die sachliche Verflechtung begründenden Wirtschaftsgüter ihren Willen durchsetzen könne.

Allerdings bedarf es auch in diesem Fall mehr als 50 % der Stimmen

35 aa) Dieser Entscheidung des IV. Senats des BFH lag allerdings eine besondere Sachverhaltskonstellation zugrunde. Die mit 100 % der Stimmen die Betriebskapitalgesellschaft beherrschende maßgebende Personengruppe

war an der Besitzpersonengesellschaft lediglich mit 99 % beteiligt. Der 1 %-Minderheitsgesellschafter konnte aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips in dieser GbR (vgl. § 709 Abs. 1 BGB) Beschlüsse der maßgebenden Personengruppe verhindern. Lediglich für diese Situation stellte der IV. Senat des BFH fest, dass bei der Beherrschung der Geschäfte der laufenden Verwaltung durch die maßgebende Personengruppe trotz des geltenden Einstimmigkeitsprinzips eine personelle Verflechtung vorliege.

Nichts anderes ergibt sich aus Rspr. des IV. Senats des BFH

36 bb) Der IV. Senat urteilte, eine Beherrschungsidentität liege in diesem Zusammenhang vor, wenn dieser Person(en)gruppe die alleinige Geschäftsführungsbefugnis für die laufende Verwaltung einschließlich der Nutzungsüberlassung in dem Besitz- und Betriebsunternehmen übertragen sei. Könnten die hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestehenden Nutzungsüberlassungsverträge nicht gegen den Willen der die Besitzgesellschaft beherrschenden Person oder Personengruppe aufgelöst werden und beherrsche diese zugleich alle Geschäfte der laufenden Verwaltung, sei daher Beherrschungsidentität und damit auch personelle Verflechtung gegeben (BFH-Urteil in BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, HFR 2021, 51, Rz. 29).

Denn ansonsten wären strenge Anforderungen des Großen Senats des BFH an Vorliegen einer personellen Verflechtung verkannt worden

37 cc) Bei Zugrundelegung dieser Rspr. könnte es auf den ersten Blick für eine personelle Verflechtung bereits ausreichen, wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft nur über 50 % der Stimmrechte verfügt, soweit die Grundstücksüberlassung als ein Geschäft des täglichen Lebens zu qualifizieren wäre. Allerdings käme es durch eine solche Interpretation des Urteils zu einer Verkenntung der vom Großen Senat des BFH im Beschluss in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, HFR 1972, 74, unter V.4. geforderten strengen Anforderungen an die Voraussetzungen einer personellen Verflechtung.

Auch würde Anwendungsbereich für Kriterium der Beherrschung der Geschäfte des täglichen Lebens überspannt

Außerdem würde dadurch übersehen, dass es sich, soweit die höchstrichterliche Rspr. bislang auf das Kriterium der Geschäfte des täglichen Lebens abgestellt hat, stets um Sachverhalte handelte, in denen die Person bzw. Personengruppe in beiden Unternehmen mehr als 50 % der Stimmen innehatte (vgl. z. B. auch Senatsurteil in BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415, HFR 2006, 573, unter II.1.b dd).

Schließlich bedarf es besonderer Durchsetzungskraft und Beherrschungsposition aus eigener Macht, um nicht nur faktische Beherrschung annehmen zu können

38 (1) Damit sich die gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmers bzw. der Besitzgesellschaft von derjenigen eines Vermieters unterscheidet, bedarf es einer besonderen Durchsetzungskraft der hinter dem Besitz- und Betriebsunternehmen stehenden Personen. Die deshalb nötige Beherrschung beider Unternehmen muss somit strukturell mehr voraussetzen, als eine bloße Verhinderung der Veränderung des die sachliche Verflechtung ausmachenden Nutzungsverhältnisses. Die Person bzw. Personengruppe hat, unabhängig von der Frage, ob ein Geschäft der laufenden Verwaltung vorliegt, ihre Beherrschungsposition grundsätzlich aus eigener Macht zu erreichen. Schließlich verlangt auch § 47 Abs. 1 GmbHG, soweit nicht das Gesetz oder die Satzung etwas anderes bestimmen, eine einfache Mehrheit. Gleichzeitig wird dadurch sichergestellt, dass nicht bloß ein Fall der faktischen Beherrschung vorliegt.

Folglich kann das Innehaben von 50 % der Stimmen der GmbH noch nicht ausreichen, um eine personelle Verflechtung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen anzunehmen.

Zusätzliche Bedeutung kann Geschäftsführerstellung nur bei höheren Quoren zukommen

39 (2) Der Geschäftsführerstellung und der damit verbundenen Beherrschung aller Geschäfte der laufenden Verwaltung kann nur im Fall eines gesellschaftsvertraglich festgelegten höheren Quorums zusätzliche Bedeutung zukommen. Erst dann stellt sich die Frage, ob im Einzelfall infolge der Stimmenmehrheit auch eine tatsächliche Beherrschung gegeben ist. In diesem Zusammenhang ist auch entscheidend, welche Bedeutung das Doppelvertretungsverbot des § 181 BGB hat und ob es gesellschaftsrechtlich durch die Übertragung der Vertretung auf andere Personen (etwa einen Prokuristen) umgangen werden kann (bejahend: BFH-Urteil in BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, HFR 2021, 51, Rz. 35).

Stimmen des minderjährigen Kindes nicht der Klin. zuzurechnen

40 4. Eine über den Stimmenanteil von 50 % hinausgehende Zurechnung der Stimmen des minderjährigen Kl. zu 3. an die Klin. für ertragsteuerrechtliche Zwecke kann mangels gleichgelagerter wirtschaftlicher Interessen nicht vorgenommen werden.

Wie bei Personengruppentheorie auch im Hinblick auf Beteiligung des alleinigen Besitzunternehmers auf gleichgerichtete Interessen im Betriebsunternehmen abzustellen

41 a) Die im Rahmen der Betriebsaufspaltung notwendige Beherrschung kann im Fall der Beteiligung mehrerer Personen an einem Unternehmen auch dadurch erfüllt werden, dass die an beiden Unternehmen beteiligten Personen zwar in unterschiedlicher Höhe beteiligt sind, zusammen in beiden Unternehmen aber über die Mehrheit der Stimmen verfügen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, HFR 1972, 74, unter V.4.). Wie im Fall der für eine Besitz-Gesellschaft entwickelten Personengruppentheorie wird bei einer Betriebsaufspaltung (zur Begrifflichkeit vgl. auch Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, 8. Aufl. 2021, Rz. 351), bei der auf Seiten des Besitzunternehmens nur eine Person, auf Seiten des Betriebsunternehmens aber mehrere Personen beteiligt sind, das Handeln der Gesellschafter des Betriebsunternehmens durch gleichgerichtete Interessen bestimmt (vgl. auch BFH-Urteil vom 02.08.1972 – IV 87/65, BFHE 106, 325, BStBl II 1972, 796, HFR 1972, 643).

Diese lagen weder vor noch nach Geschäftsführerbestellung vor

42 b) Solche gleichgerichteten Interessen lagen im Streitfall nicht ... im Hinblick auf die Interessen der Klin. und ihres minderjährigen Sohnes, des Kl. zu 3., ab dem 17.06.2010 vor (unter aa) und konnten, sollten sie in dem vorangegangenen Zeitraum seit dem Tode des V anzunehmen sein, dennoch nicht zur Beherrschung der GmbH führen (unter bb).

Nach Wahl der Klin. zur Geschäftsführerin verhinderte dies vorherige Bestellung der Ergänzungspflegerin, ...

43 aa) Aufgrund der Bestellung der Ergänzungspflegerin können die Anteile des Kl. zu 3. der Klin. auch nach deren ordnungsmäßiger Wahl zur Geschäftsführerin in der Gesellschafterversammlung vom 17.06.2010 nicht zugerechnet werden. Die Ergänzungspflegerin vertritt die Interessen des Kl. zu 3. in der Betriebskapitalgesellschaft unabhängig von den Interessen der Klin., so dass die Vermutung gleichgelagerter wirtschaftlicher Interessen dieser beiden Kl.

nicht zum Tragen kommt. Auf die zwischen den Beteiligten streitige Frage, ob die zu Ehegatten ergangene Rspr. des BVerfG (Beschluss in BVerfGE 69, 188, BStBl II 1985, 475, HFR 1985, 379) für minderjährige Kinder entsprechend gilt (bejahend die Finanzverwaltung, vgl. R 15.7 Abs. 8 Satz 1 EStH 2020), kommt es letztlich nicht an.

44 Gemäß § 1626 Abs. 1 Satz 2 BGB umfasst die elterliche Sorge – hier der Klägerin – zwar auch das Vermögen des Kindes (Vermögenssorge). Ist jedoch ein Pfleger bestellt, erstreckt sich die elterliche Sorge gemäß § 1630 Abs. 1 BGB nicht auf Angelegenheiten des Kindes, für die ein Pfleger bestellt ist. Dies betrifft gerade das Verhältnis der Eltern zum Ergänzungspfleger nach § 1909 BGB (Palandt/Götz, § 1630 BGB Rz. 1).

45 Aufgrund der Bestellung des Ergänzungspflegers im Beschluss vom 07.06.2010 sind ausdrücklich und vollumfänglich die Gesellschafterrechte und damit insbesondere auch die Stimmrechte des Kl. zu 3. im Verhältnis zur GmbH nicht mehr Teil der Vermögenssorge der Klin.

... so dass gleichgelagerte Interessen nicht zu vermuten sind

46 Eine Vermutung, dass die Interessen der Klin. und des Kl. zu 3. gleichgelagert sind, besteht deshalb im Streitfall nicht. Der Klin. sind die Stimmanteile des Kl. zu 3. nicht zuzurechnen. Der Kl. zu 3. bildet ebenso wenig wie der volljährige Kl. zu 2. mit der Klin. eine Personengruppe, die die GmbH beherrscht und innerhalb derer die Klin. das Sagen hat.

Auch davor war solche Zusammenfassung der Stimmen nicht möglich

47 bb) Auch in dem Zeitraum zwischen dem Tod des V und der Bestellung der Ergänzungspflegerin war eine Zusammenfassung der (ggf.) gleichgerichteten Interessen der Klin. und des Kl. zu 3. nicht möglich, so dass die Klin. die GmbH in dieser Phase nicht beherrschen konnte.

Denn nach Tod des V haben alle Gesellschafter führungslose GmbH vertreten

48 (1) Mit dem Tod des V hat die Betriebskapitalgesellschaft ihren Alleingeschäftsführer verloren. Mangels Geschäftsführerbestellung bis zur Gesellschafterversammlung am 11.01.2010 konnte insbesondere auch die Klin. die GmbH nicht wirksam gemäß § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG vertreten. In einer solchen Situation vertreten die Gesellschafter die führungslose GmbH gemäß § 35 Abs. 1 Satz 2 GmbHG zwar passiv, aber nicht aktiv (vgl. nur Scholz/Schneider/Schneider, GmbHG, 12. Aufl., § 35 Rz. 77, m. w. N.).

Wirksame Einberufung der Gesellschafterversammlung ohne Einladung an die Ergänzungspflegerin war nicht möglich

49 (2) Die Gesellschafterversammlung vom 11.01.2010 konnte allerdings nicht wirksam gegenüber dem Kl. zu 3. einberufen werden. Diese Einladung hätte bereits an einen Ergänzungspfleger gerichtet werden müssen (vgl. zur Nachlasspflegschaft LG Berlin, Beschluss vom 23.08.1985 – 98 T 12/85, NJW-RR 1986, 195). Der Ladungsmangel führt zur Nichtigkeit der auf der Gesellschafterversammlung getroffenen Beschlüsse (so BGH-Urteil vom 20.02.1984 – II ZR 116/83, WM Teil IV 1984, 473, zur analogen Anwendung des § 241 Nr. 1 AktG). Die dennoch nachträglich mögliche Genehmigung durch die Ergänzungspflegerin liegt ebenso wenig vor wie eine den Mangel heilende Eintragung des Beschlusses in das Handelsregister (vgl. dazu nur BGH-Urteil vom 23.03.1981 – II ZR 27/80, BGHZ 80, 212).

Auch war Klin. trotz Vermögenssorge an Stimmabgabe für minderjähriges Kind gehindert

50 (3) Die Klin. konnte außerdem in der Gesellschafterversammlung vom 11.01.2010 nicht wirksam zur Geschäftsführerin bestellt werden. Zwar ist dies so im Protokoll vom 11.01.2010 vermerkt worden. Auch hat die Klin. den Kl. zu 3. ausweislich des Protokolls dieser Gesellschafterversammlung vertreten. Allerdings war die Klin. trotz ihrer Vermögenssorge bereits zu diesem Zeitpunkt an einer Stimmabgabe für den Kl. zu 3. gehindert.

Zwar wird Kind Gesellschafter der GmbH, doch besteht Verbot des Insichgeschäfts (§ 181 BGB)

51 Mit dem Tod des Gesellschafters geht der Geschäftsanteil ohne weiteres auf den minderjährigen Erben über; auch ohne Mitwirkung eines Ergänzungspflegers und ohne Genehmigung des Familiengerichts wird er Anteilshaber (vgl. nur Bürger, RNotZ 2006, 156 (168)). Allerdings bedarf es auch in diesem Fall bei der Stimmabgabe des Minderjährigen einer ordnungsmäßigen Vertretung. Da die Klin. als Elternteil zur Geschäftsführerin bestellt werden sollte, hatte sie aufgrund des damit bestehenden Interessenkonflikts das Verbot des Insichgeschäftes gemäß § 181 BGB zu beachten. Deshalb konnte sie sich nicht ohne Ergänzungspfleger mit den Stimmen des Kl. zu 3. zur Geschäftsführerin bestellen lassen. Die fehlende Mitwirkung eines Ergänzungspflegers führte dazu, dass die Bestellung gemäß § 1643 Abs. 3, § 1915 Abs. 1, § 1829 Abs. 1 BGB schwebend unwirksam war (vgl. nur Bürger, RNotZ 2006, 156 (166)), sowie allgemein auch BGH-Urteil vom 08.10.1975 – VIII ZR 115/74, NJW 1976, 104, unter II.1.b).

Genehmigung der Ergänzungspflegerin liegt weder ausdrücklich noch konkludent vor, ...

52 Eine Genehmigung ist im Streitfall nicht erteilt worden, da die Ergänzungspflegerin den Beschluss in der Folgezeit nicht bestätigt hat. Dies ist auch nicht konkludent geschehen. Davon könnte allenfalls ausgegangen werden, wenn der (wirksame) Gesellschafterbeschluss vom 17.06.2010 dem früheren – schwebend unwirksamen – Beschluss vom 11.01.2010 inhaltlich entsprechen und sich daher ggf. als rückwirkende Bestätigung des letzteren darstellen würde. Dies ist vorliegend aber nicht der Fall. Denn im Gesellschafterbeschluss vom 17.06.2010 wurde die Klin. gerade nicht – wie im ursprünglichen Beschluss vorgesehen – vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB befreit.

... zumal Gesellschafterliste nicht korrigiert worden ist

53 (4) Außerdem fehlte es bis zur Anmeldung des Beschlusses vom 17.06.2010 an der durch den Tod des V erforderlich gewordenen Korrektur der Gesellschafterliste (§ 16, § 40 GmbHG), die vor einer Eintragung der Geschäftsführung vorzunehmen ist (vgl. insoweit Mohr, GmbH-StB 2016, 370 (371)).

Keine faktische Beherrschung der GmbH, ...

54 5. Auch eine faktische Beherrschung der GmbH durch die Klin. scheidet aus.

... die bei Ausübung von Druck auf die anderen Gesellschafter denkbar ist

55 a) Der BFH hat zwar in besonderen Ausnahmefällen für die Beherrschung im Sinne der Rechtsprechungsgrundsätze zur Betriebsaufspaltung auch eine faktische Beherrschung der Besitz- oder Betriebsgesellschaft durch einen Gesellschafter oder einen Dritten genügen lassen. Eine solche faktische Beherrschung liegt vor, wenn auf die Gesellschafter, deren Stimmen zur Erreichung der im Einzelfall erforderlichen Stimmenmehrheit fehlen, aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen Druck dahingehend ausgeübt

werden kann, dass sie sich dem Willen der beherrschenden Person oder Personengruppe unterordnen (BFH-Urteil vom 21.01.1999 – IV R 96/96, BFHE 187, 570, BStBl II 2002, 771, HFR 1999, 477, unter 2., m. w. N.).

56 b) Im Streitfall kann eine solche Beherrschung nicht angenommen werden.

Zum einen nicht von Unterordnung der Ergänzungspflegerin auszugehen

57 aa) Schon aufgrund der Bestellung der Ergänzungspflegerin ergeben sich genügend Anhaltspunkte dafür, dass (auch) der Kl. zu 3. sich insoweit nicht dem Willen seiner Mutter unterordnen muss.

Zum anderen kann fehlende Kenntnis der anderen Gesellschafter in Bezug auf Betrieb der GmbH nicht angenommen werden

58 bb) Auch liegt eine faktische Beherrschung eines Gesellschafters nicht schon deshalb vor, wenn er nicht die zum Betrieb einer GmbH erforderlichen Kenntnisse besitzt (vgl. insoweit auch BFH-Urteil vom 15.10.1998 – IV R 20/98, BFHE 187, 260, BStBl II 1999, 445, HFR 1999, 269 in Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 29.07.1976 – IV R 145/72, BFHE 119, 462, BStBl II 1976, 750, HFR 1976, 507, welches eine faktische Beherrschung bereits bei fehlender Sachkenntnis angenommen hat). Wird diese Kenntnis dagegen etwa durch einen sachkundigen Geschäftsführer ergänzt oder gar ersetzt, kann von einer Beherrschung durch den (alleinigen) Sachverstand eines (Mit-)Gesellschafters nicht ausgegangen werden.

Denn es fehlt sowohl an Feststellungen des FG wie auch ansonsten an konkreten Anhaltspunkten für solche Unkenntnis

59 Weder hat das FG festgestellt noch sind im konkreten Fall Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass die Ergänzungspflegerin nicht über eine für die übertragene Aufgabe geeignete Qualifikation verfügt hätte und sie und der von ihr vertretene Kl. zu 3. ‚völlig fachunkundig‘ gewesen wären. Im Gegenteil hat das FG festgestellt, dass der Kl. zu 3. bereits im Jahr 2012 – nur zwei Jahre nach dem Streitjahr – zum weiteren einzelvertretungsberechtigten und von den Einschränkungen des § 181 BGB befreiten Geschäftsführer der GmbH bestellt worden ist. Dieser zeitliche Ablauf spricht durchaus dafür, dass der Kl. zu 3. bereits im Streitjahr 2010 Betriebskenntnisse besaß, die eine faktische Beherrschung ausschlossen.

Duldung durch Handwerkskammer ohne Belang

60 cc) Ohne Bedeutung ist auch in Bezug auf die faktische Beherrschung die Duldung der Handwerkskammer zur Fortführung des Betriebs, da allein deshalb eine Beherrschung des Kl. zu 3. nicht angenommen werden kann.“

Anmerkung

Die Revision gab dem BFH die Gelegenheit, endlich einmal zur Frage der Zurechnung von Stimmen minderjähriger Kinder zugunsten der Eltern im Zusammenhang mit der personellen Verflechtung bei einer Betriebsaufspaltung Stellung zu nehmen. Daneben musste er sich aber auch (noch einmal) damit beschäftigen, ab welchem Stimmenanteil eine Beherrschung der Person bzw. der Personengruppe in Besitz- und Betriebsunternehmen anzunehmen sei. Darüber hinaus galt es zu klären, inwieweit schon die Geschäftsführung zur Beherrschung führen könnte, soweit nicht ein Fall faktischer Beherrschung vorläge.

1. All diese Fragen sind in einem Revisionsverfahren zu klären gewesen, in dem sich die Klin., die im Todesjahr

des Erblassers zusammen mit dessen Erben zur ESt veranlagt worden ist, gegen einen geänderten ESt-Bescheid wandte. Vorliegend ist die Klage zulässig gewesen. Regelmäßig ist dies anders. Denn meist führt die Betriebsaufspaltung zwar zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, doch handelt es sich dabei um eine bloße Umqualifizierung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bzw. aus Kapitalvermögen. Gleichzeitig werden GewSt-Messbescheide erlassen, die die ESt aufgrund der Ermäßigungsregelung nach § 35 EStG reduzieren. In diesen Fällen ist deshalb eine Klage gegen die ESt-Festsetzung meist unzulässig (vgl. etwa Senatsurteil vom 19.02.2019 – X R 42/16, BFH/NV 2019, 586, Rz. 12f.). Es bleibt dann nur, Einspruch und Klage gegen den GewSt-Messbescheid zu erheben.

2. Trotz des Erbfalls und der im Streitjahr ungeteilten Erbengemeinschaft bedurfte es keiner einheitlichen und gesonderten Feststellung der gewerblichen Einkünfte, soweit sie den vermieteten Grundbesitz betrafen. Denn die Klin. ist und war Alleineigentümerin des Grundstücks. Die Erbengemeinschaft wurde nur Inhaberin der Beteiligung des Erblassers an der Betriebs-GmbH. Zwar kann auch eine Erbengemeinschaft als sonstiger Personenzusammenschluss ein Besitzunternehmen sein. Dies ist gegeben, wenn das Grundstück Teil des Nachlasses ist (vgl. etwa BFH-Urteil vom 23.10.1986 – IV R 214/84, BFHE 148, 65, BStBl II 1987, 120, HFR 1987, 82, unter 1). Mangels Existenz eines Sondervermögens der Erbengemeinschaft war das Grundstück auch ansonsten nicht im Rahmen einer Feststellung von Einkünften der Erbengemeinschaft zu berücksichtigen.

3. Eine Stimmenmehrheit an der Betriebs-GmbH hatte die Klin. selbst nicht inne. Auf diese kommt es aber zwingend an, was mittlerweile auch der IV. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 272, 367, BStBl II 2021, 768, HFR 2021, 1002 (Rz. 25) noch einmal deutlich klargestellt hat.

4. Trotz der im Streitjahr noch nicht geteilten Erbengemeinschaft waren die Klin. und ihre Kinder zivilrechtlich bereits Gesellschafter der Betriebs-GmbH geworden. Der BFH folgt insoweit der Theorie der sog. mittelbar einheitlichen Rechtsausübung. Dies führt dazu, dass zwar das Vermögen des Erblassers in ungeteilter Erbengemeinschaft zur gesamten Hand den Erben zusteht (§§ 1922, 2033 BGB), sie dennoch an dem zum Nachlass gehörenden GmbH-Anteil jeder mitberechtigt zur gesamten Hand sind. Sie werden damit alle selbst Gesellschafter und nicht die Erbengemeinschaft. Als solche sind die Erben allerdings ungeteilt mitberechtigt am Geschäftsanteil i. S. des § 18 Abs. 1 GmbHG und können daher ihre Rechte nur gemeinschaftlich ausüben (vgl. nur OLG Karlsruhe, Beschluss in GmbHR 2014, 254, Rz. 14, m. w. N.). Die Verwaltung des ungeteilten Nachlasses obliegt nach § 2038 Abs. 1 S. 1 BGB den Erben gemeinschaftlich, so dass sie zusammen das handlungsfähige Organ des Sondervermögens Nachlass darstellen. Gemäß § 2038 Abs. 2 Satz 1 BGB finden die Vorschriften der §§ 743, 745, 746 BGB Anwendung (OLG München, Urteil vom 09.11.2017 – 23 U 239/17, GmbHR 2018, 196, Rz. 65, m. w. N.). Allerdings führt dies, was umstritten ist, nicht zwingend zur einheitlichen Handlungspflicht der Erben. Dies, nämlich die unmittelbar einheitliche Rechtsausübung, nimmt nur eine Mindermeinung an (vgl. Baumbach/Hueck/Zöller, GmbH, 22. Aufl., § 47 Rz. 38; wohl auch Scholz/Seibt, GmbHG, § 18 Rz. 12). Wie schon das FG zu Recht darstellte, gilt stattdessen die sog. mittelbare einheitliche Rechtsausübung (BGH, Urteil in BGHZ 108, 21, 30, NJW 1989, 2694, Rz. 26, 28; OLG Karlsruhe, Urteil vom 15.04.1994 – 15 U 143/93, NJW-RR 1995, 1189, m. w. N.; Rowedder/Schmidt-Leithoff/Pentz, GmbHG, 5. Aufl. § 18 Rz. 7; Baumbach/Hueck/Fastrich, GmbHG, 20. Aufl. § 18 Rz. 4; MünchKomm-GmbHG/Reichert/Weller, § 18 Rz. 59f.; Lutter/Hommelhoff/Bayer, GmbHG, 18. Aufl. § 18 Rz. 3//; Lange, GmbHR 2013, 115, Raue,

GmbHR 2015, 121 ; Schmidt, NZG 2015, 1049; Schürnbrand, NZG 2016, 241: „gefestigte Praxis“). In diesem Fall können abweichend vom Grundsatz gemeinschaftlicher Verwaltung in der ganz überwiegenden Zahl der Gesellschaftsangelegenheiten die Mehrheit der Erben auch gegen den Willen einzelner Miterben entscheiden und diese Entscheidung ohne Weiteres gegenüber der GmbH umsetzen (Schürnbrand, NZG 2016, 241, 242). Maßnahmen der ordnungsmäßigen Verwaltung gegenüber der GmbH, zu denen außerhalb der Strukturentscheidung diejenigen des Zuständigkeitskatalogs des § 46 GmbHG gehören, sind mitumfasst (vgl. nur Schmidt, NZG 2015, 1049), so dass jeder Erbe für sich sein Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung der GmbH ausüben kann und darf.

5. Eine Beherrschung der Betriebs-GmbH durch die Klin. war also denkbar, aber aufgrund des zu geringen Anteils von exakt 50 % ohne die Zurechnung weiterer Stimmen der Kinder nicht möglich. Diese scheiterte im konkreten Fall an der Bestellung der Ergänzungspflegerin.

6. Somit konnte der BFH die spannende Frage, ob ansonsten die Stimmen minderjähriger Kinder aufgrund der Vermögenssorge ihren Eltern (immer) zuzurechnen seien, dahinstehen lassen. Folglich ist auch weiterhin unklar, ob die verfassungsrechtliche Rspr., die die Zurechnung von Stimmen der Eheleute verbietet, auf den Fall der Beteiligung von anderen Familienangehörigen an der Besitz- und/oder Betriebsgesellschaft zu übertragen ist. Bei Ehegatten hat das BVerfG in seinem Beschluss in BVerfGE 69, 188, BStBl II 1985, 475, HFR 1985, 379 deren nahes persönliches Verhältnis nicht als zureichenden Grund angesehen, um ohne Weiteres eine Betriebsaufspaltung annehmen zu können (unter C.II.1.a). Folglich bejahte das BVerfG einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 6 Abs. 1 GG, weil die steuerliche Rspr. bis dahin bei seiner Beurteilung der personellen Verflechtung im Verhältnis zwischen Ehegatten allein auf das Institut der Ehe abgestellt hatte ohne weitere konkrete Umstände zu beachten. Diese Vermutung eines gemeinsamen geschäftlichen Betätigungswillens zur Annahme einer personellen Verflechtung hat das BVerfG dagegen bei anderen nahen Angehörigen gerade nicht verworfen, aber bislang auch nicht beurteilen müssen.

Aufgrund dieses BVerfG-Beschlusses hat die BFH-Rspr. in der Folge auch bei volljährigen Kindern gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen mit ihren Eltern grundsätzlich verneint (BFH-Urteil vom 14.12.1993 – VIII R 13/93, BFHE 174, 503, BStBl II 1994, 922, HFR 1994, 711, unter II.2.c, m. w. N.), da es der Lebenserfahrung widerspreche, dass volljährige Kinder in persönlichen und geschäftlichen Angelegenheiten sich stets den Wünschen ihrer Eltern unterordnen (so aber auch schon ausdrücklich vor dem BVerfG-Beschluss der BFH im Urteil vom 22.02.1985 – III R 174/80, BFH/NV 1985, 49, unter 2., m. w. N.).

Im Fall minderjähriger Kinder als Gesellschafter sieht dagegen bislang die Finanzverwaltung eine Zurechnung als gegeben an. Sie geht in R 15.7 Abs. 8 Satz 1 EStR ohne weitere Begründung von einer personellen Verflechtung aus, wenn (u. a.) einem Elternteil und einem minderjährigen Kind an beiden Unternehmen jeweils die Mehrheit der Stimmen zuzurechnen ist. Dieser Ansicht scheint eine von der Finanzverwaltung angenommene Lebenserfahrung zugrunde zu liegen, wonach minderjährige Kinder und ihre Eltern ihre Stimmrechte einheitlich ausüben, wobei Art. 15.7 Abs. 8 Satz 3 Halbsatz 2 EStR ausdrücklich auf das Vermögenssorgerecht des jeweiligen Elternteils abstellt (vgl. auch Kaligin, Die Betriebsaufspaltung, 11. Aufl. 2019, unter 2.2.1.2). Liegt aber, wie vom BFH in der vorliegenden Entscheidung herausgearbeitet, aufgrund der Bestellung einer Ergänzungspflegerin keine

Vermögenssorge der Eltern bzw. hier der Mutter in Bezug auf die Angelegenheiten des minderjährigen Kindes als Gesellschafter der GmbH vor, müsste auch die Finanzverwaltung R 15.7 Abs. 8 Satz 1 EStR als nicht anwendbar ansehen – und das Besprechungsurteil im BStBl II veröffentlichen können, ohne von seiner bisherigen Ansicht abrücken zu müssen. Andernfalls wäre eine weitergehende Begründung der Rechtsansicht der Finanzverwaltung zu begrüßen.

7. Keine Anwendung findet vorliegend aufgrund des Alleineigentums der Klin. und des vom FA angenommenen Besitzunternehmens die sog. Personengruppentheorie. Anders wäre es gewesen, wenn nicht die Klin., sondern bereits der Erblasser selbst das Betriebsgrundstück seiner Betriebs-GmbH im Rahmen der Betriebsaufspaltung zur Nutzung überlassen hätte. In diesem Fall wären alle Kl. auch Erben des Besitzunternehmens geworden.

Die Personengruppentheorie wäre zum Tragen gekommen, da mehrere Personen am Besitzunternehmen beteiligt gewesen wären. Eine personelle Verbundenheit im Rahmen der für die Betriebsaufspaltung notwendigen Beherrschung des Betriebsunternehmens ist dann auch erfüllt, wenn diese Personen –ggf sogar in unterschiedlicher Höhe – am Besitz- wie Betriebsunternehmen beteiligt sind, zusammen in beiden Unternehmen aber über die Mehrheit der Stimmen verfügen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, HFR 1972, 74). Die Anwendung der Personengruppentheorie wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Beteiligungen durch Erbgang erworben worden sind (so schon BFH-Urteil vom 28.01.1993 – IV R 39/92, BFH/NV 1993, 528, unter 1.). Auch hängt die personelle Verflechtung in solchen Fällen nicht davon ab, dass die Erben am Betriebsunternehmen im selben Verhältnis beteiligt sind wie an der Besitzgemeinschaft (BFH-Urteile vom 13.12.1983 – VIII R 90/81, BFHE 140, 526, BStBl II 1984, 474, HFR 1984, 372, unter III. 1.; in BFHE 148, 65, BStBl II 1987, 120, HFR 1987, 82). Entscheidend bleibt allein, ob das Handeln der Gesellschafter durch gleichgerichtete Interessen bestimmt wird (so schon BFH-Urteil in BFHE 106, 325, BStBl II 1972, 796, HFR 1972, 643). Allerdings bedarf es auch in einem solchen Fall zum einen der Stimmenmehrheit, zum anderen aber auch der Beherrschung der Geschäfte des täglichen Lebens durch diese Personengruppe. Ein Quorum wie auch das im Fall der Existenz von Nur-Besitz- und/oder Nur-Betriebsgesellschaftern relevante Einstimmigkeitsprinzip schadet nicht (vgl. insoweit BFH-Urteil in BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, HFR 2021, 51; zur Relevanz mittelbarer Beteiligungen über eine Kapitalgesellschaft wie auch der Treuepflicht eines Treuhänders weiterführend BFH-Urteil in BFHE 272, 367, BStBl II 2021, 768, HFR 2021, 1002).

RiBFH Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Gregor Nöcker

Einkommensteuer
Kindergeld

7 Berücksichtigung der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG a. F. beim Familienleistungsausgleich

Urteil vom 26.05.2021 – III R 50/19 –

Vorinstanz: Hessisches FG, Urteil vom 17.09.2019 – 6 K 174/19 (EFG 2019, 1983)

EStG § 31 Sätze 1, 4, § 32 Abs. 6, § 66 Abs. 3; GG Art. 1, Abs. 1, Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1

1. Wird ein noch nicht festsetzungsverjährter Kindergeldanspruch aufgrund der Anwendung der Frist des § 66 Abs. 3 EStG i. d. F. des StUmgBG vom 23.06.2017 (BGBl. I 2017, 1682, BStBl I 2017, 865) ausgeschlossen, ist er auch bei der Günstigerrechnung und der Hinzurechnung nach § 31 Satz 4 EStG nur in Höhe von 0 € zu berücksichtigen.

2. Die Frage, ob der Kindergeldanspruch durch die Frist des § 66 Abs. 3 EStG ausgeschlossen wird, haben die Finanzämter und Finanzgerichte selbständig und ohne Bindung an die Beurteilung im Kindergeldverfahren zu entscheiden.

Streitig war, in welcher Höhe ein durch die Frist des § 66 Abs. 3 EStG i. d. F. des StUmgBG vom 23.06.2017 (BGBl. I 2017, 1682, BStBl I 2017, 865) ausgeschlossener Anspruch auf Kindergeld die tarifliche Est erhöht.

Der Kl. beantragte im Mai 2018 rückwirkend ab Januar 2017 Kindergeld für seinen 1995 geborenen Sohn, der im Streitjahr 2017 ein Studium absolvierte. Die Familienkasse setzte mit Bescheid vom Juli 2018 unter Hinweis auf die Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG jedoch nur Kindergeld ab November 2017 fest und zahlte entsprechend auch nur das Kindergeld für November und Dezember 2017 in Höhe von 384 € an den Kl. aus.

Im Est-Bescheid 2017 berücksichtigte das FA den Kindergeldanspruch nicht wie beantragt nur in Höhe von 384 €, sondern in voller Höhe von 2 304 €. Der dagegen gerichteten Klage gab das FG statt. Der BFH wies die Revision zurück. Er führte aus:

10 „1. Das FG hat § 31 Satz 4 EStG in der im Streitjahr 2017 geltenden Fassung zutreffend und in Übereinstimmung mit der Rspr. des BVerfG und des BFH ausgelegt.

§ 31 Satz 4 EStG stellt hinsichtlich Günstigerrechnung und Hinzurechnung auf Kindergeldanspruch ab

11 a) Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass bei der Günstigerrechnung nach § 31 Satz 4 EStG auf den Kindergeldanspruch abzustellen ist.

12 aa) § 31 EStG verklammert als Grundnorm des sog. Familienleistungsausgleichs die Vorschriften über die kindbedingten Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG mit den Vorschriften über das steuerliche Kindergeld nach §§ 62 ff. EStG. Danach wird die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung im gesamten Veranlagungszeitraum entweder durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch Kindergeld nach §§ 62 ff. EStG bewirkt (§ 31 Satz 1 EStG). Soweit das Kindergeld dafür nicht erforderlich ist, dient es der Förderung der Familie (§ 31 Satz 2 EStG). Im laufenden Kalenderjahr wird Kindergeld als Steuervergütung monatlich gezahlt (§ 31 Satz 3 EStG). Bewirkt der Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum die nach § 31 Satz 1 EStG gebotene steuerliche Freistellung nicht vollständig und werden deshalb bei der Veranlagung zur Est die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG vom Einkommen abgezogen, erhöht sich die unter Abzug dieser Freibeträge ermittelte tarifliche Est um den Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum (§ 31 Satz 4 Halbsatz 1 EStG).

Abkehr von früherer Maßgeblichkeit des gezahlten Kindergelds dient Vereinfachung

13 bb) Im Gegensatz zur früheren Rechtslage (§ 31 Satz 6 i. V. m. § 36 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 2003 geltenden Fassung) wird nach der seit dem Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Fassung des § 31 Satz 4 EStG nicht mehr auf das gezahlte Kindergeld, sondern auf den Kindergeldanspruch abgestellt.

14 cc) Zur Begründung dieser Gesetzesänderung verwies der Gesetzgeber darauf, dass die Günstigerrechnung auf der Basis des Anspruchs auf Kindergeld der Verwaltungsvereinfachung dienen soll (BT-Drucks. 15/1798, S. 2; BT-Drucks. 15/1945, S. 8 f.). Der Vereinfachungseffekt wurde zum einen darin gesehen, dass geänderte Steuerfestsetzungen im Fall der nachträglichen Kindergeldgewährung entbehrlich werden. Zum anderen sollte bei Eltern mit mehreren Kindern (auch mit Zählkindern) ein fehlerträchtiger Ermittlungsschritt beim richtigen Ausfüllen der Steuererklärungsdrucke vermieden werden, da das Kindergeld üblicherweise auch beim Vorhandensein mehrerer Kinder in einer Summe gezahlt wird, die steuerliche Günstigerrechnung dagegen einen auf das einzelne Kind bezogenen Nachweis des Kindergeldbezugs notwendig macht. Für gerechtfertigt hielt der Gesetzgeber diese Änderung insbesondere deshalb, weil die frühere sechsmonatige Antragsfrist für das Kindergeld in § 66 EStG durch das 1. SGB III-ÄndG vom 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2970) entfallen war und der Kindergeldantrag daher bis zur Grenze der Verjährung gestellt werden konnte (BT-Drucks. 15/1798, S. 2; BT-Drucks. 15/1945, S. 8 f.).

Es kommt nicht auf tatsächliche Erfüllung des Kindergeldanspruchs durch Zahlung an

15 dd) Einfachrechtliche Konsequenz dieser gesetzlichen Änderung ist nach der Rspr. des BFH, dass für die Hinzurechnung von Kindergeld nach § 31 Satz 4 EStG der ursprüngliche, vor Erlöschen (z. B. durch Erfüllung) bestehende materiell-rechtliche Kindergeldanspruch maßgebend ist (Senatsurteile vom 15.03.2012 – III R 82/09, BFHE 236, 539, BStBl II 2013, 226, HFR 2012, 750, Rz. 12, und vom 20.12.2012 – III R 29/12, BFH/NV 2013, 723, HFR 2013, 594, Rz. 13; BFH-Urteil vom 13.09.2012 – V R 59/10, BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, HFR 2013, 229, Rz. 17). Wegen der vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollten Abkoppelung der Steuer- von der Kindergeldfestsetzung ist nicht entscheidend, ob der Anspruch tatsächlich durch Zahlung erfüllt worden ist. Der Kindergeldanspruch ist seit dem Veranlagungszeitraum 2004 unabhängig von der kindergeldrechtlichen Beurteilung durch die Familienkasse hinzuzurechnen, wenn die Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG rechnerisch günstiger ist als der Kindergeldanspruch (Senatsurteil in BFHE 236, 539, BStBl II 2013, 226, HFR 2012, 750, Rz. 12). Da die Familienkasse im Verhältnis zum FA keine ressortfremde Behörde ist, hat der Senat eine Tatbestandswirkung des Kindergeldbescheids für die Steuerfestsetzung verneint (Senatsurteile in BFHE 236, 539, BStBl II 2013, 226, HFR 2012, 750, Rz. 13, und in BFH/NV 2013, 723, HFR 2013, 594, Rz. 14).

Vereinfachung war verfassungsmäßig, da Kindergeldanspruch bis zur Grenze der Festsetzungsverjährung geltend gemacht werden konnte

16 ee) In verfassungsrechtlicher Hinsicht ist der BFH davon ausgegangen, dass § 31 Satz 4 EStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), dem verfassungsrechtlichen Gebot der steuerlichen Freistellung des Kinderexistenzminimums (Art. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 GG) und mit der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) vereinbar ist.

17 (1) Dabei stellte der BFH mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) zum einen darauf ab, dass eine Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist, wenn der Stpfl. diese durch Stellung eines Kindergeldantrags selbst hätte vermeiden können (BFH-Urteil in BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, HFR 2013, 229, Rz. 20; Senatsurteil in BFH/NV 2013, 723, HFR 2013, 594, Rz. 26). Zum anderen wurde die mit der Änderung des § 31 Satz 4 EStG angestrebte Verwaltungsvereinfachung, mit der die ESt-Festsetzung von Detailfragen der Kindergeldfestsetzung – wie z. B. dem Ablauf der Festsetzungsfrist für das Kindergeld – freigehalten werden soll, als nachvollziehbarer sachlicher

Grund für eine etwaige Ungleichbehandlung gewertet (BFH-Urteil in BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, HFR 2013, 229, Rz. 20; Senatsurteil in BFH/NV 2013, 723, HFR 2013, 594, Rz. 27). Außerdem griff der BFH auf die Rspr. des BVerfG zur früheren Methode des Familienleistungsausgleichs zurück. Danach wird dem einkommensteuerrechtlichen Prinzip der Besteuerung nach individueller Leistungsfähigkeit durch § 31 Satz 5, § 36 Abs. 2 EStG a. F. hinreichend Rechnung getragen, wenn gezahltes Kindergeld der ESt nur dann hinzugerechnet wird, wenn es dem Stpfl. zugeflossen ist, wobei ein Zufluss im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichsanspruchs ausreicht (BVerfG-Beschluss vom 13.10.2009 – 2 BvL 3/05, BVerfGE 124, 282, BGBl. I 2009, 3785, HFR 2010, 67, unter B.II.1.a). Diese Wertung hielt der BFH auch auf den Fall für übertragbar, dass dem Stpfl. die Obliegenheit übertragen wird, für den Zufluss selbst Sorge zu tragen. Grundlage dieser Überlegung war jedoch, dass der Stpfl. noch bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist für die ESt einen entsprechenden Antrag mit den für die Bewilligung des Kindergeldes erforderlichen Angaben stellen kann (BFH-Urteil in BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, HFR 2013, 229, Rz. 21).

Denn frühere Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG a. F. wurde vor Einführung der Vereinfachungsregelung abgeschafft

18 (2) Hinsichtlich der Vereinbarkeit des § 31 Satz 4 EStG mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der steuerlichen Freistellung des Kinderexistenzminimums (Art. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 GG) berücksichtigte der Senat, dass die kindbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit im Umfang des Kindergeldanspruchs ausschließlich als Steuervergütung beansprucht werden kann und sich bei der ESt-Veranlagung im Ergebnis nur noch die Differenz zwischen der Steuererminderung durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG und dem Kindergeldanspruch auswirken kann (Senatsurteil in BFH/NV 2013, 723, HFR 2013, 594, Rz. 22). Das Kindergeld stellt dabei in seiner steuerrechtlichen Funktion einen – von der Mitwirkung des Berechtigten abhängigen – Abschlag auf das steuerlich zu verschonende Existenzminimum eines Kindes dar. Dabei sah der Senat die vom Gesetzgeber aufgestellte Erwartung als gerechtfertigt an, dass der Stpfl. seinem mutmaßlichen Interesse folgt und den im laufenden Jahr bestehenden Anspruch auf Kindergeld auch tatsächlich realisiert. Diese Überlegung basierte aber wiederum auf der Grundannahme, dass der Stpfl. nicht mit strukturellen – dem Gesetzgeber zuzurechnenden – Problemen bei der Durchsetzung seines Anspruchs auf Kindergeld konfrontiert wird, wobei ausdrücklich auf die Abschaffung des § 66 Abs. 3 EStG a. F. und die damit einhergehende Maßgeblichkeit der vierjährigen Festsetzungsfrist abgehoben wurde (Senatsurteil in BFH/NV 2013, 723, HFR 2013, 594, Rz. 23).

19 (3) Hinsichtlich der Vereinbarkeit mit der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) stellte der BFH (Urteil in BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, HFR 2013, 229, Rz. 24 f.) darauf ab, dass es dem Gesetzgeber nach der Rspr. des BVerfG zur verfassungsrechtlichen Unbedenklichkeit der Antragsfrist nach § 66 Abs. 3 EStG a. F. (BVerfG-Beschluss vom 06.11.2003 – 2 BvR 1240/02, HFR 2004, 260, unter III.1.a, m. w. N.) grundsätzlich freisteht, die kindbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit entweder im Steuerrecht zu berücksichtigen oder ihr stattdessen im Sozialrecht durch die Gewährung eines dafür ausreichenden Kindergeldes Rechnung zu tragen oder auch eine Entlastung im Steuerrecht und eine solche durch das Kindergeld miteinander zu kombinieren. Danach besteht kein verfassungsrechtlicher Anspruch auf ein Wahlrecht zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag. Auch insoweit betonte der BFH jedoch, dass die Kombination von Steuervergütung in Form eines Kindergeldanspruchs und der lediglich ergänzenden Berücksichtigung einer dadurch nicht vollständig bewirkten kindbedingten Minderung der Leistungsfähigkeit

durch die Freibeträge in § 32 Abs. 6 EStG deshalb keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet, weil der Anspruch auf Kindergeld – anders als nach § 66 Abs. 3 EStG a. F. – nicht mehr durch die Antragsfrist von sechs Monaten begrenzt ist, sondern bis zur Grenze der Festsetzungsfrist (s. dazu Senatsbeschluss vom 31.01.2007 – III B 167/06, BFH/NV 2007, 865) geltend gemacht werden kann (BFH-Urteil in BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, HFR 2013, 229, Rz. 24).

Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG i. d. F. des StUmgBG gehört zum kindergeldrechtlichen Festsetzungsverfahren

20 b) Zutreffend hat das FG weiter angenommen, dass die sechsmonatige Ausschlussfrist nach § 66 Abs. 3 EStG i. d. F. des StUmgBG vom 23.06.2017 (BGBl. I 2017, 1682, BStBl I 2017, 865) dem Festsetzungsverfahren zuzuordnen ist.

21 aa) Nach § 66 Abs. 3 EStG i. d. F. des StUmgBG wird das Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. Die Regelung ist gemäß Art. 11 Abs. 2 StUmgBG am 01.01.2018 in Kraft getreten und gemäß § 52 Abs. 49a Satz 7 EStG i. d. F. des Art. 7 Nr. 6 Buchst. c StUmgBG nur auf Anträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 eingehen. Durch das SozialMissbrG vom 11.07.2019 (BGBl. I 2019, 1066, BStBl I 2019, 814) wurde § 66 Abs. 3 EStG mit Wirkung ab 18.07.2019 aufgehoben. Die Vorschrift ist deshalb nach § 52 Abs. 49a Satz 7 EStG i. d. F. des SozialMissbrG auf Kindergeldanträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 und vor dem 18.07.2019 eingehen.

22 bb) Wie der Senat in dem mittlerweile auch im BStBl veröffentlichten Urteil vom 19.02.2020 – III R 66/18 (BFHE 268, 294, BStBl II 2020, 704, HFR 2020, 903) entschieden hat, ist die Vorschrift nicht im Erhebungsverfahren, sondern bereits im Festsetzungsverfahren anzuwenden. Wegen der insoweit maßgeblichen Gründe verweist der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen unter Rz. 18 ff. des genannten Senatsurteils.

Ein durch diese Frist ausgeschlossener Kindergeldanspruch fließt in Günstigerrechnung und Hinzurechnung mit 0 € ein

23 c) Weiter hält auch die Annahme des FG, dass ein durch die Frist des § 66 Abs. 3 EStG ausgeschlossener Anspruch bei der Günstigerrechnung und Hinzurechnung nach § 31 Satz 4 EStG in Höhe von 0 € zu berücksichtigen ist, revisionsrechtlicher Nachprüfung stand.

Es bleibt bei Maßgeblichkeit des Kindergeldanspruchs

24 aa) Zutreffend hat das FG angenommen, dass bei Anwendung des § 31 Satz 4 EStG auch in den Fällen des Eingreifens der Ausschlussfrist nach § 66 Abs. 3 EStG dem Grunde nach auf den Kindergeldanspruch und nicht etwa auf das gezahlte Kindergeld abzustellen ist. Dies folgt bereits aus dem Wortlaut der Norm, wird aber auch durch den mit der Gesetzesänderung verfolgten Zweck der Vereinfachung der Steuererklärung und -festsetzung gefordert.

Bei Bestimmung der Anspruchshöhe § 31 Satz 4 EStG aber verfassungskonform auszulegen

25 bb) Was die Höhe des anzusetzenden Anspruchs anbelangt, ist jedoch bei verfassungskonformer Auslegung des § 31 Satz 4 EStG die materiell-rechtliche Wirkung der Ausschlussfrist auf den Kindergeldanspruch zu berücksichtigen und ein derart ausgeschlossener Kindergeldanspruch bei der Vergleichsrechnung und bei der Hinzurechnung nur in Höhe von 0 € zu berücksichtigen.

§ 31 Satz 4 EStG betrifft steuerliche Verschonung des Familienexistenzminimums

26 (1) Die Regelungen des Familienleistungsausgleichs sind unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen zuzuordnen. Zum einen geht es um die verfassungsrechtlich gebotene steuerliche Verschonung des Familienexistenzminimums (§ 31 Satz 1 EStG), zum anderen dienen die Regelungen zum Kindergeld, soweit dieses für die steuerliche Freistellung nicht erforderlich ist, der Förderung der Familie (§ 31 Satz 2 EStG). Je nachdem, welcher dieser Bereiche betroffen ist, kommen unterschiedliche Maßstäbe für die verfassungsrechtliche Prüfung der Norm zur Anwendung (BVerfG-Beschluss vom 08.06.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, HFR 2004, 1139, Rz. 64 ff., m. w. N.).

27 Insoweit ist der im Streitfall anzuwendende § 31 Satz 4 EStG dem Regelungsbereich der steuerlichen Verschonung des Familienexistenzminimums zuzuordnen. Denn die Norm soll sicherstellen, dass auch bei Beziehern von höheren Einkommen, bei denen die Berücksichtigung der Freibeträge zu einer höheren steuerlichen Entlastung führt als sie durch den Anspruch auf Kindergeld bewirkt würde, jedenfalls die volle steuerliche Entlastung des Familienexistenzminimums (seit den Jahren 2000 bzw. 2002 einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung) gewährleistet ist.

28 Deshalb ist zu beachten, dass der Gesetzgeber bei der verfassungsrechtlich gebotenen einkommensteuerrechtlichen Freistellung des Familienexistenzminimums sowie bei der grundsätzlichen Ausrichtung der Steuerbelastung an der wirtschaftlichen bzw. finanziellen Leistungsfähigkeit tendenziell strikteren Bindungen unterliegt als bei sozialrechtlichen Regelungen zur Förderung der Familie (BVerfG-Beschluss vom 11.01.2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, HFR 2005, 692, Rz. 34, m. w. N.). Auch wenn es dem Gesetzgeber freigestellt ist, wie in § 31 EStG geschehen, eine Entlastung im Steuerrecht und eine solche durch das Kindergeld miteinander zu kombinieren, muss doch im Ergebnis das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum für alle Stpfl. – unabhängig von ihrem individuellen Grenzsteuersatz – in voller Höhe von der ESt freigestellt werden (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 110, 412, HFR 2004, 1139, Rz. 69, m. w. N.). Ferner ist zu berücksichtigen, dass strukturelle, dem Gesetzgeber zuzurechnende Hindernisse bei der Durchsetzung des Steuer(vergütungs)anspruchs die Gleichheit im Belastungserfolg nicht gefährden dürfen (Senatsurteil in BFH/NV 2013, 723, HFR 2013, 594, Rz. 23; vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654, HFR 1991, 550 Rz. 108 ff.).

Voraussetzungen für verfassungskonforme Auslegung gegeben

29 (2) Die verfassungskonforme Auslegung einer Norm ist dann geboten, wenn unter Berücksichtigung von Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Gesamtzusammenhang und Zweck mehrere Deutungen möglich sind, von denen nicht alle, aber zumindest eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 112, 164, HFR 2005, 692, Rz. 50, m. w. N.). Durch die Entstehungsgeschichte und den Gesetzeszweck werden der verfassungskonformen Auslegung Grenzen gezogen. Ein Normverständnis, das in Widerspruch zu dem klar erkennbar geäußerten Willen des Gesetzgebers treten würde, kann auch im Wege verfassungskonformer Auslegung nicht begründet werden (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 112, 164, HFR 2005, 692, Rz. 50, m. w. N.).

Berücksichtigung der Ausschlussfrist bei Bestimmung der Anspruchshöhe mit Wortlaut, ...

30 (3) Dies zugrunde gelegt, bietet § 31 Satz 4 EStG Raum für eine verfassungskonforme Auslegung.

31 Nach dem Wortlaut der Norm ist sowohl hinsichtlich der Günstigerrechnung als auch der Hinzurechnung im Falle der Freibetragslösung auf den ‚Anspruch auf Kindergeld‘ abzustellen. Zur Frage, wie dieser Anspruch ermittelt wird und in welcher Höhe der Anspruch anzusetzen ist, enthält § 31 Satz 4 EStG keine Aussage. Vielmehr ist insoweit, wie sich auch aus § 31 Satz 1 EStG ergibt, auf die materiell-rechtlichen Regelungen der §§ 62 ff. EStG zurückzugreifen. Wie der Senat bereits entschieden hat, gehört zu diesen materiell-rechtlichen Regelungen auch die bereits im Festsetzungsverfahren zu berücksichtigende Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG (Senatsurteil in BFHE 268, 294, BStBl II 2020, 704, HFR 2020, 903, Rz. 18 ff.). Diese Regelung ist zwar gemäß Art. 11 Abs. 2 StUmGBG erst am 01.01.2018 und mithin nach dem hier streitigen Veranlagungszeitraum in Kraft getreten. Da sie aber auf alle Anträge anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2017 und vor dem 18.07.2019 eingehen, entfaltet sie ihre materiell-rechtliche Wirkung auch für Kindergeldansprüche des Veranlagungszeitraums 2017, die bei Geltung der regulären vierjährigen Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) noch nicht ausgeschlossen wären. Würde man dagegen, wie das FG Köln im Urteil vom 05.02.2020 – 14 K 1612/19 (juris, Rz. 15), materiell-rechtliche Regelungen nur insoweit berücksichtigen, als sie im betreffenden Veranlagungszeitraum bereits in Kraft waren, stünde es dem Gesetzgeber frei, den Kindergeldanspruch für einen Veranlagungszeitraum durch eine nach dessen Ablauf in Kraft tretende Regelung wieder zu entziehen, ohne dass sich dies auf die Günstigerrechnung und die Hinzurechnung auswirken würde.

... Entstehungsgeschichte ...

32 Auch die Entstehungsgeschichte des § 31 Satz 4 EStG lässt keine durchgreifenden Bedenken erkennen. Wie unter 1.a cc ausgeführt wurde, beruhte die Umstellung der Regelungen zur Günstigerrechnung und Hinzurechnung des Kindergeldes vom ‚gezahlten Kindergeld‘ zum ‚Kindergeldanspruch‘ maßgeblich auf dem angestrebten Vereinfachungseffekt. Diese Vereinfachung kann auch bei Berücksichtigung der Ausschlussfrist erreicht werden. Denn auch in diesen Fällen muss die ESt-Festsetzung nicht von der – ggf. später wieder geänderten – Kindergeldfestsetzung abhängig gemacht werden. Vielmehr kann das FA selbständig und unabhängig von der rechtlichen Wertung der Familienkasse die Wirkung der Ausschlussfrist beurteilen, wenn es Kenntnis über den Zeitpunkt des Eingangs des Kindergeldantrags erlangt hat. Dass das FA insoweit nähere Angaben des Stpfl. zum Zeitpunkt der Stellung des Kindergeldantrags braucht oder hierzu im Rahmen der Amtsermittlungspflicht eigene Ermittlungen anstellen muss, stellt zwar eine Verfahrenskomplizierung dar. Diese ist aber notwendige Konsequenz der vom späteren Gesetzgeber getroffenen Entscheidung, mit der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG eine zusätzliche materiell-rechtliche Voraussetzung für den Kindergeldanspruch einzuführen. Insoweit stellt sich die Lage nicht anders dar als in den Fällen, in denen der Gesetzgeber beispielsweise durch das FreizügG/EUuaÄndG vom 02.12.2014 (BGBl. I 2014, 1922, BStBl I 2015, 54) in § 62 Abs. 1 Satz 2 EStG oder durch das SozialMissbrG vom 11.07.2019 (BGBl. I 2019, 1066, BStBl I 2019, 814) in § 62 Abs. 1a EStG neue materiell-rechtliche Anspruchsvoraussetzungen eingefügt hat. Auch muss der Stpfl. im Rahmen seiner Steuererklärung nicht selbst berechnen, welcher Kindergeldbetrag für welches Kind gezahlt wurde, sondern nur angeben, ob und wann er für welches Kind einen Kindergeldantrag gestellt hat. Zudem wurde im Gesetzgebungsverfahren zur Schaffung des § 31 Satz 4 EStG gerade vorausgesetzt, dass es dem Stpfl. nach Abschaffung des § 66 Abs. 3 EStG in der bis zum Kalenderjahr 1997 geltenden Fassung möglich ist, das Kindergeld bis zur Grenze der Festsetzungsverjährung zu beantragen. Dann entspricht es aber auch dem im Gesetzgebungsverfahren zum Ausdruck gekommenen Willen, ein nachträg-

lich eingeführtes materielles Kriterium zu berücksichtigen, dass diese Möglichkeit des Stpfl. massiv einschränkt. Nichts Gegenteiliges ergibt sich auch aus dem Gesetzgebungsverfahren zur Einführung des § 66 Abs. 3 EStG. Denn insoweit hat sich der Gesetzgeber mit dem Verhältnis des § 66 Abs. 3 EStG zu § 31 Satz 4 EStG nicht näher auseinandergesetzt. Vielmehr hat er nur festgestellt, dass zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums eines Kindes eine mehrjährige Rückwirkung nicht erforderlich sei, da Anträge auf Kindergeld regelmäßig zeitnah gestellt werden. Zu der Frage, was in den Fällen zu geschehen habe, in denen der Kindergeldantrag nicht zeitnah, aber noch innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt wurde, findet sich keine Aussage (BT-Drucks. 18/12127, S. 62).

... und Sinn und Zweck des § 31 Satz 4 EStG vereinbar

33 Schließlich entspricht es dem Sinn und Zweck des § 31 Satz 4 EStG, durch § 66 Abs. 3 EStG ausgeschlossene Kindergeldansprüche in Höhe von 0 € zu berücksichtigen. Wie unter 1.a ee ausgeführt wurde, hat der BFH den mit der Norm verfolgten Vereinfachungszweck mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) insoweit für gerechtfertigt gehalten, als der Stpfl. der ihm auferlegten Obliegenheit zur Beantragung des Kindergeldes innerhalb der regulären Festsetzungsfrist genügen kann. Gleiches gilt, soweit der mit § 31 Satz 4 EStG bezweckte Vereinfachungseffekt das verfassungsrechtliche Gebot der steuerlichen Freistellung des Kinderexistenzminimums (Art. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 GG) berührt. Obgleich der Kindergeldanspruch nach § 66 Abs. 2 EStG dem Monatsprinzip folgt, ist er vielfach von Voraussetzungen abhängig, die eine Betrachtung eines mehrmonatigen Zeitraums erfordern oder erst mit erheblichem zeitlichen Abstand zum Anspruchsmonat beurteilt werden können. So verlangt bereits der von § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vorausgesetzte Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt nach § 8 und § 9 AO regelmäßig die Betrachtung eines mehrmonatigen Zeitraums. Ebenso lässt sich die Frage, ob der Anspruchsteller nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird, abschließend erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums und nach Durchführung des Veranlagungsverfahrens beurteilen. Gleiches gilt etwa für die Frage, ob die maximal viermonatige Übergangszeit des § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG eingehalten wurde, ob einer längerdauernden Erkrankung des Kindes bereits Behinderungscharakter i. S. des § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG zukommt oder ob der vorübergehende Aufenthalt des Kindes bei einem Elternteil eine Haushaltsaufnahme i. S. des § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG begründet. Insoweit stellt es ein strukturelles – dem Gesetzgeber zuzurechnendes – Hindernis bei der Durchsetzung des Anspruchs auf Kindergeld dar, wenn der Anspruch innerhalb eines sechsmonatigen Zeitraums geltend gemacht werden muss. Daher erfordert es das verfassungsrechtliche Gebot der steuerlichen Freistellung des Kinderexistenzminimums, dass durch die Ausschlussfrist betroffene Kindergeldansprüche mit 0 € berücksichtigt werden, wenn sich bei der Festsetzung der ESt herausstellt, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der kindbedingten Freibeträge vorliegen. Schließlich hat der BFH auch die Vereinbarkeit des Vereinfachungszwecks des § 31 Satz 4 EStG mit der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) mit Rücksicht darauf bejaht, dass der Anspruch auf Kindergeld bis zur Grenze der Festsetzungsfrist geltend gemacht werden kann (BFH-Urteil in BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, HFR 2013, 229, Rz. 24).

Verfassungskonforme Auslegung scheitert nicht am Fehlen einer § 31 Satz 5 EStG i. d. F. des SozialMissbrG entsprechenden Regelung

34 2. Die hiergegen vom FA mit der Revision vorgetragene Argumente führen zu keiner anderen Beurteilung.

35 a) Soweit das FA meint, für die vom FG vertretene Gesetzesauslegung bestehe erst ab dem 19.07.2019 durch den neu eingefügten § 31 Satz 5 EStG eine gesetzliche Grundlage, ist zwar zu berücksichtigen, dass diese Regelung erst durch das SozialMissbrG vom 11.07.2019 (BGBl. I 2019, 1066, BStBl I 2019, 814) eingefügt wurde, am 18.07.2019 in Kraft getreten und somit nach § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG erstmals im Veranlagungszeitraum 2019 anzuwenden ist. Auch betrifft diese Regelung nach ihrem klaren Wortlaut nur die ebenfalls neu eingefügte Ausschlussfrist des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG. Allerdings ergibt sich daraus kein Hindernis für die vom Senat und der Vorinstanz vertretene Auslegung des § 31 Satz 4 EStG. Diese Auslegung stützt sich – anders als auch das FG Köln im Urteil vom 05.02.2020 – 14 K 1612/19 (juris, Rz. 19) meint – nicht auf eine Lückenfüllung, die durch eine Analogie zu § 31 Satz 5 EStG erfolgt. Vielmehr geht es um eine verfassungskonforme Auslegung des in § 31 Satz 4 EStG verwendeten Begriffes ‚Anspruch auf Kindergeld‘. Allerdings lässt sich die Entwurfsbegründung zur Einführung des § 31 Satz 5 EStG durchaus als Bestätigung der vom Senat vertretenen Auslegung verstehen. Denn insoweit erkennt der Gesetzgeber ausdrücklich an, dass das Gebot der steuerlichen Verschonung des Kinderexistenzminimums es erfordert, die neu geregelte Ausschlussfrist bei der Günstigerrechnung zu berücksichtigen. Die Revision lässt dagegen unbeantwortet, weshalb dieser verfassungsrechtliche Maßstab in Bezug auf § 66 Abs. 3 EStG nicht zur Anwendung gelangen soll oder eines besonderen einfachrechtlichen Anwendungsbefehls bedarf.

36 b) Die vom FA geforderte Abkoppelung des Besteuerungsverfahrens vom Kindergeldfestsetzungsverfahren ist nach der hier vertretenen Auslegung gewährleistet, weil das FA nicht an das tatsächlich ausgezahlte Kindergeld anzuknüpfen, sondern die Wirkung der Ausschlussfrist unter Berücksichtigung des Zeitpunkts des Antragseingangs selbst zu beurteilen hat.

37 c) Nicht zuzustimmen vermag der Senat der vom FA vertretenen These, dass sich aus der Aufzählungsreihenfolge des § 31 Satz 4 EStG die Nachrangigkeit der kindbedingten Freibeträge gegenüber dem Kindergeld ergebe. Vielmehr folgt aus § 31 Satz 4 EStG, dass den kindbedingten Freibeträgen mit Blick auf die steuerliche Freistellung des Kinderexistenzminimums die ausschlaggebende Bedeutung zukommt.

Vom FA gerügte Ungleichbehandlung einkommensschwacher Eltern nicht erkennbar

38 d) Soweit das FA meint, die von der Vorinstanz und vom Senat gebilligte Auslegung des § 31 Satz 4 EStG bewirke selbst eine Ungleichbehandlung, da einkommensschwache Eltern die Entlastung nur durch die rechtzeitige Beantragung des Kindergeldes erhalten könnten, während einkommensstarke Eltern bis zu sieben Jahre Zeit hätten, die steuerliche Entlastung geltend zu machen, ist dem ebenfalls nicht zuzustimmen. Hinsichtlich der steuerlichen Entlastung des Kinderexistenzminimums werden beide Gruppen gleichbehandelt. Sie können die letztlich ausschlaggebenden kindbedingten Freibeträge – vorbehaltlich einer bestandskräftigen Est-Festsetzung – bis zur Grenze der Festsetzungsverjährung geltend machen. Der Kindergeldanspruch wird nach § 31 Satz 4 EStG bei beiden Gruppen in gleicher Weise berücksichtigt, unabhängig davon, ob er von der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG betroffen ist oder nicht. Unterschiede zwischen beiden Gruppen gibt es nur, soweit die Sozialleistungsfunktion des Kindergeldes betroffen ist. Insoweit müssen einkommensschwache Eltern ihren Kindergeldanspruch in der Tat innerhalb der Ausschlussfrist geltend machen. Dadurch werden sie aber gegenüber einkommensstarken Eltern nicht benachteiligt, weil diese schon gar nicht in den Genuss der Sozialleistungsfunktion des Kindergeldes kommen.

39 e) Es ist zutreffend, dass der BFH die bis zum Kalenderjahr 1997 geltende Ausschlussfrist in § 66 Abs. 3 EStG im Urteil vom 14.05.2002 – VIII R 68/00 (BFH/NV 2002, 1293, HFR 2002, 1024) und zuvor schon das BSG (Urteil vom 22.11.1979 – 8b RKg 3/79, BSG 49, 154) entsprechende Ausschlussfristen im BKG als verfassungsgemäß beurteilt haben. Im vorliegenden Verfahren geht es aber nicht um die Verfassungsmäßigkeit des § 66 Abs. 3 EStG, sondern um die Frage, inwieweit ein von dieser Ausschlussfrist betroffener Kindergeldanspruch im Rahmen des § 31 Satz 4 EStG zu berücksichtigen ist. Ebenso geht der Hinweis auf den Nichtannahmebeschluss des BVerfG in HFR 2004, 260 fehl. Denn in diesem Beschluss hat das BVerfG ausdrücklich betont, dass der Schutz vor einem einkommensteuerlichen Zugriff auf das Familienexistenzminimum bereits durch die Freibetragsregelungen gewährleistet wird und es in diesem Verfahren ausschließlich um die Sozialleistungsfunktion des Kindergeldes ging. Ebenso hat das BVerfG darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber bei der Gewährung einer staatlichen Sozialleistung eine größere Gestaltungsfreiheit hat als bei der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen. Im vorliegenden Verfahren geht es aber nicht um eine Sozialleistung, sondern darum, dass die Freibetragsregelungen ihre existenzsichernde Wirkung entfalten können. Deshalb kommt es auch nicht darauf an, ob es auch bei anderen Sozialleistungen Ausschlussfristen gibt.

Teilverschonung des Kinderexistenzminimums genügt nicht verfassungsrechtlichen Vorgaben

40 f) Schließlich reicht es auch nicht aus, dass die Kl. durch die vom FA vorgenommene Berechnungsmethode eine Teilverschonung des Kinderexistenzminimums in Höhe von 1 168 € erhalten haben. Bereits aus § 31 Satz 4 Halbsatz 1 EStG ergibt sich, dass das Gesetz eine vollständige Entlastung des durch das Kinderexistenzminimum gebundenen Einkommens fordert. Zudem wurde bereits ausgeführt, dass es dem Gesetzgeber zwar freigestellt ist, wie in § 31 EStG geschehen, eine Entlastung im Steuerrecht und eine solche durch das Kindergeld miteinander zu kombinieren. Jedenfalls muss aber im Ergebnis das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum für alle Stpfl. – unabhängig von ihrem individuellen Grenzsteuersatz – in voller Höhe von der Est freigestellt werden (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 110, 412, HFR 2004, 1139, Rz. 69, m. w. N.).

41 3. Die vom Senat vorgenommene Auslegung entspricht im Übrigen auch der h. M. in der Literatur (Avvento in Kirchhof, 18. Aufl., § 66 Rz. 11; Schmidt/Loschelder, EStG, 40. Aufl., § 31 Rz. 11; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Komm., § 66 Rz. 73; Hildesheim in Bordewin/Brandt, § 66 EStG Rz. 42; ähnlich Blümich/Selder, § 31 EStG Rz. 54; BeckOK EStG/Mutschler, 9. Ed. [01.01.2021], EStG § 66 Rz. 58; verfassungsrechtliche Bedenken in Bezug auf das Verhältnis zwischen § 66 Abs. 3 EStG und § 31 Satz 4 EStG auch bei Bauhaus in Korn, § 66 EStG Rz. 15).

Kindergeldanspruch des Kl. daher nur zu berücksichtigen, soweit durch Frist des § 66 Abs. 3 EStG nicht ausgeschlossen

42 4. Bei Anwendung der vorgenannten Rechtsgrundsätze auf den Streitfall ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der Kindergeldanspruch der Kl. bei der Günstigerrechnung und der Hinzurechnung nur in Höhe von 384 € zu berücksichtigen ist.

43 a) Der Kl. erfüllte die Anspruchsvoraussetzungen nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Satz 2 i. V. m. § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, da sich der volljährige Sohn während des gesamten Streitjahres 2017 in einer Berufsausbildung befand.

44 b) Da der Kl. den Kindergeldantrag erst am 23.05.2018 und somit nach dem 31.12.2017, aber noch vor dem 18.07.2019 stellte, wird sein Kindergeldanspruch durch die Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG begrenzt. Ein Kindergeldanspruch besteht daher rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. Für den Veranlagungszeitraum 2017 besteht der Kindergeldanspruch daher nur für die Monate November und Dezember und mithin in Höhe von 384 €.

45 c) Bei der Günstigerrechnung nach § 31 Satz 4 Halbsatz 1 EStG ist der durch § 66 Abs. 3 EStG für die Monate Januar bis Oktober 2017 ausgeschlossene Kindergeldanspruch in Höhe von 0 € anzusetzen, da er noch innerhalb der regulären Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO geltend gemacht wurde. Nachdem die im ESt-Bescheid 2017 ... durchgeführte Günstigerrechnung bereits unter Ansatz eines Kindergeldanspruchs in Höhe von 2 304 € ergab, dass die kindbedingten Freibeträge günstiger sind als der Anspruch auf Kindergeld, gilt dies erst recht bei Ansatz eines Kindergeldanspruchs in Höhe von 384 €.

46 d) Das FG hat daher dem FA zu Recht aufgegeben, bei der Hinzurechnung nach § 31 Satz 4 Halbsatz 1 EStG den Kindergeldanspruch nur in Höhe von 384 € zu berücksichtigen.“

Anmerkung

Durch das StUmgBG vom 23.06.2017 (BGBl. I 2017, 1682, BStBl I 2017, 865) fügte der Gesetzgeber in § 66 Abs. 3 EStG eine Ausschlussfrist ein, nach der das Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt wird, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. Die Ausschlussfrist galt für alle nach dem 31.12.2017 eingehenden Anträge.

Die Verwaltung verstand diese Ausschlussfrist dahin, dass sie nicht bereits im kindergeldrechtlichen Festsetzungsverfahren, sondern erst im Erhebungsverfahren zu berücksichtigen sei. Entsprechend wurde das Kindergeld in vielen Fällen zwar für die von der Ausschlussfrist erfassten Kalendermonate festgesetzt, jedoch anschließend im Erhebungsverfahren nicht ausgezahlt. Insoweit hatte sich der BFH zunächst in Kindergeldverfahren mit dieser Handhabung der Ausschlussfrist durch die Verwaltung zu befassen. Er entschied im Urteil in BFHE 268, 294, BStBl II 2020, 704, HFR 2020, 903, die Verwaltung habe die Ausschlussfrist zu Unrecht dem Erhebungsverfahren zugeordnet. Soweit sie aber die Ausschlussfrist im Festsetzungsverfahren zu Unrecht unberücksichtigt gelassen und das Kindergeld bestandskräftig festgesetzt habe, sei sie daran gebunden und müsse das Kindergeld auch auszahlen. Bei der einkommensteuerlichen Veranlagung wurde in solchen Fällen oftmals nicht mehr gestritten, da das FA den von der Ausschlussfrist erfassten Kindergeldanspruch zwar in voller Höhe bei der Günstigerrechnung und der Hinzurechnung berücksichtigt hatte, der Stpfl. aber dieses Kindergeld wegen der bestandskräftigen Kindergeldfestsetzung auch tatsächlich noch erhalten konnte. Somit erhielt der Stpfl. das volle Kindergeld und erforderlichenfalls auch noch die überschüssige Entlastung durch die kindbedingten Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG. Damit war die steuerliche Entlastung des Kinderexistenzminimums (einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung) sowohl bei einkommensstärkeren als auch bei einkommensschwächeren Stpfl. zumindest im praktischen Ergebnis gewährleistet.

Im Besprechungsfall wich die Familienkasse jedoch von den internen Weisungen ab, berücksichtigte die Aus-

schlussfrist – zu Recht – bereits im Festsetzungsverfahren, setzte das Kindergeld insoweit nicht fest und zahlte es entsprechend auch nicht aus. Bei der ESt-Veranlagung ging das FA dagegen davon aus, dass der Kindergeldanspruch in voller Höhe bestanden habe und stellte ihn in dieser Höhe auch in die Günstigerrechnung und die Hinzurechnung nach § 31 Satz 4 EStG ein. Dieser Auffassung schloss sich der BFH nicht an, da sie zur Folge gehabt hätte, dass der Stpfl. die notwendige steuerliche Entlastung des Kinderexistenzminimums weder über das Kindergeld noch über die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG erfahren hätte. Durch die vom BFH vorgenommene verfassungskonforme Auslegung des § 31 Satz 4 EStG wird nun sichergestellt, dass die gebotene steuerliche Entlastung des Kinderexistenzminimums – auch in Fällen des Eingreifens der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG – jedenfalls über die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG erfolgt. Die Grenze bildet nur die Festsetzungsverjährung. Wird das Kindergeld nicht innerhalb der Festsetzungsfrist beantragt, ist es nicht mehr festzusetzen, gleichwohl aber nach § 31 Satz 4 EStG bei der Günstigerrechnung und der Hinzurechnung zu berücksichtigen (BFH-Urteil in BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, HFR 2013, 229).

Für die o. g. Standardkonstellation, in der das Kindergeld zwar für die von der Ausschlussfrist betroffenen Monate festgesetzt, aber nicht ausgezahlt wurde, hat die Besprechungsentscheidung zur Folge, dass sich auch das Vorgehen gegen die ESt-Festsetzung als sinnvoll erweisen kann. Denn der BFH hat daran festgehalten, dass es auch mit Blick auf die Ausschlussfrist bei § 31 Satz 4 EStG auf den Kindergeldanspruch ankommt und nicht etwa auf das tatsächlich gezahlte Kindergeld. Dieser ist vom FA eigenständig und ohne Bindung an die Handhabung durch die Familienkasse zu ermitteln. Das bedeutet auch, dass das FA die rechtswidrige Nichtberücksichtigung der Ausschlussfrist im Festsetzungsverfahren und die Bindung der Familienkasse an die rechtswidrige, aber bestandskräftige Festsetzung nicht übernehmen darf. Ebenso wie eine bestandskräftige rechtswidrige Ablehnung des Kindergeldanspruchs (BFH in BFHE 236, 539, BStBl II 2013, 226, HFR 2012, 750), bindet auch eine bestandskräftige rechtswidrige Festsetzung des Kindergelds das FA nicht. Das FA müsste daher davon ausgehen, dass der von der Ausschlussfrist erfasste Kindergeldanspruch in Höhe von 0 € bei der Günstigerrechnung und bei der Hinzurechnung zu berücksichtigen ist. Damit kann die steuerliche Verschonung des Kinderexistenzminimums sowohl bei den Stpfl. gewährleistet werden, die gegen die versagte Kindergeldauszahlung vorgegangen sind als auch bei denen, die sie akzeptiert haben. Dass es dadurch bei denen, die sich sowohl im Kindergeldverfahren als auch im einkommensteuerlichen Veranlagungsverfahren gewehrt haben, zu einer Doppelbegünstigung in Form des voll ausgezahlten und nicht hinzuzurechnenden Kindergelds und der vollen Freibeträge kommen kann, ist Folge des rechtswidrigen Verwaltungshandelns.

Für nach dem 18.07.2019 eingegangene Kindergeldanträge ist die Ausschlussfrist nun in § 70 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG geregelt. Und im neuen § 31 Satz 5 EStG ist ausdrücklich bestimmt, dass bei der Prüfung der Steuerfreistellung und der Hinzurechnung nach § 31 Satz 4 EStG der Anspruch auf Kindergeld für Kalendermonate unberücksichtigt bleibt, in denen durch Bescheid der Familienkasse ein Anspruch auf Kindergeld festgesetzt, aber wegen § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht ausgezahlt wurde. Hier hat der Gesetzgeber – in partieller Abkehr von seinem früheren Vereinfachungsziel – das einkommensteuerrechtliche Verfahren wieder mit dem kindergeldrechtlichen Verfahren verknüpft.

8 Keine Kostenerstattungspflicht im Kindergeldverfahren bei erfolgreichem Rechtsbehelf gegen Hinterziehungszinsen

Urteil vom 01.09.2021 – III R 18/21 –

Vorinstanz: FG Bremen, Urteil vom 25.03.2021 – 2 K 179/20 (3) (EFG 2021, 1550)

ESTG § 31 Satz 3, § 74 Abs. 1, 2, § 77 Abs. 1 Satz 1; AO §§ 218, 235, 370, 373; SGB X § 63

1. § 77 ESTG ist bei einem erfolgreichen Einspruch gegen die Festsetzung von Hinterziehungszinsen wegen unbeherrschter erhaltener Kindergeldzahlungen weder unmittelbar noch analog anwendbar.

2. Es liegt keine Regelungslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit vor, soweit § 77 ESTG seinem Wortlaut nach eine Kostenerstattung nur für Einspruchsverfahren wegen Kindergeldfestsetzungen vorsieht.

Die Familienkasse setzte gegen die Klin. Hinterziehungszinsen aufgrund einer zu Unrecht erfolgten Kindergeldzahlung fest. Auf den Einspruch hob sie den Bescheid auf. Zugleich entschied sie, dass die im Einspruchsverfahren entstandenen Aufwendungen nicht zu erstatten seien. Gemäß § 77 Abs. 1 Satz 1 ESTG sei eine Kostenerstattung ausschließlich in Einspruchsverfahren vorgesehen, die sich gegen die Aufhebung oder Ablehnung einer Kindergeldfestsetzung durch die Familienkasse gerichtet hätten.

Die hiergegen erhobene Klage hatte Erfolg. Auf die Revision hob der BFH das FG-Urteil auf und wies die Klage ab. Er führte aus:

10 „1. Nach § 77 Abs. 1 Satz 1 ESTG hat die Familienkasse dem Einspruchsführer die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen zu erstatten, soweit der Einspruch gegen die Kindergeldfestsetzung erfolgreich ist.

§ 77 ESTG setzt erfolgreichen Einspruch gegen Kindergeldfestsetzung voraus

11 a) § 77 Abs. 1 Satz 1 ESTG ist seinem Wortlaut nach nicht anwendbar, da es an einem erfolgreichen Einspruch gegen die Kindergeldfestsetzung fehlt. ‚Erfolgreich‘ i. S. des § 77 Abs. 1 Satz 1 ESTG ist ein Einspruch nur dann, wenn die Familienkasse zugunsten des Einspruchsführers tatsächlich über den Streitgegenstand entscheidet (BFH-Beschluss vom 09.12.2010 – III B 115/09, BFH/NV 2011, 434; FG Düsseldorf, Urteil vom 07.08.2003 – 18 K 1088/03 Kg, EFG 2003, 1802). Es muss daher grundsätzlich ein erfolgreicher Einspruch in einem das Kindergeld betreffenden Festsetzungsverfahren nach §§ 70, 72 ESTG vorliegen. Dementsprechend ist § 77 ESTG beispielsweise bei Billigkeitsentscheidungen in Kindergeldsachen nicht anwendbar (BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 434). Ebenso wird bei der Frage, ob Hinterziehungszinsen nach § 235 AO festzusetzen sind, nicht über einen Streitgegenstand nach dem X. Abschnitt des ESTG entschieden. Die Festsetzung von Hinterziehungszinsen nach § 235 AO erfordert das Vorliegen einer vollendeten Steuerhinterziehung (§§ 370, 373 AO). Nach § 370 Abs. 4 Satz 2 Halbsatz 1 AO werden zwar auch Steuervergütungen und damit das Kindergeld erfasst, welches gemäß § 31 Satz 3 ESTG als Steuervergütung gezahlt wird. Für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen ist aber allein maßgebend, ob der subjektive und objektive Tatbestand der Strafrechtsnorm sowie Rechtswidrigkeit und Schuld zu bejahen sind.

§ 77 ESTG auch nicht analog anwendbar

12 b) Als Ausnahme vom Grundsatz der Kostenfreiheit des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens kann die

Kostenerstattungspflicht nach § 77 Abs. 1 Satz 1 ESTG für die hier vorliegende Konstellation auch nicht extensiv (analog) ausgelegt werden. Es fehlt an einer für einen Analogieschluss erforderlichen planwidrigen Gesetzeslücke.

Keine planwidrige Gesetzeslücke

13 aa) Eine solche Lücke liegt vor, wenn eine Regelung gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d. h. ergänzungsbedürftig ist und wenn ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht. Hiervon zu unterscheiden ist der sog. rechtspolitische Fehler, der gegeben ist, wenn sich eine gesetzliche Regelung zwar als rechtspolitisch verbesserungsbedürftig, aber doch nicht – gemessen an der dem Gesetz immanenten Teleologie – als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist (vgl. BFH-Urteile vom 24.01.1974 – IV R 76/70, BFHE 111, 329, BStBl II 1974, 295, HFR 1974, 191, und vom 26.06.2002 – IV R 39/01, BFHE 199, 374, BStBl II 2002, 697, HFR 2002, 979; BFH-Beschluss vom 28.05.1993 – VIII B 11/92, BFHE 171, 300, BStBl II 1993, 665, HFR 1993, 645, m. w. N.). Ob eine Regelungslücke anzunehmen ist, ist unter Heranziehung des Gleichheitsgrundsatzes zu ermitteln, wobei für den danach erforderlichen Vergleich auf die Wertungen des Gesetzes, insbesondere die Entstehungsgeschichte des Gesetzes zurückzugreifen ist (BFH-Urteil vom 12.10.1999 – VIII R 21/97, BFHE 190, 343, BStBl II 2000, 220, HFR 2000, 353, m. w. N.).

14 bb) Ob im Streitfall eine Gesetzeslücke vorliegt, kann offenbleiben. Jedenfalls lässt sich keine planwidrige Lücke feststellen.

§ 77 ESTG sollte Ausgleich für § 63 SGB X sein nach Neuregelung des Kindergeldrechts im ESTG

15 Bis zum 31.12.1995 galt hinsichtlich der Kostenerstattung für Widerspruchsverfahren gegen Entscheidungen der Kindergeldkasse § 63 SGB X. § 63 Abs. 1 Satz 1 SGB X bestimmt, dass – soweit der Widerspruch erfolgreich ist – der Rechtsträger, dessen Behörde den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat, demjenigen, der Widerspruch erhoben hat, die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Auslagen zu erstatten hat. In § 63 Abs. 2 SGB X heißt es, dass die Gebühren und Auslagen eines Rechtsanwalts oder eines sonstigen Bevollmächtigten im Vorverfahren erstattungsfähig sind, wenn die Zuziehung eines Bevollmächtigten notwendig war. Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift ist zwar auf das Widerspruchsverfahren (vgl. §§ 83 ff. SGG) beschränkt, nicht aber auf bestimmte Verfahrensgegenstände. Er erfasste daher auch Rechtsbehelfe im Zusammenhang mit der Abzweigung des Kindergelds nach § 48 Abs. 1 SGB I, einer dem § 74 Abs. 1 ESTG entsprechenden Regelung (BFH-Urteil vom 26.06.2014 – III R 39/12, BFHE 246, 410, BStBl II 2015, 148, HFR 2014, 1092). Mit der Neuregelung der einkommensteuerrechtlichen Kindergeldvorschriften durch das JStG 1996 wurde § 77 ESTG in das ESTG aufgenommen. Ausweislich der Gesetzesmaterialien zu § 77 ESTG war beabsichtigt, eine dem § 63 SGB X entsprechende Vorschrift zu schaffen (BT-Drucks. 13/1558, S. 162).

Kostenerstattung nach eindeutigen Wortlaut nur bei erfolgreichem Einspruch gegen Kindergeldfestsetzung

16 Gleichwohl regelt das Gesetz die Erstattungspflicht nicht allgemein für Einspruchsverfahren in Kindergeldangelegenheiten, sondern setzt einen erfolgreichen Einspruch gegen eine Kindergeldfestsetzung voraus (BFH-Urteil in BFHE 246, 410, BStBl II 2015, 148, HFR 2014, 1092). Insoweit kann die Kostenerstattungspflicht bei Kindergeldsachen grundsätzlich auch nicht extensiv ausgelegt werden (BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 434).

Gesetzesbegründung spricht auch nicht für extensive Auslegung

17 Aus der Gesetzesbegründung wird vielmehr erkennbar, dass der Gesetzgeber nicht in sämtlichen das Kindergeld auch nur am Rande betreffenden Verfahren eine Kostenerstattungspflicht regeln wollte. Vielmehr wollte er in erster Linie eine Gleichstellung bei den bisher im SGB X verankerten Kostenerstattungsfällen erreichen, soweit es um erfolgreiche Einsprüche gegen Kindergeldfestsetzungen geht. Geht es hingegen nicht um Fragen der Leistungsgewährung im weitesten Sinne, war eine Gleichstellung auch im Hinblick auf die vor 1996 getroffenen Regelungen im Sozialrecht nicht erforderlich. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Kostenerstattung im sog. isolierten Vorverfahren im Rahmen der AO grundsätzlich in verfassungsrechtlich zulässiger Weise (BFH-Beschluss vom 23.07.1996 – VII B 42/96, BFHE 180, 529, BStBl II 1996, 501, HFR 1996, 718, m. w. N.) nicht vorgesehen ist, entspricht die Nichteinbeziehung von Einspruchsverfahren gegen Billigkeitsentscheidungen oder Hinterziehungszinsen auch dem Gleichheitsgrundsatz. In diesen Verfahren liegt der Schwerpunkt nicht auf der Feststellung eines Kindergeldanspruchs, sondern auf der Prüfung von Billigkeitserwägungen (unbillige Erhebung oder Einziehung, §§ 163, 227 AO) und der Feststellung, ob eine Steuerhinterziehung (hinterzogene Steuern, § 235 AO) vorliegt. Die entsprechend zu prüfenden Voraussetzungen unterscheiden sich aber in keiner Weise von Verfahren nach der AO, denen eine Steuerfestsetzung zugrunde liegt. Auch im Hinblick auf die Rechtsnatur der Kindergeldregelungen sind keine Gründe ersichtlich, die es gebieten, die Ausnahmeregelung des § 77 EStG entgegen dem Wortlaut auf Verfahren auszuweiten, die vergleichbaren Verwaltungsverfahren im Steuerrecht entsprechen. Eine unterschiedliche Behandlung der Kostenerstattungspflicht, je nachdem ob es um die Frage geht, ob eine Steuer oder eine Steuervergütung (§ 31 Satz 3 EStG) hinterzogen worden ist, ist zudem sachlich nicht zu rechtfertigen. Vor diesem Hintergrund kann jedenfalls nicht mit der gebotenen Gewissheit festgestellt werden, dass es der Gesetzgeber planwidrig unterlassen hat, die Kostenerstattungspflicht auch auf Fälle auszudehnen, die mit der Kindergeldfestsetzung an sich nichts zu tun haben. Ein Versehen des Gesetzgebers ist nicht erkennbar. Eine analoge Anwendung des § 77 EStG auf das erfolgreiche Einspruchsverfahren gegen die Festsetzung von Hinterziehungszinsen scheidet daher aus.

Fälle der bisherigen erweiternden Auslegung des § 77 EStG mit Streitfall nicht vergleichbar

18 cc) Soweit die Rspr. der FG und des BFH die Ausnahmenvorschrift des § 77 EStG erweiternd (analog) ausgelegt hat, umfasst dies grundsätzlich nur – mit dem Streitfall nicht vergleichbare – Fälle, in denen der Verfahrensgegenstand mit einer (erfolgreichen) Kindergeldfestsetzung zusammenhängt (BFH-Urteil vom 23.07.2002 – VIII R 73/00, BFH/NV 2003, 25, HFR 2003, 149; Hessisches FG vom 18.03.2015 – 12 K 1651/11, EFG 2015, 1616, rkr.: Festsetzungs-, Ablehnungs-, Aufhebungsbescheide; BFH-Urteil vom 18.11.2015 – XI R 24-25/14, BFH/NV 2016, 418; ebenso Sächsisches FG vom 10.12.2008 – 5 K 2065/06, juris, rechtskräftig: Rückforderungsbescheide: Senatsurteil in BFHE 246, 410, BStBl II 2015, 148, HFR 2014, 1092; BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 418; (erfolgreiche) Untätigkeitseinsprüche, mit dem Ziel einer Kindergeldfestsetzung: FG München, Urteil vom 25.10.2017 – 7 K 2111/17, juris; FG Düsseldorf, Urteil vom 08.06.2011 – 7 K 3951/10 Kg, juris; FG Köln, Urteil vom 21.11.2012 – 14 K 1020/12, EFG 2013, 713; vgl. Senatsurteil vom 18.12.2019 – III R 46/17, BFH/NV 2020, 690, HFR 2020, 629; Abzweigungsbescheide nach § 74 EStG: Senatsurteil in BFHE 246, 410, BStBl II 2015, 148, HFR 2014, 1092; BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 418).

19 Die ausnahmsweise angenommene analoge Anwendung des § 77 EStG bei der Anfechtung eines Abrechnungsbescheids nach § 218 AO hat der BFH damit begründet, dass die Auswirkungen einer Abzweigungsentscheidung der Familienkasse (§ 74 Abs. 1 EStG) und eines Abrechnungsbescheids wegen des Erstattungsanspruchs eines Trägers von Sozialleistungen (§ 74 Abs. 2 EStG) sich gleichen, da in beiden Fällen das zugunsten des Kindergeldberechtigten festgesetzte Kindergeld nicht an diesen, sondern an einen Dritten ausgezahlt wird (Senatsurteil vom 23.06.2015 – III R 31/14, BFHE 250, 28, BStBl II 2016, 26, HFR 2015, 1055, Rz. 19). ...“

Anmerkung

Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren nach der AO ist grundsätzlich für beide Seiten kostenfrei, d. h. Einspruchsführer/in und Behörde haben jeweils ihre eigenen Aufwendungen zu tragen. Abweichend von diesem Grundsatz werden nach § 77 EStG im Einspruchsverfahren gegen Kindergeldfestsetzungsbescheide bei einem erfolgreichen Einspruch die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung notwendigen Aufwendungen erstattet.

Die Regelung wurde im Zusammenhang mit der Neuregelung der Kindergeldvorschriften im EStG durch das JStG 1996 vom 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) in das EStG eingefügt. Sie sollte die bis 1995 geltende Erstattungsfähigkeit von Kosten im Rechtsbehelfsverfahren nach dem SGB X ersetzen und damit eine Schlechterstellung des Kindergeldberechtigten nach der Überführung des Kindergeldrechts vom Sozialrecht in das EStG vermeiden.

Der Gesetzgeber hat aber mit der Einführung des § 77 EStG nicht den Wortlaut der vorherigen Vorschrift übernommen, sondern klar und eindeutig die Erstattungsfähigkeit von Aufwendungen von einem erfolgreichen Einspruch gegen die Kindergeldfestsetzung abhängig gemacht.

Der BFH musste sich schon mehrfach mit der Frage beschäftigen, ob § 77 EStG über den Wortlaut der Norm hinaus analog oder erweiternd angewandt werden kann. Die Fälle, in denen die Rspr. eine solche erweiternde Auslegung bejahte, lagen regelmäßig erfolgreiche Anfechtungen der Kindergeldfestsetzungen bzw. erfolgreiche Einsprüche, die mit einer Kindergeldfestsetzung zusammenhängen, zugrunde (vgl. Wendl in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 77 EStG, Rz. 2, m. w. N.). Insoweit kann die erweiternde Auslegung gerechtfertigt sein.

Dies gilt aber nicht für sonstige Verfahren wie das Billigkeitsverfahren oder das hier vorliegende Verfahren der Feststellung einer Steuerhinterziehung. Diese Verfahren unterscheiden sich nicht grundlegend von vergleichbaren Verwaltungsverfahren im Steuerrecht und können dementsprechend auch nicht unterschiedlich behandelt werden. Es gibt schließlich keinen allgemeinen verbindlichen Rechtsgedanken des Inhalts, dem in einem Einspruchsverfahren obsiegenden Bürger stets einen Anspruch auf Erstattung seiner Kosten zuzubilligen. Die Erstattung der Kosten eines isolierten Vorverfahrens kommt nur in Betracht, wenn hierfür eine spezielle Rechtsgrundlage gegeben ist.

RiinBFH Ellen Siegers

Erbschaftsteuer

9 Voraussetzungen einer freigebigen Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bei Verschaffung einer Gesamtgläubigerstellung bezüglich eines Nießbrauchsrechts an den anderen Ehegatten

Urteil vom 08.06.2021 – II R 23/19 –

Vorinstanz: FG Münster, Urteil vom 14.02.2019 – 3 K 2098/16 Erb (EFG 2019, 821)

ErbStG § 7 Abs. 1 Nr. 1; BGB §§ 428, 430, 1030 Abs. 1

Eine freigebige Zuwendung einer Gesamtgläubigerstellung an einem Nießbrauchsrecht liegt dann nicht vor, wenn der Berechtigte über die Erträge im Innenverhältnis rechtlich und tatsächlich nicht frei verfügen kann.

Der Ehemann der Klin. übertrug mit ihrer Zustimmung in seinem Eigentum stehenden Grundbesitz zu gleichen Teilen auf die gemeinsamen Söhne. Er behielt sich zu seinen und der Klin. Gunsten – als Gesamtgläubiger gemäß § 428 BGB – den lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauch an dem übertragenen Grundbesitz vor. Die Nießbraucher hatten insbesondere auch die Zins- und Tilgungsleistungen aus den den eingetragenen Grundpfandrechten zugrundeliegenden Darlehensverbindlichkeiten zu tragen. Persönlicher Schuldner der Darlehensverbindlichkeiten blieb der Ehemann.

Die auf dem Grundstück befindliche Immobilie war vermietet. Um die Hausverwaltung kümmerte sich die Klin. Der Zahlungsverkehr für den Grundbesitz wurde über ein für diese Zwecke eingerichtetes, auf den Namen des Ehemanns lautendes Konto abgewickelt (Mietkonto), für das die Klin. eine Bankvollmacht hatte.

Das FA sah in der Einräumung des Nießbrauchsrechts eine Schenkung des Ehemanns an die Klin. und setzte entsprechend SchenkSt gegen sie fest.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Der BFH wies die Revision zurück. Er führte aus:

Schenkungen nur bei freier Verfügungsmacht des Beschenkten über den Erwerb, ...

10 „1. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Sie setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung objektiv unentgeltlich ist, und in subjektiver Hinsicht den Willen des Zuwendenden zur Freigebigkeit (vgl. BFH-Urteile vom 13.09.2017 – II R 54/15, BFHE 260, 181, BStBl II 2018, 292, Rz. 12, und vom 03.07.2019 – II R 6/16, BFHE 265, 421, BStBl II 2020, 61, HFR 2020, 163, Rz. 15, jeweils m. w. N.). Objektive Unentgeltlichkeit erfordert, dass der Empfänger über das Zugewendete tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann. Maßgebend ist ausschließlich die Zivilrechtslage (BFH-Urteil vom 16.09.2020 – II R 33/19, BFH/NV 2021, 317, HFR 2021, 401, Rz. 16).

... dies gilt auch bei Zuwendung eines Nießbrauchsrechts ...

11 2. Eine Sache kann gemäß § 1030 Abs. 1 BGB in der Weise belastet werden, dass derjenige, zu dessen Gunsten die Belastung erfolgt, berechtigt ist, die Nutzungen der Sache zu ziehen (Nießbrauch). Gegenstand einer freigebigen Zuwendung kann auch ein solches Nießbrauchsrecht sein.

12 a) Werden bei einer Schenkung mehreren Berechtigten Nießbrauchsrechte in der Weise eingeräumt, dass der Nießbrauch des einen erst mit dem Ableben des anderen entstehen soll (sog. Sukzessivnießbrauch), ist der für die Zeit nach dem Ableben des zunächst Berechtigten vereinbarte Nießbrauch bei der SchenkSt-Veranlagung zunächst nicht zu berücksichtigen, weil er zur Zeit der Zuwendung nicht bestand, es ungewiss war, ob und ggf. wann er je in Kraft treten würde, und derartige Lasten nach § 6 BewG nicht in Ansatz zu bringen sind (BFH-Beschluss vom 28.02.2019 – II B 48/18, BFH/NV 2019, 678, Rz. 11; BFH-Urteil vom 06.05.2020 – II R 11/19, BFHE 269, 424, BStBl II 2020, 746, HFR 2020, 935, Rz. 16, m. w. N.).

... bzw. einer Gesamtgläubigerstellung daran

13 b) Wird bei Übereignung einer Sache ein Nießbrauch in der Weise vorbehalten, dass der Nießbrauch dem Übertragenden und einem Dritten gemeinsam zustehen soll, kann hierin die Zuwendung eines Nießbrauchsrechts an den Dritten liegen. Ist der Nießbrauch in einem solchen Fall so ausgestaltet, dass den Berechtigten eine Gesamtgläubigerstellung i. S. des § 428 BGB zukommt, beschränkt sich der Gegenstand der Zuwendung an den Dritten auf die Verschaffung dieser Gesamtgläubigerstellung (vgl. zum Rentenstammrecht: BFH-Urteil vom 22.08.2007 – II R 33/06, BFHE 218, 403, BStBl II 2008, 28, HFR 2008, 145, unter II.1.a aa).

14 aa) Sind mehrere eine Leistung in der Weise zu fordern berechtigt, dass jeder die ganze Leistung fordern kann, der Schuldner aber die Leistung nur einmal zu bewirken verpflichtet ist (Gesamtgläubiger), kann der Schuldner nach seinem Belieben an jeden der Gläubiger leisten (§ 428 BGB). Im Verhältnis zueinander sind die Gesamtgläubiger zu gleichen Anteilen berechtigt, soweit nicht ein anderes bestimmt ist (§ 430 BGB). Das gilt auch, wenn einer der Gesamtgläubiger nach außen den Nießbrauch im vollen Umfang allein ausübt.

15 bb) Eine Bereicherung i. S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG setzt auch bei der Verschaffung einer Gesamtgläubigerstellung i. S. des § 428 BGB voraus, dass der Bedachte über den Gegenstand der Zuwendung – die Gesamtgläubigerstellung – tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann (BFH-Urteil vom 23.11.2011 – II R 33/10, BFHE 237, 179, BStBl II 2012, 473, HFR 2012, 640, Rz. 21 ff.).

Vereinbarungen im Innenverhältnis können freie Verfügungsbefugnis eines Gesamtgläubigers ausschließen

16 3. Eine freie Verfügungsbefugnis über das Nießbrauchsrecht ist nicht gegeben, soweit aufgrund von Vereinbarungen der Gesamtgläubiger im Innenverhältnis der Bedachte nicht oder zu einem geringeren Anteil berechtigt ist als dies § 430 BGB entspräche.

Welche Vereinbarungen im Innenverhältnis gelten ist u. U. anhand von Indizien ...

17 a) Fehlen schriftliche oder mündliche Vereinbarungen über etwaige von § 430 BGB abweichende Regelungen im Innenverhältnis, kann dem Verhalten der Gesamtgläubiger, insbesondere im Hinblick auf Verwaltung der und Verfügung über die Erträge, Indizwirkung darüber zukommen, ob gleichwohl solche Regelungen bestehen. Insoweit wird auf die zu sog. ODERkonten entwickelten und entsprechend anzuwendenden Grundsätze verwiesen (BFH-Urteile in BFHE 218, 403, BStBl II 2008, 28, HFR 2008, 145, unter II.2.a; in BFHE 237, 179, BStBl II 2012, 473, HFR 2012, 640, Rz. 23 f., und vom 29.06.2016 – II R 41/14, BFHE 254, 64, BStBl II 2016, 865, HFR 2016, 926, Rz. 21).

... vom FG im jeweiligen Einzelfall festzustellen

18 b) Dem FG als Tatsacheninstanz obliegt die Feststellung, ob trotz Gesamtgläubigerstellung im Außenverhältnis

im Innenverhältnis etwas anderes bestimmt war. Letztlich ist die Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls maßgebend (BFH-Urteile in BFHE 237, 179, BStBl II 2012, 473, HFR 2012, 640, Rz. 24, und in BFHE 254, 64, BStBl II 2016, 865, HFR 2016, 926, Rz. 21). Der BFH kann solche Tatsachenwürdigungen nur daraufhin überprüfen, ob sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen sind und mit den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen im Einklang stehen. Die Würdigung muss nicht zwingend, sondern nur möglich sein (ständige Rspr., vgl. z. B. BFH-Urteile in BFHE 254, 64, BStBl II 2016, 865, HFR 2016, 926, Rz. 28, und vom 12.02.2020 – XI R 24/18, BFHE 268, 351, HFR 2020, 726, Rz. 47, jeweils m. w. N.).

19 4. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die Revision unbegründet.

20 Das FG ist zunächst rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass im Streitfall kein Sukzessivnießbrauch vorlag, sondern der Ehemann der Klin. bereits zu deren Lebzeiten ein unbedingtes Nießbrauchsrecht im Außenverhältnis zugewandt hat.

Im Rahmen der Gesamtwürdigung kann FG ...

21 Das FG hat sodann die Rechtsprechungsgrundsätze zur Verteilung der Feststellungslast zutreffend angewendet. Angesichts der tatsächlichen Handhabung des Mietkontos, die für sich genommen nicht im Streit steht, kam es zu der begründeten Überzeugung, dass die Klin. im Verhältnis zu ihrem Ehemann nicht tatsächlich und rechtlich frei über die Erträge auf dem auf den Namen des Ehemanns lautenden Mietkonto habe verfügen können und folglich die Voraussetzungen einer nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG schenkungsteuerbaren Zuwendung des Nießbrauchsrechts mangels Bereicherung nicht vorliegen. Diese Würdigung aller Umstände des Einzelfalls ist im Revisionsverfahren bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). ...

... Verhalten der Eheleute bezüglich anderen Vermögens außer Acht lassen ...

22 Es ist nicht zu beanstanden, dass das FG das Verhalten der Eheleute in Bezug auf ihr übriges Vermögen für unerheblich gehalten hat. Insbesondere ergibt sich aus dem Umstand, dass die Klin. möglicherweise eigene Einkunftsquellen der Familie zur Verfügung gestellt hat, nicht zwingend, dass ihr im Gegenzug der Zugriff auf die Nießbrauchserträge eröffnet war.

... und indiziell auch Verhalten vor Zuwendungszeitpunkt berücksichtigen

23 Zutreffend hat das FG auch nicht nur auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Zuwendung abgestellt. Für die Feststellung, ob die Klin. im Innenverhältnis zu ihrem Ehemann frei über die Erträge aus dem Nießbrauchsrecht hat verfügen können, darf indiziell nicht nur auf die Handhabung des Kontos seit der Einräumung des Nießbrauchs, sondern auch auf die Handhabung in der Zeit davor und auf sich daraus etwa ergebende Unterschiede abgestellt werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 218, 403, BStBl II 2008, 28, HFR 2008, 145, unter II.2.a).“

Anmerkung

Mit der vorliegenden Entscheidung hat der BFH seine bereits zur Zuwendung einer Gesamtgläubigerstellung an einem Rentenstammrecht entwickelte Rspr. (vgl. Urteil in BFHE 218, 403, BStBl II 2008, 28, HFR 2008, 145) bestätigt. Relevant wird die Frage, ob überhaupt eine Bereicherung vorliegt, in Fallkonstellationen, in denen z. B. Grundbesitz eines Ehegatten an Kinder übertragen wird, jedoch für sich und den bisher unbeteiligten Ehegatten ein Renten- oder Nießbrauchsrecht vorbehalten wird. Für die Frage, ob hier eine Zuwendung an den

bisher nicht begünstigten Ehegatten vorliegt, sind insofern immer die Umstände des Einzelfalls entscheidend. So muss im Rahmen einer Gesamtwürdigung festgestellt werden, ob die Gesamtgläubiger im Innenverhältnis abweichend von § 430 BGB nicht zu gleichen Anteilen berechtigt sind.

Zu beachten ist jedoch in Fällen wie dem vorliegenden, dass ein steuerbarer Erwerb zu einem späteren Zeitpunkt vorliegt. Nämlich dann, wenn mit dem Tod des im Innenverhältnis allein berechtigten Ehegatten die diesbezüglichen Vereinbarungen erlöschen und der andere nun frei über die sich aus dem Nießbrauch ergebenden Erträge verfügen kann. Hierüber hatte der BFH im konkreten Fall nicht zu entscheiden, jedoch wäre insofern von einem aufschiebend bedingten Erwerb i. S. des § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 4 BewG auszugehen.

Denn wie ein zweites Rentenstammrecht, das unter der aufschiebenden Bedingung des Vorversterbens des anderen Ehegatten steht, einen eigenständigen, schenkungsteuerrechtlich gesondert zu beurteilenden Zuwendungsgegenstand darstellt und daher gemäß § 12 ErbStG i. V. m. § 4 BewG erst bei Bedingungseintritt der Besteuerung unterworfen werden darf (vgl. Konrad, HFR 2008, 145), ist auch die wegen besonderer Vereinbarungen im Innenverhältnis erst aufschiebend bedingt übergehende Verfügungsbefugnis über das Nießbrauchsrecht (womöglich vergleichbar mit der schuldrechtlichen Ausübungsbefugnis nach § 1059 Satz 2 BGB) gesondert zu beurteilen. Erst mit Bedingungseintritt liegt eine Bereicherung und damit ein steuerbarer Erwerb vor, auch wenn die Belastung des Grundstücks durch den gemeinschaftlichen Nießbrauch der Ehegatten im Außenverhältnis bereits zivilrechtlich voll entstanden ist (andere Umstände lagen dagegen im Fall des BFH-Beschlusses vom 07.02.2001 – II B 11/00, BFHE 194, 449, BStBl II 2001, 245, HFR 2001, 587 vor.)

Das vorbehaltene Recht ist bei den begünstigten Kindern jedoch sofort mit dem höheren Vervielfältiger (§ 14 Abs. 1 BewG) bereicherungsmindernd abzuziehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 269, 424, BStBl II 2020, 746, HFR 2020, 935, Rz. 18; a. A. Brüggemann, Erbfolgebesteuerung 2019, 119, 121), denn ein Grundsatz, dass die Steuerbarkeit mit abziehbaren Nachlassverbindlichkeiten korrespondieren müsste, besteht nicht (vgl. zu § 10 Abs. 5 ErbStG: BFH-Urteil vom 15.06.2016 – II R 24/15, BFHE 254, 60, BStBl II 2017, 128, HFR 2016, 919, Rz. 19, m. w. N.).

RiifG Dr. Karin Suabedissen,
wissenschaftliche Mitarbeiterin am BFH

10 Steuerbegünstigung für ein Familienheim bei Zuerwerb

Urteil vom 06.05.2021 – II R 46/19 –

Vorinstanz: FG Münster, Urteil vom 24.10.2019 – 3 K 3184/17 Erb (EFG 2020, 214)

BewG § 181 Abs. 1 Nrn. 1 bis 5; ErbStG § 13 Abs. 1 Nr. 4c

1. Erwirbt ein Steuerpflichtiger von Todes wegen eine Wohnung, die an seine selbst genutzte Wohnung angrenzt, kann dieser Erwerb als Familienheim steuerbegünstigt sein, wenn die hinzuerworbene Wohnung unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt ist.

2. Der wegen der Beseitigung eines gravierenden Mangels eintretende Zeitverzug steht der unverzüglichen Selbstnutzung nicht entgegen, wenn der Erwerber den Baufortschritt angemessen fördert.

Der Kl. erbte von seinem im Oktober 2013 verstorbenen Vater die von diesem bis zu seinem Tod selbst genutzte Doppelhaushälfte (DHH) 1. Der Kl. selbst bewohnte die hieran direkt angrenzende DHH 2. Nach dem Abschluss von Renovierungs- und Sanierungsarbeiten nutzt er seit August 2016 die nunmehr zu einer Wohnung verbundenen DHH 1 und 2 selbst. Das FA gewährte die beantragte Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG für den Erwerb der DHH 1 nicht. Das FG wies die Klage ab. Es fehle die erforderliche unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung. Bei den Renovierungsmaßnahmen habe es sich nur um Vorbereitungsmaßnahmen für den Einzug gehandelt. Die Verzögerung durch die Beseitigung eines Feuchtigkeitsschadens habe letztlich der Kl. zu vertreten. Er habe im Übrigen die DHH 1 auch erst bis zum Herbst 2014 und damit nach Ablauf von sechs Monaten nach dem Erbfall entrümpelt.

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

10 „... Der Senat vermag auf Grundlage der Feststellungen des FG nicht abschließend zu entscheiden, ob der Kl. die Wohnung unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt hat.

Erwerb eines Familienheims kann steuerfrei sein

11 1. Steuerfrei ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG u. a. der Erwerb von Todes wegen des Eigentums oder Miteigentums an einem im Inland belegenen bebauten Grundstück i. S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG durch Kinder i. S. der Steuerklasse I Nr. 2, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war, die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim) und soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigt. Als Erwerb von Todes wegen gilt nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG u. a. der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB).

Auch hinzuerworbene Wohnung kann steuerfrei sein

12 2. Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG kann auch den Erwerb einer auf einem bebauten Grundstück i. S. des § 181 Abs. 1 BewG gelegenen Wohnung umfassen, wenn diese räumlich an die vom Erwerber bereits selbst genutzte Wohnung angrenzt und nach dem Erwerb beide Wohnungen zu einer einheitlichen selbst genutzten Wohnung verbunden werden. Hinsichtlich der Wohnflächenbegrenzung kommt es allein darauf an, dass die Größe der hinzuerworbenen Wohnung 200 qm nicht übersteigt. Ob die Gesamtwohnfläche der nach Verbindung entstandenen Wohnung mehr als 200 qm beträgt, ist nicht ausschlaggebend. Das ergibt sich aus dem Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG, der allein auf die Größe des erworbenen Familienheims abstellt.

Wohnung muss unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein

13 3. Die (hinzuerworbene) Wohnung muss beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein (Familienheim).

14 a) Eine Wohnung ist zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt, wenn der Erwerber die Absicht hat, die Wohnung selbst zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, und diese Absicht auch tatsächlich umsetzt.

Erwerber muss einziehen und sie als Familienheim selbst nutzen

15 aa) Die Absicht des Erwerbers zur Selbstnutzung der Wohnung lässt sich als eine innere Tatsache nur anhand äußerer Umstände feststellen. Erforderlich ist deshalb, dass der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familien-

heim für eigene Wohnzwecke nutzt. Die bloße Widmung zur Selbstnutzung – beispielsweise durch Angabe in der ErbSt-Erklärung – reicht nicht aus, wenn kein tatsächlicher Einzug erfolgt (BFH-Urteil vom 28.05.2019 – II R 37/16, BFHE 264, 512, BStBl II 2019, 678, HFR 2019, 789, Rz. 16 f.). Dasselbe gilt, wenn der Erwerber durch Äußerungen gegenüber Dritten seine Absicht zum Einzug lediglich bekundet.

Keine Selbstnutzung bei Verwendung als Lagerraum

16 bb) Der Erwerber zieht nicht tatsächlich in die Wohnung ein, wenn er sie nur als Lagerraum nutzt oder sich z. B. gelegentlich im Garten, auf dem Balkon, im Keller oder auf dem Dachboden aufhält. Der Begriff des Familienheims erfordert, dass der Erwerber dort den Mittelpunkt seines Lebensinteresses hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 264, 512, BStBl II 2019, 678, HFR 2019, 789, Rz. 18). Dafür bedarf es einer Nutzung zu eigentlichen Wohnzwecken.

„Unverzügliche“ Selbstnutzung

17 b) Der Erwerber muss die Wohnung ‚unverzüglich‘, d. h. ohne schuldhaftes Zögern (vgl. § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB), zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmen.

Sechs Monate i. d. R. angemessen

18 aa) Unverzüglich erfolgt eine Handlung nur, wenn sie innerhalb einer nach den Umständen des Einzelfalls zu bemessenden Prüfungs- und Überlegungszeit vorgenommen wird. Dies bedeutet, dass ein Erwerber zur Erlangung der Steuerbefreiung für ein Familienheim innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung des Hauses fassen und tatsächlich umsetzen muss. Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall. Innerhalb dieses Zeitraums kann der Erwerber in der Regel prüfen, ob er einziehen will, entsprechende Renovierungsarbeiten vornehmen und den Umzug durchführen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 264, 512, BStBl II 2019, 678, HFR 2019, 789, Rz. 20 f.).

Nach Ablauf von sechs Monaten: Darlegung und Glaubhaftmachung von Gründen notwendig

19 bb) Wird die Selbstnutzung der Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten aufgenommen, kann ebenfalls eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung vorliegen. Allerdings muss der Erwerber in diesem Fall darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke entschlossen hat, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände im Einflussbereich des begünstigten Erwerbers, die nach Ablauf des Sechsmonatszeitraums zu einer längeren Verzögerung des Einzugs führen (wie z. B. eine Renovierung der Wohnung), sind nur unter besonderen Voraussetzungen nicht dem Erwerber anzulasten. Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn sich die Renovierung deshalb länger hinzieht, weil nach Beginn der Renovierungsarbeiten ein gravierender Mangel der Wohnung entdeckt wird, der vor dem Einzug beseitigt werden muss (BFH-Urteil in BFHE 264, 512, BStBl II 2019, 678, HFR 2019, 789, Rz. 22).

Erwerber muss zumutbare Maßnahmen ergreifen

20 cc) Es obliegt dem Erwerber, die Renovierungsarbeiten und die Beseitigung etwaiger Mängel zeitlich so zu fördern, dass es nicht zu Verzögerungen kommt, die nach der Verkehrsanschauung als unangemessen anzusehen sind. Ein unverhältnismäßiger Aufwand zur zeitlichen Beschleunigung ist jedoch nicht erforderlich. Vielmehr reicht es aus, wenn der Erwerber alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergreift.

21 Eine zeitliche Verzögerung des Einzugs aufgrund von Renovierungsarbeiten ist dem Erwerber nicht anzulasten, wenn er die Arbeiten unverzüglich in Auftrag gibt, die beauftragten Handwerker sie aber aus Gründen, die der Erwerber nicht zu vertreten hat, z. B. wegen einer hohen Auftragslage, nicht rechtzeitig ausführen können.

Zeitnahe Räumung bzw. Entrümpelung Indiz für unverzügliche Selbstnutzung

22 dd) Ein weiteres Indiz für die unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung ist die zeitnahe Räumung bzw. Entrümpelung der erworbenen Wohnung. Verzögert sich der Einzug hingegen deshalb, weil zunächst ein gravierender Mangel beseitigt werden muss, ist eine spätere Entrümpelung der Wohnung unschädlich, wenn sie nicht ihrerseits zu einem verzögerten Einzug führt.

Erbe trägt Feststellungslast

23 c) Der Erwerber trägt die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die Merkmale der Steuerbefreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG (vgl. Hessisches FG, Urteil vom 20.07.2015 – 1 K 392/15, ZEV 2016, 55, Rz. 26, und FG Nürnberg, Urteil vom 04.04.2018 – 4 K 476/16, ZEV 2018, 428, Rz. 32). Hinsichtlich der unverzüglichen Bestimmung zur Selbstnutzung sind die Anforderungen an die Darlegung des Erwerbers und seine Gründe für die verzögerte Nutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke umso höher, je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Erbfall und dem tatsächlichen Einzug des Erwerbers in die Wohnung ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 264, 512, BStBl II 2019, 678, HFR 2019, 789, Rz. 22).

FG setzt zu strengen Maßstab an

24 4. Das FG ist von anderen Maßstäben ausgegangen. Nach seiner Auffassung wäre ein Stpfl. nur dann berechtigt, die Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG in Anspruch zu nehmen, wenn er bestimmte, beschleunigende und möglicherweise kostenintensivere Maßnahmen zur Renovierung und Schadensbeseitigung ergreift. Dieser Maßstab ist zu streng. Die Entscheidung des FG war daher aufzuheben.

25 Die Sache ist nicht spruchreif. Der BFH kann aufgrund der getroffenen Feststellungen nicht abschließend entscheiden, ob dem Kl. die Steuerbefreiung zu gewähren ist. Das FG ist davon ausgegangen, dass die Steuerbefreiung bereits deshalb zu versagen ist, weil der Kl. nicht alles technisch Denkbare (Trocknungsgeräte) unternommen hat, um so schnell wie möglich in die Selbstnutzung einzutreten. Es kann jedoch lediglich vom Erwerber der Aufwand gefordert werden, der nach der Verkehrsanschauung als angemessene Förderung des Baufortschritts zu qualifizieren ist.

26 Das FG erhält die Gelegenheit, im zweiten Rechtsgang die Verhältnisse des vorliegend zu beurteilenden Einzelfalls nach diesem Kriterium erneut zu würdigen. Sollte danach die erworbene DHH 1 dem Grunde nach steuerbegünstigt sein, wird auch zu klären sein, welche Wohnfläche sie aufwies. Sollte sie 200 qm überstiegen haben, wäre die Begünstigung verhältnismäßig zu kürzen (vgl. auch H E 13.4, Steuerbefreiung, Beispiel 2 ErbStH 2019 vom 16.12.2019).“

Anmerkung

In der vorliegenden Entscheidung hat sich der BFH erneut mit den Voraussetzungen befasst, wann eine geerbte Wohnung unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt wurde mit der Folge, dass der Erwerber die Steuerbefreiung für ein Familienheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG erhalten kann. Als neuer Rechtsgrundsatz ist dem Urteil zu entnehmen, dass auch eine zunächst separate Immobilie, die an eine vom Erben selbstgenutzte

Wohnung angrenzt und die er durch das Erbe hinzuerwirbt, ein „Familienheim“ sein kann, wenn der Erbe beide Wohnungen verbindet und selbst nutzt. Nur die hinzuerworbene Wohnung darf dann 200 qm nicht überschreiten; nicht entscheidungserheblich ist in solchen Fällen, ob beide Wohnungen zusammen größer als 200 qm sind. Klargestellt hat der BFH außerdem, dass für die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG nicht ausreicht, wenn der Erbe die Immobilie nur als Lagerraum nutzt oder sich gelegentlich in deren Garten, auf dem Balkon, im Keller oder auf dem Dachboden aufhält. In solchen Fällen ist das von der Rspr. aufgestellte Kriterium, dass der Erwerber in der Wohnung den „Mittelpunkt seines Lebensinteresses“ haben muss, nicht erfüllt.

Schließlich hat der BFH die Voraussetzungen der „unverzüglichen Bestimmung zur Selbstnutzung“ weiter präzisiert. Näher zu betrachten sind in diesem Zusammenhang die Fälle, in denen der Erbe erst später als sechs Monate nach dem Tod des Erblassers in die geerbte Wohnung einzieht. Dies kommt in der Praxis häufig vor, weil die Immobilie über viele Jahre durch den Erblasser selbst bewohnt war und dieser (notwendige) Renovierungs- und Sanierungsarbeiten aufgrund finanzieller Aspekte und der für ein fortgeschrittenes Lebensalter in der Regel mit Reparaturarbeiten verbundenen zu großen Mühen nicht mehr durchführen ließ. Die Immobilie ist dann weder technisch noch von der wohnlichen Ausstattung her auf einem Stand, den der Erbe sich für sein neues Zuhause vorstellt bzw. in welches er zumutbar einziehen kann. Insbesondere in Zeiten einer boomenden Baubranche und voller Auftragsbücher von Handwerkerfirmen entspricht es oft nicht der Realität, innerhalb der ersten sechs Monate nach dem Tod des Erblassers die Immobilie so herrichten zu lassen, dass der Erbe einziehen kann.

Der BFH hat für solche Fälle nunmehr in der Praxis gut umsetzbare und realitätsgerechte Vorgaben geschaffen. Er stellt zwar in Übereinstimmung mit seiner bisherigen Rspr. erneut klar, dass bei einem tatsächlichen Einzug außerhalb der durch die Rspr. aufgestellten 6-Monatsfrist erhöhte Anforderungen für den Nachweis des Erben über die unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung gelten und nimmt – wie schon in FG-Urteilen geschehen – die objektive Beweislast (Feststellungslast) des Erwerbers für die Merkmale der Steuerbefreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG explizit in den Wortlaut seiner Entscheidung auf, wobei die Anforderungen umso höher werden, je mehr Zeit zwischen dem Tod des Erblassers und dem Einzug vergangen ist.

Jedoch betont der BFH auch, dass diesbezüglich von dem Erben nichts „Unmögliches“ erwartet werden darf. Schöpft der Erbe z. B. hinsichtlich durchzuführender Renovierungsarbeiten alle zumutbaren technischen Möglichkeiten aus und bemüht sich nachhaltig um Handwerkertermine, kann von ihm nicht ein „noch Mehr“ verlangt werden. In der Praxis sollte der Erwerber der Immobilie daher neben der tatsächlichen rechtzeitigen Einleitung der Renovierungsarbeiten auch nachweise darüber aufbewahren, dass und wann er tatsächlich mit Handwerkern Kontakt bzw. ihnen Aufträge erteilt hatte und über welche technischen Möglichkeiten gesprochen wurde. Dazu eignen sich beispielsweise Auftragsbestätigungen, Rechnungen oder Gesprächsvermerke.

Nicht zu entscheiden hatte der BFH im Streitfall, ob der Erwerber ohne Verlust der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG sog. Luxussanierungen durchführen darf, die die Bestandsimmobilie in ein vom Standard her völlig anderes Wohnobjekt verwandeln, so dass einige Jahre vergehen können, bis er selbst in die Immobilie einzieht. Ohne eine abschließende Vorwegfestlegung mag davon auszugehen sein, dass man dem Erben zubilligen muss, die Immobilie auf einen objektiven und auch

seinen Vorstellungen entsprechenden Wohnstandard zu bringen, der dem technischen Stand zum Zeitpunkt des erbrechtlichen Erwerbs entspricht. Voraussetzung dafür ist natürlich immer, dass der Erbe die lückenlose Renovierungskette nachweist. Details sind in diesem Zusammenhang der Würdigung des Einzelfalls durch FA und FG vorbehalten.

Der BFH wird in weiteren anhängigen Verfahren (II R 18/20, II R 1/21, II R 6/21) mit den Anforderungen an die Steuerbefreiung für ein „Familienheim“ befasst sein. Während es in dem Verfahren II R 6/21 erneut um die Frage der unverzüglichen Bestimmung zur Selbstnutzung in Zusammenhang mit Renovierungsarbeiten geht, hat der BFH in den Fällen II R 18/20 und II R 1/21 erstmals zu entscheiden, ob Krankheiten physischer oder psychischer Art zwingende Gründe i. S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG darstellen können, die den Erwerber an einer Selbstnutzung gehindert haben.

RiimBFH Dr. Anette Kugelmüller-Pugh

Finanzgerichtsordnung

11 Amtsentbindung eines ehrenamtlichen NV Richters wegen Steuerstrafverfahren

Beschluss vom 29.07.2021 – II B 12/21 –

AO § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1, § 375 Abs. 1 Nr. 1; EMRK Art. 6 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2; FGO § 18 Abs. 1 Nr. 2, § 21 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3, 5; GG Art. 20 Abs. 3, Art. 28 Abs. 1, Art. 33 Abs. 2, Art. 97 Abs. 1, Art. 101 Abs. 1 Satz 1; StGB § 45 Abs. 2; StPO §§ 151, 152 Abs. 1, § 170 Abs. 1

1. Ein ehrenamtlicher Richter am FG ist von seinem Amt zu entbinden, wenn und solange gegen ihn Anklage wegen einer Tat erhoben ist, die den Verlust der Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter zur Folge haben kann. Auf die Entscheidung über die Eröffnung des Hauptverfahrens kommt es nicht an. Erforderlich ist die abstrakte Möglichkeit des Verlustes, nicht aber, dass nach den Umständen des Einzelfalls mit der Aberkennung tatsächlich zu rechnen ist.

2. Dem verfassungsrechtlichen Anspruch auf Zugang zu öffentlichen Ämtern wird dadurch Genüge getan, dass der ehrenamtliche Richter, wenn er rechtskräftig außer Verfolgung gesetzt oder freigesprochen ist, die Aufhebung des Beschlusses über seine Amtsentbindung beantragen kann.

Der für die Amtsperiode 2020 bis 2025 zum ehrenamtlichen Richter am FG gewählte Ast. sollte nach Auffassung der Präsidentin des FG von seinem Amt entbunden werden, da gegen ihn Anklage wegen Steuerhinterziehung erhoben worden ist. Der Ast. war hingegen der Meinung, dass für ihn weiterhin die Unschuldsvermutung gelte. Es könne nicht sein, dass eine Anklage, über die auch fast zweieinhalb Jahre nach ihrer Erhebung nicht entschieden worden sei, ihn an der Ausübung des Amtes eines ehrenamtlichen Richters am FG hindere. Nach Mitteilung der Staatsanwaltschaft lehnte das LG die Eröffnung des Hauptverfahrens ab. Der Beschluss war aber noch nicht rechtskräftig.

Der zuständige Senat des FG entband den Ast. von seinem Amt als ehrenamtlicher Richter am FG. Der BFH wies die hiergegen erhobene Beschwerde ab, mit der der Ast. auch eine Richtervorlage gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG angelegt hatte. Er führte aus:

8 „Die Beschwerde hat keine Aussicht auf Erfolg. Sie ist zulässig, aber unbegründet.

Beschwerde zwar zulässig, ...

9 1. Die Beschwerde ist zulässig. Gegen den Beschluss des für die Entscheidung über den Antrag auf Amtsentbindung eines ehrenamtlichen Richters zuständigen Senats des FG (vgl. § 21 Abs. 3 FGO) ist die Beschwerde (§ 128 FGO) an den BFH zulässig.

... aber unbegründet

10 2. Die Beschwerde ist jedoch unbegründet. Der Beschluss des FG ist rechtmäßig und verletzt den Ast. nicht in seinen Rechten. Eine Richtervorlage an das BVerfG kommt nicht in Betracht.

Beschluss formell ordnungsgemäß

11 a) Der Beschluss ist formell ordnungsgemäß.

Voraussetzungen der Entbindung eines ehrenamtlichen Richters am FG

12 aa) Nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 FGO ist ein ehrenamtlicher Richter von seinem Amt zu entbinden, wenn er nach den §§ 17 bis 19 FGO nicht berufen werden konnte oder nicht mehr berufen werden kann. Nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 FGO sind vom Amt des ehrenamtlichen Richters Personen ausgeschlossen, gegen die Anklage wegen einer Tat erhoben ist, die den Verlust der Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter zur Folge haben kann. Nach § 21 Abs. 3 Satz 1 Alternative 1 FGO trifft die Entscheidung der vom Präsidium für jedes Geschäftsjahr im Voraus bestimmte Senat in den Fällen des § 21 Abs. 1 Nr. 1 FGO auf Antrag des Präsidenten des FG. Die Entscheidung ergeht durch Beschluss nach Anhörung des ehrenamtlichen Richters (§ 21 Abs. 3 Satz 2 FGO).

Beschluss des zuständigen Senats nach Gewährung rechtlichen Gehörs

13 bb) Dem Ast. wurde im Laufe des Verfahrens rechtliches Gehör gewährt. Der Beschluss wurde von dem für die Verfahren der ehrenamtlichen Richter zuständigen 1. Senat des FG gefasst (...).

Beschluss materiell ordnungsgemäß

14 b) Der Beschluss ist auch materiell ordnungsgemäß. Die Voraussetzungen von § 21 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 18 Abs. 1 Nr. 2 FGO lagen vor.

Anklageerhebung gegen Ast. reicht aus

15 aa) Gegen den Ast. wurde Anklage (§ 170 Abs. 1 StPO) wegen Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 AO) erhoben. Gemäß § 375 Abs. 1 Nr. 1 AO kann das Gericht die Fähigkeit, öffentliche Ämter zu bekleiden, absprechen (§ 45 Abs. 2 StGB).

Wortlaut des § 18 Abs. 1 Nr. 2 FGO eindeutig

16 bb) Der Wortlaut des § 18 Abs. 1 Nr. 2 FGO ist eindeutig. Er stellt allein auf die Erhebung der Anklage durch die Staatsanwaltschaft (§§ 151, 152 Abs. 1, § 170 Abs. 1 StPO) – und nicht auf die Eröffnung des Hauptverfahrens (§ 203 StPO) – ab. Dies ist nicht verfassungswidrig (Brandis in Tipke/Kruse, § 18 FGO Rz. 2). Etwaige Bedenken – beispielsweise wegen der richterlichen Unabhängigkeit gemäß Art. 97 Abs. 1 GG – greifen nicht durch. Die Anklageerhebung wegen einer Tat von solchem Gewicht, dass das Gesetz den Verlust oder die Möglichkeit der Aberkennung der Fähigkeit, öffentliche Ämter zu bekleiden, vorsieht, reicht für einen Vertrauensverlust der Allgemeinheit und der Verfahrensbeteiligten hinsichtlich der für die Amtsausübung erforderlichen Integrität und Objektivität des Angeklagten aus und gefährdet auch dessen innere persönliche Objektivität und Freiheit, die Voraussetzung unbefangener Urteilsfähigkeit sind (vgl. Schmid in

Hübschmann/Hepp/Spitaler – HHSp –, § 18 FGO Rz. 11; Müller-Horn in Gosch, FGO § 18 Rz. 5; vgl. auch BGH-Urteil vom 06.08.1987 – 4 StR 319/87, BGHSt 35, 28).

17 § 18 Abs. 1 Nr. 2 FGO verletzt weder das Recht auf Unschuldsvermutung nach Art. 6 Abs. 2 EMRK, das in Art. 20 Abs. 3 und Art. 28 Abs. 1 GG verankerte Rechtsstaatsprinzip noch das Recht einer Person auf den Zugang zu einem öffentlichen Amt nach Art. 33 Abs. 2 GG.

18 Schutzgut der Vorschriften zur Amtsentbindung ist nicht die Unschuldsvermutung, sondern das Vertrauen der Beteiligten in die Rspr., das erschüttert sein könnte, wenn ein Richter an der Entscheidungsfindung mitwirkt, der schwerer Straftaten verdächtig ist (vgl. Wolff-Dellen in: Fichte/Jüttner, SGG, 3. Aufl. 2020, zu dem insoweit vergleichbaren § 17 SGG, Rz. 4). Durch diese Regelungen werden die Rechte des Betroffenen nicht unverhältnismäßig eingeschränkt. Nach § 21 Abs. 5 FGO ist nämlich auf Antrag des ehrenamtlichen Richters die Entscheidung nach § 21 Abs. 3 Satz 1 Alternative 1 i. V. m. § 18 Abs. 1 Nr. 2 FGO (im Gesetzestext versehentlich als § 18 Nr. 2 bezeichnet) aufzuheben, wenn Anklage erhoben war und der Angeschuldigte rechtskräftig außer Verfolgung gesetzt oder freigesprochen worden ist. Dadurch wird dem Anspruch des Bewerbers oder Inhabers einer ehrenamtlichen Richterstelle am FG auf Unschuldsvermutung und dem rechtsstaatlich gewährleisteten Anspruch auf Zugang zu öffentlichen Ämtern Genüge getan. Er kann, sobald die Voraussetzungen für den Amtsentbindungsgrund nicht mehr vorliegen, den Antrag stellen, dass der Beschluss, der ihn von seinem Amt entbunden hat, aufgehoben wird. Da dem FG hierbei kein Ermessen eingeräumt wird (ist ... aufzuheben'), kann der ehrenamtliche Richter dann wieder tätig werden. Es reicht jedoch nicht aus, wenn das Strafgericht lediglich die Eröffnung des Hauptverfahrens abgelehnt hat (§ 204 StPO), die Staatsanwaltschaft dagegen aber Rechtsmittel eingelegt hat und über diese noch nicht entschieden ist. Nach dem klaren Wortlaut des § 21 Abs. 5 FGO muss der Angeschuldigte vielmehr rechtskräftig außer Verfolgung gesetzt – neben der rechtskräftigen Nichteröffnung der Hauptverhandlung z. B. auch durch eine endgültige Einstellung etwa wegen eines Verfahrenshindernisses (§ 206a StPO) oder wegen Strafrechtsänderung (§ 206b StPO) – oder durch rechtskräftiges Urteil freigesprochen worden sein (vgl. Schmid in HHSp, § 18 FGO Rz. 10).

Abstrakte Möglichkeit der Aberkennung der Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter ausreichend

19 cc) Nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 FGO ist zudem ausreichend, dass die Anklage wegen einer Tat erhoben ist, die dem Strafgericht die Möglichkeit gibt, dem Verurteilten die Fähigkeit, öffentliche Ämter zu bekleiden, abzuerkennen („... zur Folge haben kann.“). Entscheidend ist die abstrakte Möglichkeit, nicht aber, dass nach den Umständen des Falls mit der Aberkennung tatsächlich zu rechnen ist (Schmid in HHSp, § 18 FGO Rz. 10; Brandis in Tipke/Kruse, § 18 FGO Rz. 2).

Anklage besteht weiter

20 dd) Im Streitfall wurde über die Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft gegen den Beschluss des Strafgerichts über die Ablehnung der Eröffnung der Hauptverhandlung noch nicht entschieden, sodass die Anklage weiter besteht und der Ast. weder rechtskräftig außer Verfolgung gesetzt noch freigesprochen worden ist. ... [D]em Beschluss des BGH vom 24.07.2019 – 1 StR 363/18 (HFR 2020, 411) [kommt] keine Bedeutung für den Streitfall zu, da es für § 18 Abs. 1 Nr. 2 FGO nicht darauf ankommt, ob der Ausspruch der Nebenfolge nach § 45 Abs. 2 StGB im konkreten Fall wahrscheinlich ist. Sollte das Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft gegen die Nichteröffnung des Hauptverfahrens keinen Erfolg haben, kann der Ast. zudem gemäß § 21

Abs. 5 FGO beantragen, dass der Beschluss aufgehoben wird. Dadurch wird seinem verfassungsrechtlich geschützten Anspruch auf Zugang zu öffentlichen Ämtern Genüge getan.

Beschluss des FG verhältnismäßig

21 ee) Der Beschluss ist auch verhältnismäßig, selbst wenn noch nicht absehbar ist, wann für den Fall der Zulassung einer Hauptverhandlung eine solche durchgeführt würde. Der Ast. wird nicht in seinem Recht auf ein faires Verfahren aus Art. 6 Abs. 1 EMRK verletzt. Dieses verlangt, dass ein Strafverfahren innerhalb angemessener Frist abgeschlossen wird. Die Ermittlungsbehörden und Gerichte dürfen den Vorgang nicht unbearbeitet liegenlassen, sondern müssen das Verfahren hinreichend fördern. Der Senat verkennt nicht, dass nach den Angaben des Ast. die ihm zur Last gelegten Tatvorwürfe auf die Jahre 2009, 2010 und 2012 zurückgehen, die Anklage im Jahr 2018 erhoben wurde, mit einer Entscheidung über die Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft gegen die Entscheidung des Strafgerichts über die Nichteröffnung der Hauptverhandlung wegen vorrangig zu bearbeitender Verfahren noch nicht zu rechnen ist und der Ast. jedenfalls bis zu dieser Entscheidung von der Tätigkeit als ehrenamtlicher Richter am FG entbunden bleibt. Der zeitliche Abstand zwischen Tat und Urteil gehört jedoch zu den Umständen, die nach diesen am Einzelfall orientierten Maßgaben Einfluss auf die Bemessung der Strafe im Strafverfahren gewinnen können. Ein großer zeitlicher Abstand zwischen Tat und Urteil und die mit einer langen Verfahrensdauer einhergehenden Belastungen des Angeklagten – wie das Rechnen müssen mit einer Freiheitsstrafe oder nach Auffassung des Senats auch der Ausschluss und die Entbindung von einem Amt als ehrenamtlicher Richter am FG – sind ggf. im Rahmen der nach den §§ 46 ff. StGB vorzunehmenden Strafzumessung getrennt zu prüfende und im tatgerichtlichen Urteil zu erörternde Strafzumessungspunkte (vgl. BGH, Großer Senat für Strafsachen, Beschluss vom 12.06.2017 – GSSt 2/17, NJW 2017, 3537, Rz. 25 und 29). Für die Erfüllung der Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Nr. 2 FGO ist hingegen ausreichend, dass Anklage erhoben ist. Bereits dadurch wird das Vertrauen der Allgemeinheit in die Integrität des ehrenamtlichen Richters am FG beschädigt.

Möglichkeit einer angemessenen Entschädigung

22 ff) Im Übrigen ist im Hinblick auf die von dem Ast. gerügte Dauer seines Strafverfahrens darauf hinzuweisen, dass aufgrund von § 198 GVG die Möglichkeit besteht, eine angemessene Entschädigung zu erhalten, wenn er infolge einer unangemessenen Dauer eines Gerichtsverfahrens einen materiellen oder auch immateriellen Nachteil erleidet.

Keine Richtervorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG

23 3. Eine Richtervorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG kommt nicht in Betracht. Danach ist, wenn ein Gericht ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig hält, das Verfahren auszusetzen und, wenn es sich um die Verletzung der Verfassung eines Landes handelt, die Entscheidung des für Verfassungsstreitigkeiten zuständigen Gerichtes des Landes, wenn es sich um die Verletzung dieses GG handelt, die Entscheidung des BVerfG einzuholen. Der Senat hält § 21 Abs. 3 Satz 1 Alternative 1 i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 18 Abs. 1 Nr. 2 FGO aus den unter 2.b bb genannten Gründen jedoch nicht für verfassungswidrig.“

Anmerkung

In der vorliegenden Entscheidung befasst sich der BFH mit der doch eher selteneren Thematik der Entbindung eines ehrenamtlichen Richters am FG von seinem Amt. Er

arbeitet zunächst die **formellen** Voraussetzungen heraus, die erfüllt sein müssen, damit ein Beschluss des FG nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 18 Abs. 1 Nr. 2 FGO wirksam ist. Dazu gehören eine Anhörung des ehrenamtlichen Richters nach § 21 Abs. 3 Satz 2 FGO vor Beschlussfassung sowie das Tätigwerden des nach dem Geschäftsverteilungsplan zuständigen Senats des FG auf Antrag der Präsidentin/des Präsidenten (§ 21 Abs. 3 Satz 1 Alternative 1 FGO).

Sodann beschäftigt sich der BFH mit den in § 21 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 18 Abs. 1 Nr. 2 FGO geregelten materiellen Voraussetzungen eines rechtmäßigen Beschlusses. Er arbeitet dabei deutlich heraus, dass nach dem eindeutigen Wortlaut der Gesetzgeber die Hürde für die Entbindung von einem öffentlichen Amt im strafrechtlich relevanten Vorverfahren zum eigentlichen Strafprozess angesiedelt hat: Zum einen reicht die **bloße Erhebung** der Anklage durch die Staatsanwaltschaft ohne Eröffnung des Hauptverfahrens aus, zum anderen muss diese wegen einer Tat geschehen, die dem Strafgericht die **bloße Möglichkeit** eröffnet, dem Verurteilten die Fähigkeit abzuerkennen, öffentliche Ämter zu bekleiden. Denn bereits in diesem Anfangsstadium sieht der Gesetzgeber das Vertrauen in die Integrität des ehrenamtlichen Richters derart beschädigt, dass er bis zu einer weiteren Aufklärung und Entscheidung in der strafrechtlichen Angelegenheit durch eine Entfernung des ehrenamtlichen Richters zumindest einen Imageschaden von dessen Amt abwenden möchte. Darin ist keine Wertung hinsichtlich des Ausgangs des Strafverfahrens zu sehen, sondern die bloße gesetzgeberische Entscheidung, ab wann ein ehrenamtlicher Richter (zumindest vorübergehend) für sein Amt nicht mehr „tragbar“ ist. An diese gesetzgeberische Wertung ist der BFH gebunden. Sie ist vor dem Hintergrund des Gesamtkonzepts, in die der Gesetzgeber die Entbindung des ehrenamtlichen Richters gestellt hat, auch verhältnismäßig und daher hinnehmbar.

Denn sollten sich die strafrechtlichen Vorwürfe – wenn auch erst nach einiger und in manchen Fällen längerer Zeit – als haltlos erweisen, sieht das Gesetz Restitutionsmöglichkeiten vor. Der ehrenamtliche Richter kann sogleich nach rechtskräftigem Entfallen der strafrechtlichen Verfolgung die Aufhebung des Entbindungsbeschlusses erreichen und wieder tätig werden (§ 21 Abs. 5 FGO). Sollte der rehabilitierte Zustand erst nach einem länger andauernden Strafverfahren erreicht worden sein, hat der ehrenamtliche Richter die Möglichkeit, nach § 198 GVG Entschädigung für etwaige erlittene Schäden zu erhalten. Dieses Zusammenspiel der Regelungen macht die gesetzlichen Bestimmungen nach zutreffender Auffassung des BFH verfassungsgemäß. Vgl. im Übrigen auch Lindwurm in AO-StB 2021, 387, mit weiteren präzisen Ausführungen zu der Thematik der Amtsentbindung.

RiimBFH Dr. Anette Kugelmüller-Pugh

12 **Terminsverlegungsantrag in Zeiten der NV Corona-Pandemie**

Beschluss vom 22.10.2021 – IX B 15/21 –

Vorinstanz: FG München, Urteil vom 19.01.2021 – 6 K 252/18

FGO §§ 51, 115, 155; ZPO §§ 42, 44, 227

1. Im fortgeschrittenen Stadium der Corona-Pandemie kann es verfahrensfreier sein, wenn das FG den Antrag eines vorerkrankten und nicht geimpften Prozessbeteiligten auf Terminsverlegung ablehnt.

2. Die Ablehnung eines Antrags auf Terminsverlegung rechtfertigt allein nicht die Besorgnis der Befangenheit.

Im finanzgerichtlichen Verfahren beantragte der Prozessbevollmächtigte der Klin. im Januar 2021 die Verlegung des Termins zur mündlichen Verhandlung und berief sich im Wesentlichen auf die von der Corona-Pandemie ausgehenden Gesundheitsgefährdungen, insbesondere bei der Benutzung des öffentlichen Personennahverkehrs, sowie sein Alter und seine Vorerkrankungen. Er beantragte, den Termin auf die Zeit nach seiner Schutzimpfung zu verschieben. Diesen Antrag lehnte der Vorsitzende Richter ab. Daraufhin stellte die Klin. einen Befangenheitsantrag. Auch diesen lehnte das FG ab. Es verhandelte ohne den Prozessbevollmächtigten der Klin.

Mit der dagegen gerichteten NZB machte die Klin. Verfahrensmängel geltend, insbesondere eine Gehörsverletzung. Dem ist der BFH nicht gefolgt. Er führte aus:

Kein Gehörsverstoß

3 „1. Die Ablehnung des Antrags auf Terminsverlegung und die nachfolgende Durchführung der mündlichen Verhandlung am 19.01.2021 erweisen sich nicht als verfahrensfehlerhaft.

4 a) Einem Verfahrensbeteiligten wird rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG, §§ 96 Abs. 2, 119 Nr. 3 FGO) versagt, wenn das Gericht mündlich verhandelt und in der Sache entscheidet, obwohl er einen Antrag auf Terminsverlegung gemäß § 155 FGO i. V. m. § 227 Abs. 1 ZPO gestellt und dafür erhebliche Gründe geltend gemacht hat. Das FG ist in einem solchen Falle verpflichtet, den anberaumten Verhandlungstermin zu verlegen (z. B. Senatsbeschluss vom 05.11.2013 – IX B 71/13, BFH/NV 2014, 175, Rz. 2).

Terminsverlegung setzt erheblichen Grund voraus, ...

5 b) Nach § 155 FGO i. V. m. § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO kann das Gericht einen Termin aus erheblichen Gründen vor seiner Durchführung aufheben oder (unter Bestimmung eines neuen Termins) verlegen. Welche Gründe als erheblich anzusehen sind, richtet sich nach den Verhältnissen des Einzelfalls. Zu den erheblichen Gründen i. S. des § 227 ZPO gehört auch die krankheitsbedingte Verhinderung. Allerdings stellt nicht jegliche Erkrankung einen ausreichenden Grund für eine Terminsverlegung dar. Diese ist grundsätzlich nur geboten, wenn die Erkrankung so schwer ist, dass vom Beteiligten die Wahrnehmung des Termins nicht erwartet werden kann (vgl. BFH-Beschluss vom 06.04.2021 – VIII B 108/20, juris, Rz. 10 f., m. w. N.).

... der glaubhaft zu machen ist

6 c) Auf Verlangen des Vorsitzenden sind die erheblichen Gründe glaubhaft zu machen (§ 155 Satz 1 FGO i. V. m. § 227 Abs. 2 ZPO). Die Glaubhaftmachung erfordert nicht den vollen Beweis, wohl aber die überwiegende Wahrscheinlichkeit, dass die Umstände, aus denen ein erhebliche Grund abgeleitet wird, tatsächlich vorliegen. Der eine Terminsverlegung beantragende Verfahrensbeteiligte muss die Gründe i. S. des § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO so genau angeben, dass sich das Gericht aufgrund seiner Schilderung ein Urteil über deren Erheblichkeit bilden kann (vgl. BFH-Beschluss vom 06.04.2021 – VIII B 108/20, juris, Rz. 12).

Antrag der Klin. zu Recht abgelehnt

7 d) Nach diesen Grundsätzen durfte das FG den Terminsverlegungsantrag der Klin. ... ablehnen und in ihrer Abwesenheit mündlich verhandeln.

8 aa) Die Klin. hat in ihrem Antrag vom 13.01.2021 im Wesentlichen auf die von der COVID-19-Pandemie ausgehenden Gesundheitsgefährdungen, insbesondere bei der Benutzung des öffentlichen Personennahverkehrs, sowie

das Alter und die Vorerkrankungen ihres Prozessbevollmächtigten hingewiesen. Sie hat beantragt, den Termin für die mündliche Verhandlung auf die Zeit nach dessen Schutzimpfung zu ‚verschieben‘.

Argumentation des Gerichts ...

9 Der Vorsitzende des Senats hat die – erneute – Verlegung des Termins unter Hinweis darauf, dass wegen des umfangreichen gerichtlichen Schutzkonzepts (Einsatz eines Luftreinigungsgeräts, regelmäßiges Lüften, Desinfizieren der Tische, Nutzung von Plexiglasabtrennungen) keine besondere Ansteckungsgefahr bestehe, abgelehnt. Zudem bestehe bei lang andauernder Verhinderung aus gesundheitlichen Gründen die Pflicht, für eine Vertretung zu sorgen.

... erscheint angesichts ...

10 bb) Dies erscheint vertretbar. Zwar haben das Alter des Prozessbevollmächtigten der Klin. und seine Vorerkrankungen sowie der Umstand, dass die mündliche Verhandlung auf dem ‚Höhepunkt‘ der sog. zweiten Welle der Corona-Pandemie stattgefunden hat, für eine Terminverlegung gesprochen. Gleiches gilt für die erfolgte Anmeldung des Prozessbevollmächtigten der Klin. zur Corona-Schutzimpfung.

... des bestehenden Schutzkonzepts, ...

11 Das FG hat aber zu Recht darauf hingewiesen, dass aufgrund des vom Gericht ergriffenen Schutzkonzepts kein erhöhtes Ansteckungsrisiko in der mündlichen Verhandlung besteht. Dies ist sachgerecht. Eine schwere Vorerkrankung eines Prozessbeteiligten gebietet nicht per se die Terminaufhebung oder -verlegung, sondern stellt (nur) einen angemessen zu berücksichtigenden Abwägungsgesichtspunkt im Rahmen der Anwendung und Auslegung des ‚erheblichen Grundes‘ i. S. des § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO dar. Dabei ist zu berücksichtigen, dass einem Gericht, das Maßnahmen ergreift, um einer zu befürchtenden Schädigung entgegenzuwirken, bei der Erfüllung seiner Schutzpflichten ein erheblicher Einschätzungs-, Wertungs- und Gestaltungsspielraum zusteht (VerfGBbg, Beschluss vom 19.03.2021 – 11/21, 11/21 (PKH), 4/21 EA, 4/21 EA (PKH), juris, Rz. 26, m. w. N.).

... der vorangegangenen Aufhebung des (ersten) Termins zur mündlichen Verhandlung, ...

12 Im Übrigen hatte der Vorsitzende die Klin. bereits mit Hinweisschreiben vom 05.10.2020 auf das bestehende Schutzkonzept des FG hingewiesen. Zudem hatte er den auf den 10.11.2020 bestimmten Termin zur mündlichen Verhandlung bereits antragsgemäß aufgehoben und die Sache – wie von der Klin. vorgeschlagen – nicht vor Januar 2021 neu terminiert. Dies lässt eine erneute Terminverlegung als nicht gerechtfertigt erscheinen.

... des (fortgeschrittenen) Stadiums der Pandemie, ...

13 Dabei ist zu berücksichtigen, dass die mündliche Verhandlung in einem fortgeschrittenen Stadium der Pandemie stattgefunden hat. Vor diesem Hintergrund unterscheidet sich der Streitfall etwa von jenem, über den das OLG Zweibrücken im Beschluss vom 02.07.2020 – 3 W 41/20 (NJW-RR 2020, 1325) zu entscheiden hatte. Dort hat das OLG einen erheblichen Grund i. S. des § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO im Fall einer lungenvorerkrankten Rechtsanwältin darin gesehen, dass der Termin in einem recht frühen Stadium der Corona-Pandemie hätte stattfinden sollen.

... der Alternativen zum ÖPNV und ...

14 Zwar verblieb es damit bei der von der Klin. geltend gemachten Ansteckungsgefahr auf der An- und Abreise. Insofern wäre es der Klin. und ihrem Prozessbevollmächtig-

ten aber durchaus zuzumuten gewesen, auf Alternativen zum öffentlichen Personennahverkehr (PKW, Taxi) auszuweichen. Dies erscheint – auch angesichts der Entfernung zwischen dem Wohn- bzw. Dienstort des Prozessbevollmächtigten der Klin. und dem FG – nicht unzumutbar.

... der Möglichkeit einer Vertreterbestellung vertretbar

15 Zudem hat der Vorsitzende zu Recht berücksichtigt, dass die Klin. und ihr Prozessbevollmächtigter bereits mit Hinweisschreiben vom 05.10.2020 sowie in der Ladung vom 27.11.2020 auf die Möglichkeit, für eine Vertretung zu sorgen, hingewiesen worden waren. Mit Blick auf die Regelung in § 53 BRAO muss ein Prozessbevollmächtigter, der angesichts der fortdauernden Corona-Pandemie wegen seiner gesundheitlichen Situation davon ausgeht, Termine nicht wahrnehmen zu können, Vorsorge für eine Vertretung treffen (vgl. Beschluss des OLG Zweibrücken in NJW-RR 2020, 1325, Rz. 25). Dies entspricht der – vergleichbaren – Situation bei einer längeren Erkrankung, die den Beteiligten dazu verpflichtet, Vorsorge für die Terminwahrnehmung zu treffen, etwa durch Bestellung eines (Unter-)Bevollmächtigten (vgl. BFH-Beschluss vom 04.03.2014 – VII B 189/13, BFH/NV 2014, 1057, Rz. 7; Gräber/Herbert, FGO, 9. Aufl., § 91 Rz. 4).

Ablehnung des Befangenheitsantrags ...

16 2. Ein Verfahrensmangel liegt auch nicht in der Ablehnung des Befangenheitsantrags der Klin.

17 a) Nach § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO i. V. m. § 42 ZPO findet die Ablehnung eines Richters wegen Besorgnis der Befangenheit statt, wenn ein Grund vorliegt, der geeignet ist, Misstrauen gegen die Unparteilichkeit des Richters zu rechtfertigen. Dabei kommt es darauf an, ob der Prozessbeteiligte von seinem Standpunkt aus bei vernünftiger objektiver Betrachtung Anlass hat, die Voreingenommenheit des oder der abgelehnten Richter zu befürchten. Gemäß § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO i. V. m. § 44 Abs. 2 ZPO sind die das Misstrauen in die Unparteilichkeit rechtfertigenden Umstände im Ablehnungsgesuch substantiiert darzulegen und glaubhaft zu machen. Ein Zulassungsgrund ist dabei nur dann gegeben, wenn die Ablehnung entweder gegen das Willkürverbot verstößt oder ein Verfahrensgrundrecht wie der Anspruch auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) verletzt wird. Auch das Verfahrensgrundrecht auf den gesetzlichen Richter schützt indes nur vor willkürlichen Verstößen gegen Verfahrensvorschriften. Eine Besetzungsrüge kann deshalb auch nur dann Aussicht auf Erfolg haben, wenn sich dem Beschwerdevorbringen entnehmen lässt, dass der Beschluss über die Zurückweisung des Ablehnungsgesuchs nicht nur fehlerhaft, sondern greifbar gesetzwidrig und damit willkürlich war (vgl. nur Senatsbeschluss vom 04.09.2017 – IX B 84/17, BFH/NV 2017, 1619, Rz. 11, m. w. N.).

... war jedenfalls nicht willkürlich

18 b) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor.

19 aa) Die Klin. hat den Befangenheitsantrag im Wesentlichen auf die Ablehnung der beantragten Terminverlegung durch den Vorsitzenden gestützt. Der Termin könne durchaus ein zweites Mal verlegt werden. Die im Gerichtsgebäude ergriffenen Schutzmaßnahmen änderten nichts daran, dass die An- und Abreise mit einer Ansteckungsgefahr verbunden sei. Eine Pflicht zur Bestellung eines (Sitzungs-)Vertreters bestehe nicht.

20 Das FG hat die Ablehnung des Befangenheitsantrags damit begründet, dass die Ablehnung des Antrags auf Terminverlegung nicht willkürlich gewesen sei. Im Gerichtssaal selbst bestehe aufgrund des bestehenden Schutzkonzepts keine erhöhte Ansteckungsgefahr. Könnten sich die Klin. und ihr Prozessbevollmächtigter der allgemeinen Ansteckungsgefahr bei der An- und Abreise – nachvoll-

ziehbarerweise – nicht aussetzen, seien sie für unabsehbare Zeit nicht in der Lage, an einer mündlichen Verhandlung teilzunehmen. Daher seien sie – in entsprechender Anwendung der für Krankheiten entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze – verpflichtet, für eine Vertretung zu sorgen. Ansonsten könnten auf unabsehbare Zeit keine Prozesse mit älteren Personen geführt werden. Dies sei verfassungsrechtlich nicht geboten. Wenn nach der Rspr. des BVerfG auch ein 77-Jähriger zu einer Strafverhandlung erscheinen müsse (Beschluss vom 16.11.2020 – 2 BvQ 87/20, juris), dürften Gerichtsverfahren, bei denen die Beteiligten nicht zum Erscheinen verpflichtet seien, erst recht durchgeführt werden.

21 bb) Diese Erwägungen der Vorinstanz erweisen sich als nicht willkürlich. Die Ablehnung eines Antrags auf Terminverlegung rechtfertigt allein nicht die Besorgnis der Befangenheit (Senatsbeschluss in BFH/NV 2017, 1619, Rz. 12; Gräber/Stapperfend, a. a. O., § 51 Rz. 52). Auch im Übrigen bestanden keine Hinweise für eine Befangenheit des Vorsitzenden. Der Hinweis auf die BVerfG-Rspr. zu einem 77-jährigen Angeklagten, der trotz Zugehörigkeit zur Risikogruppe zur Hauptverhandlung erscheinen müsse, ist missverständlich, aber nicht sachfremd. Die Kernaussage liegt (allein) darin, dass mündliche Verhandlungen vor dem FG, zu denen die Beteiligten nicht erscheinen müssen (vgl. § 91 Abs. 2 FGO), auch in Pandemiezeiten durchgeführt werden können und nicht dauerhaft ausgeschlossen sein dürfen. Dies ist nicht zu beanstanden.

Dienstliche Äußerung war entbehrlich

22 c) Nur der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass sich der abgelehnte Richter zwar nach § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO i. V. m. § 44 Abs. 3 ZPO über den Ablehnungsgrund dienstlich zu äußern hat. Einer dienstlichen Äußerung bedarf es nach der Rspr. des BFH indes nicht, wenn der Sachverhalt, auf den das Ablehnungsgesuch gestützt wird, feststeht (vgl. nur BFH-Beschluss vom 24.11.2000 – II B 44/00, BFH/NV 2001, 621). Darauf hat sich das FG – zu Recht – berufen. Auch vor diesem Hintergrund begegnet der das Ablehnungsgesuch zurückweisende Beschluss keinen Bedenken.

Abgelehnter Richter durfte mitwirken

23 3. Ebenso wenig liegt ein Verfahrensmangel darin, dass das FG unter Mitwirkung des abgelehnten Richters entschieden hat. Die Entscheidung über das Ablehnungsgesuch ergeht durch Beschluss (§ 51 Abs. 1 Satz 1 FGO i. V. m. § 46 Abs. 1 ZPO). Dieser ist sofort wirksam. Einer förmlichen Zustellung bedarf es nicht (§ 53 Abs. 1 FGO); die formlose Mitteilung genügt (Gräber/Stapperfend, a. a. O., § 53 Rz. 3). Vor diesem Hintergrund durfte der abgelehnte Richter bei der mündlichen Verhandlung mitwirken.

Fehlende Aktenblätter begründen keinen Verfahrensmangel

24 4. Schließlich kann ein Verfahrensmangel nicht darin gesehen werden, dass in der Akte des FG zum Az. 6 K 252/18 die S. 174 bis 176 fehlen. Denn die Klin. hat nicht dargelegt, inwiefern das Urteil der Vorinstanz auf diesem Umstand beruhen können soll. Der Hinweis der Klin., die fehlenden Seiten seien für den Tatsachenvortrag im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde relevant, genügt zur Darlegung der Erheblichkeit nicht.

25 Im Übrigen sind die fehlenden (drei) Blätter – in einer Zusammenschau mit der FG-Akte im Verfahren 6 K 2198/18 (nachfolgendes BFH-Az. IX B 16/21) – damit zu erklären, dass der Beschluss vom 19.01.2021, mit dem das FG über den Befangenheitsantrag der Klin. entschieden hat, zwar im Original in der Akte abgeheftet ist, nicht aber die drei Blätter (fünf Seiten) umfassende Ausfertigung. Eine solche ist in der Akte 6 K 2198/18 (...) abgeheftet.

26 5. Von einer weiter gehenden Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.“

Anmerkung

1. Der Beschluss des BFH befasst sich – ebenso wie die gleichzeitig veröffentlichte Parallelentscheidung im Verfahren IX B 16/21 – mit einer aktuellen Problematik: Rechtfertigt der Hinweis auf die Corona-Pandemie sowie das Alter und eine etwaige Vorerkrankung eines Verfahrensbeteiligten eine Verlegung des vom Gericht bestimmten Termins zur mündlichen Verhandlung?

§ 155 FGO i. V. m. § 227 Abs. 1 ZPO verlangt für die Aufhebung oder Verlegung eines Termins und die Vertagung einer Verhandlung einen erheblichen Grund. Dazu gehört auch die krankheitsbedingte Verhinderung. Zudem können sich aus den mit der Corona-Pandemie verbundenen Gefährdungen und Beschränkungen erhebliche Gründe für eine Terminänderung ergeben. So kann ein erheblicher Grund zu bejahen sein, wenn ein Beteiligter an bestimmten (noch leichten) Krankheitssymptomen leidet, die für eine mögliche Corona-Infektion sprechen, und beim FG für solche Personen aus Gründen des Infektionsschutzes ein Zugang zum Gerichtsgebäude und damit zur mündlichen Verhandlung nicht oder nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist (BFH-Beschluss vom 06.04.2021 – VIII B 108/20, BFH/NV 2021, 1078).

Im Streitfall berief sich der Prozessbevollmächtigte der Klin. auf die von der COVID-19-Pandemie ausgehenden Gesundheitsgefährdungen sowie sein Alter und seine Vorerkrankungen. Der BFH hat die Ablehnung, die das FG im Wesentlichen auf das bestehende Schutzkonzept des Gerichts, die vorangegangene Terminaufhebung sowie alternative Möglichkeiten der Anreise (außerhalb des öffentlichen Personennahverkehrs) gestützt hat, für vertretbar gehalten. Dabei hat es zwei (zusätzliche) Aspekte herausgestellt: Zum einen fand die mündliche Verhandlung in einem fortgeschrittenen Stadium der Pandemie (Januar 2021) statt, so dass sich der Streitfall von jenem unterschied, über den das OLG Zweibrücken im Beschluss in NJW-RR 2020, 1325 zu entscheiden hatte. Dort hat das OLG einen erheblichen Grund im Fall einer lungenvorerkrankten Rechtsanwältin darin gesehen, dass der Termin in einem recht frühen Stadium der Corona-Pandemie (Mai 2020) hätte stattfinden sollen. Des Weiteren muss ein Prozessbevollmächtigter, der angesichts der fortdauernden Corona-Pandemie wegen seiner gesundheitlichen Situation davon ausgeht, Termine nicht wahrnehmen zu können, Vorsorge für eine Vertretung treffen (OLG Zweibrücken, Beschluss in NJW-RR 2020, 1325). Dies ergibt sich aus § 53 Abs. 1 BRAO, der Rechtsanwälte dazu verpflichtet, in den Fällen eines längeren Berufsausübungshindernisses oder einer längeren Ortsabwesenheit für eine Vertretung zu sorgen. Insofern besteht eine vergleichbare Situation wie bei einer längeren Erkrankung des Prozessbevollmächtigten.

2. Die Ablehnung des auf die abgelehnte Terminverlegung gestützten Befangenheitsantrags der Klin. durch das FG hat der BFH ebenfalls nicht beanstandet. Denn die Ablehnung eines Antrags auf Terminverlegung allein vermag die Besorgnis der Befangenheit nicht zu rechtfertigen. Weitere Hinweise für eine Befangenheit des Vorsitzenden Richters hat der BFH – ebenso wie das FG – nicht feststellen können.

RiBFH Dr. Christian Graw

Finanzgerichtsordnung Abgabenordnung

13 Umstellung einer vorbeugenden Unterlassungsklage in eine Feststellungsklage; Androhung eines Auskunftersuchens nach § 93 Abs. 1 AO

Urteil vom 14.04.2021 – X R 25/19 –

Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 14.03.2019 – 9 K 9069/18 (EFG 2019, 1430)

AO § 93 Abs. 1 Sätze 1, 3, § 162 Abs. 2 Satz 2; FGO § 41 Abs. 1, 2 Satz 1, § 114

1. Eine vorbeugende Unterlassungsklage kann nach ihrer Erledigung als Feststellungsklage zulässig bleiben, wenn es prozessökonomisch sinnvoll ist, die maßgebliche Rechtsfrage in dem bereits anhängigen und aufwändig betriebenen Verfahren zu klären. Der Kläger ist trotz Schaffung vollendeter Tatsachen in dem noch nicht rechtskräftig entschiedenen Verfahren zu halten.

2. Gegen die Androhung eines Auskunftersuchens an Dritte gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 AO ist sowohl eine vorbeugende Unterlassungsklage als auch einstweiliger Rechtsschutz nach § 114 FGO möglich.

3. Ein Auskunftersuchen der Finanzbehörde gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 AO ist bereits möglich, wenn es aufgrund konkreter Umstände angezeigt ist, weitere Auskünfte auch bei Dritten einzuholen.

Die Klin. betreibt eine Apotheke. Neben Erlösen, die sie über eine Rezeptabrechnungsstelle abrechnete, überwiesen Kunden Beträge auf ihr Bankkonto. Darüber hinaus erzielte die Klin. Bareinnahmen aus Rezeptzahlungen und dem freien Verkauf von Waren.

Im Rahmen einer Außenprüfung stellte die Prüferin bei einer Verprobung der Rohgewinnsätze für die Freiwahl- und Sichtwahlartikel Differenzen für die Jahre 2014 und 2015 fest, die u. a. aus den von ihr lediglich geschätzten Werten für die Aufteilung der Umsätze aus den Kassenrezepten (verschreibungspflichtig/nicht verschreibungspflichtig) herrühren könnten. Das FA forderte die Klin. deshalb zur Vorlage der Daten der Rezeptabrechnungsstelle für jedes einzelne Rezept in digitaler Form auf. Da die Klin. dieser Aufforderung nicht nachgekommen war, wiederholte das FA seine Aufforderung und kündigte an, die einzelnen Rezepte unmittelbar bei der Rezeptabrechnungsstelle anzufordern, wenn die Klin. die Unterlagen nicht vorlege. Auch dieser Aufforderung kam die Klin. nicht nach.

Sie stellte beim FG einen Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung zur Feststellung der Unzulässigkeit des angekündigten Auskunftersuchens an die Rezeptabrechnungsstelle. Diesen verwarf das FG als unzulässig. Das beabsichtigte Auskunftersuchen an die Rezeptabrechnungsstelle stelle einen Verwaltungsakt dar, gegen den sich die Klin. durch Einlegung eines Einspruchs wenden könne, so dass sie des einstweiligen Rechtsschutzes gemäß § 114 FGO nicht bedürfe. Auch könne das FG keine Untersagungsanordnung aussprechen, da dies eine endgültige Regelung darstelle.

Die Klin. erhob daraufhin Sprungklage „wegen Androhung eines Auskunftersuchens bei einem Dritten“, die mangels Zustimmung des FA als Einspruch behandelt wurde. Das FA verwarf diesen als unzulässig, da kein Verwaltungsakt vorliege. Die hiergegen erhobene Klage wegen des „beabsichtigten Auskunftersuchens“ sah das FG zwar als zulässig an, da es sich um eine vorbeugende Unterlassungsklage handele. Die Klage sei aber unbegründet.

Während des Revisionsverfahrens hat das FA das angekündigte Auskunftersuchen an die Rezeptabrechnungsstelle gerichtet; diese hat dem FA zwischenzeitlich einen Datenträger übermittelt.

Der BFH wies die Revision zurück. Er führte aus:

Trotz Erledigung des ursprünglichen Ersuchens bleibt Klage als allgemeine Feststellungsklage zulässig

14 „1. Die Revision ist zulässig. Zwar hat sich die zulässigerweise erhobene vorbeugende Unterlassungsklage (unter a) während des Revisionsverfahrens durch das zwischenzeitlich tatsächlich umgesetzte Ersuchen erledigt. Dies führt allerdings nicht zum Wegfall des Rechtsschutzbedürfnisses und damit zur Unzulässigkeit der Revision. Vielmehr ist die Klin. berechtigt, ihr Klagebegehren, die Rechtswidrigkeit der Androhung des Auskunftersuchens feststellen zu lassen, im Wege einer allgemeinen Feststellungsklage gemäß § 41 Abs. 1 FGO weiterzuverfolgen (unten b).

Gegen Androhung eines Auskunftersuchens kann vorbeugende Unterlassungsklage erhoben werden

15 a) Die bloße Androhung des Auskunftersuchens als Vorbereitungshandlung ist – anders als das (nachfolgende) Auskunftersuchen gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 AO (vgl. zur Eigenschaft als Verwaltungsakt insoweit nur Senatsurteil vom 29.07.2015 – X R 4/14, BFHE 251, 112, BStBl II 2016, 135, HFR 2016, 89, Rz. 26, m. w. N.) – schon mangels Erzwingbarkeit der Maßnahme nach den Vorschriften der §§ 328 ff. AO (vgl. nur Senatsurteil vom 16.11.2011 – X R 18/09, BFHE 235, 452, BStBl II 2012, 129, HFR 2012, 153, Rz. 18, m. w. N.) kein Verwaltungsakt. Daher konnte die Klin. nur im Wege einer vorbeugenden Unterlassungsklage als Unterfall der allgemeinen Leistungsklage gerichtlichen Rechtsschutz erlangen.

Ein Kläger kann deshalb nicht auf Klage gegen Auskunftersuchen verwiesen werden

Sie konnte weder darauf verwiesen werden, gegen das Auskunftersuchen oder gegen die Steuerbescheide, die Erkenntnisse des Auskunftersuchens beinhalten, vorzugehen (so aber FG Düsseldorf, Urteil vom 25.04.2007 – 7 K 4756/06, EFG 2007, 1536, für den Fall einer Klage gegen einen durchgeführten Kontenabruf nach § 93 Abs. 7 AO), noch war die vorbeugende Unterlassungsklage wegen doppelter Rechtshängigkeit unzulässig. Da das FA der vorher erhobenen Sprungklage, die den identischen Streitgegenstand umfasste, nicht zugestimmt hatte, endete die Rechtshängigkeit der Sprungklage und verlор vor der Erhebung der Unterlassungsklage ihren Charakter als Klage (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 08.11.2016 – I R 1/15, BFHE 256, 195, BStBl II 2017, 720, HFR 2017, 419, Rz. 12).

Vorliegend hat sich zwar Unterlassungsklage erledigt, ...

16 b) Aufgrund des zwischenzeitlich vollzogenen Auskunftersuchens des FA hat sich die vorbeugende Unterlassungsklage der Klin. zwar erledigt, sie kann ihr Begehren aber als Feststellungsklage weiterverfolgen.

... die auch nicht in Fortsetzungsfeststellungsklage umgestellt werden kann, ...

17 aa) Anders als eine Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage ist die Unterlassungsklage als Unterfall einer Leistungsklage nach ihrer Erledigung nicht in eine Fortsetzungsfeststellungsklage umstellbar. Denn die Fortsetzungsfeststellungsklage ist ein Unterfall der Anfechtungsklage (BFH-Urteil vom 02.06.1987 – VIII R 192/83, BFH/NV 1988, 104, unter I.2.a, m. w. N.), der analog auf den Fall

der Verpflichtungsklage ausgedehnt wird (BFH-Urteil vom 12.06.1996 – II R 71/94, BFH/NV 1996, 873, unter II.1., m. w. N.). In beiden Fällen verlangt die Fortsetzungsfeststellungsklage somit das Vorliegen eines Verwaltungsakts, der bei der Androhung eines Auskunftersuchens gerade (noch) nicht gegeben ist (vgl. oben unter 1.a). Auch ist das zwischenzeitlich durchgeführte Auskunftersuchen und damit der (nachfolgende) Verwaltungsakt (vgl. hierzu nur Senatsurteil in BFHE 251, 112, BStBl II 2016, 135, HFR 2016, 89, Rz. 26) in einem separaten Verwaltungsverfahren erlassen worden. Er kann schon deshalb nicht Gegenstand des streitgegenständlichen Klageverfahrens nach § 68 Satz 1 i. V. m. § 127 FGO werden.

... doch ist sie in Feststellungsklage übergegangen

18 bb) Vorliegend ist die vorbeugende Unterlassungsklage jedoch in eine Feststellungsklage gemäß § 41 Abs. 1 FGO übergegangen. Denn das Klageinteresse ist so zu verstehen, dass die Klin. stets (auch) die Feststellung begehrte, die Rechtmäßigkeit eines vom FA geplanten Auskunftersuchens im Hinblick auf ihr Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und ihr Recht auf Wahrung des Steuergeheimnisses nachträglich gerichtlich überprüfen zu lassen. Die Feststellungsklage scheitert nicht daran, dass die Klin. ihr Prozessziel auf anderem Weg schneller, einfacher und billiger erreichen kann (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 10.02.1987 – VII R 77/84, BFHE 149, 387, BStBl II 1987, 545, HFR 1987, 395, unter B. I.2., m. w. N.). Eine solche Möglichkeit ist hier gerade nicht (mehr) gegeben. Weder muss sich die Klin. auf eine neue Fortsetzungsfeststellungsklage gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO in Bezug auf das Auskunftersuchen verweisen lassen noch kann es relevant sein, dass sie bereits im Rahmen des einstweiligen Rechtsschutzes gegen die Androhung des Auskunftersuchens vorgegangen ist.

Ein solcher Übergang stellt keine Klageänderung dar, ...

19 (1) Der Übergang von einer Leistungsklage zur Feststellungsklage stellt keine nach § 123 Abs. 1 Satz 1 FGO im Revisionsverfahren unzulässige Klageänderung dar, da es sich lediglich um eine Einschränkung der allgemeinen Leistungsklage handelt (vgl. BFH-Urteil vom 18.01.2012 – II R 49/10, BFHE 235, 151, BStBl II 2012, 168, HFR 2012, 295, Rz. 16, m. w. N.).

... da berechtigtes Interesse des Klägers an Feststellung der Rechtswidrigkeit des Verwaltungshandelns fortbesteht

20 (2) Die Feststellungsklage ist gemäß § 41 Abs. 1 FGO zulässig. Es besteht weiterhin ein Rechtsschutzbedürfnis der Klin. Gerade mittels einer Feststellungsklage kann die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses oder der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung hat. Um die Feststellung des Bestehens eines Rechtsverhältnisses in diesem Sinn geht es auch, wenn – wie hier – die Rechtswidrigkeit von Verwaltungshandeln, das keinen Verwaltungsakt darstellt (§ 118 Satz 1 AO), gegenüber dem Betroffenen festgestellt werden soll (vgl. nur BFH-Urteil vom 29.04.2008 – I R 79/07, BFH/NV 2008, 1807, HFR 2008, 1214, unter II.1.).

(Ausnahmsweise) keine Subsidiarität der Feststellungsklage, ...

21 (3) Der Zulässigkeit der Feststellungsklage steht § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO nicht entgegen.

... da keine Umgehung der Fristen oder des Vorverfahrens droht

22 (a) Hiernach kann zwar die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses nicht

begehrt werden, soweit der Kläger seine Rechte durch Gestaltungs- oder Leistungsklage verfolgen kann oder hätte verfolgen können. § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO ist aber ebenso wie die vergleichbare Regelung des § 43 Abs. 2 Satz 1 VwGO ihrem Zweck entsprechend einschränkend auszulegen und anzuwenden (BVerwG-Urteil vom 29.04.1997 – 1 C 2/95, NJW 1997, 2534, unter 4., m. w. N., zu § 43 Abs. 2 Satz 1 VwGO). Droht keine Umgehung der für Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen geltenden Bestimmungen über Fristen und Vorverfahren, steht § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO der Feststellungsklage ebenso wenig entgegen wie in Fällen, in denen diese den effektiveren Rechtsschutz bietet. Kann die zwischen den Beteiligten streitige Frage sachgerecht und dem Rechtsschutzinteresse des Rechtsmittelführers voll Rechnung tragend durch das Feststellungsurteil geklärt werden, verbietet es sich, diesen auf eine (neue) Fortsetzungsfeststellungsklage zu verweisen.

Entscheidend bleiben nämlich Zulässigkeitskriterien der allgemeinen Leistungsklage

23 (b) Vorliegend werden die besonderen Sachentscheidungsvoraussetzungen, die für Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen gelten, durch die Umstellung der als allgemeine Leistungsklage (in Form der vorbeugenden Unterlassungsklage) erhobenen Klage in eine allgemeine Feststellungsklage nicht unterlaufen. Denn auch die Zulässigkeit der allgemeinen Leistungsklage ist weder von einer Klagefrist noch von der Durchführung eines Vorverfahrens abhängig.

24 Die materiell-rechtliche Rechtsfrage – die Rechtswidrigkeit des (angedrohten) Auskunftersuchens – ist zudem dieselbe, welche die Klin. sowohl mit ihrer vorbeugenden Unterlassungsklage als auch mit der daraus erwachsenen Feststellungsklage klären will.

Feststellungsinteresse aufgrund Wiederholungsgefahr und zu Rehabilitationszwecken

25 (4) Ebenso ist das erforderliche Feststellungsinteresse und damit ein Rechtsschutzinteresse der Klin. vorliegend gegeben. Zum einen besteht neben der Wiederholungsgefahr ein Rehabilitationsinteresse. Darüber hinaus ist es prozessökonomisch wenig verständlich, warum die maßgebliche Rechtsfrage nicht im bereits anhängigen und aufwändig betriebenen Verfahren geklärt werden soll. Wie im Fall einer Fortsetzungsfeststellungsklage gilt, dass ‚eine Partei nicht ohne Not um die Früchte des bisherigen Prozesses gebracht werden darf, insbesondere dann nicht, wenn das Verfahren unter entsprechendem Aufwand einen bestimmten Stand erreicht hat und sich mit der Erledigung des ursprünglichen Antrages die Frage stellt, ob dieser Aufwand nutzlos gewesen sein soll und der Kläger der (häufig nicht auf sein Verhalten zurückgehenden) Erledigung wegen in diesem Verfahren leer ausgehen muss‘ (so schon BVerwG-Urteil vom 18.04.1986 – 8 C 84/84 – Buchholz 310 § 161 VwGO Nr. 69 S. 9 (13 f.) unter Hinweis auf das BVerwG-Urteil vom 28.04.1967 – IV C 163.65 – Buchholz 310 § 113 VwGO Nr. 36 S. 64 (66)).

Auch ist sicherzustellen, dass Kläger nicht aus dem Verfahren gedrängt wird

26 Gerade im vorliegenden Fall, in dem allein das FA durch Schaffung vollendeter Tatsachen trotz einer noch nicht rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung die nachträgliche Unzulässigkeit der Klage und damit das Hinausdrängen der Klin. aus dem schon seit längerer Zeit betriebenen Verfahren bewirken würde, muss sichergestellt sein, dass das Verfahren beendet werden kann. Dies ist aufgrund des Feststellungsantrags als ‚Minus‘ zum Leistungsantrag möglich.

Daran ändert auch bereits durchgeführtes Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes nichts

27 (5) Das Feststellungsinteresse bzw. das Rechtsschutzbedürfnis der Klin. ist im Streitfall nicht deswegen zu verneinen, weil sie bereits im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes gegen die Androhung des Auskunftersuchens vorgegangen ist und das FG diesen Weg rechtsfehlerhaft als nicht eröffnet angesehen hat.

Einstweiliger Rechtsschutz nach § 114 FGO kann bei Androhung von Auskunftersuchen beantragt werden

28 (a) Besteht für einen Stpfl. die Möglichkeit, eine vorbeugende Unterlassungsklage zu erheben, wenn er von dem beabsichtigten Auskunftersuchen nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO in Kenntnis gesetzt worden ist, ist konsequenterweise der einstweilige Rechtsschutz nach § 114 FGO, und zwar auch vor Erhebung der Unterlassungsklage, möglich. Denn mit einem solchen Antrag kann der Betroffene erreichen, dass die Finanzbehörde vorläufig, und zwar bis zur Entscheidung über die Hauptsache, an der Durchführung des Auskunftersuchens gehindert wird (ebenso, wenn auch im Fall des Kontenabrufs nach § 93 Abs. 7 AO: Loose, EFG 2007, 1537; Maidorn, NJW 2006, 3752, 3756; Cöster/Intemann, DStR 2005, 1249, 1250; v. Wedelstädt, AO-StB 2006, 118, 121). Für einen derartigen Antrag nach § 114 FGO wird regelmäßig ein Rechtsschutzbedürfnis bestehen, da ansonsten durch das Auskunftersuchen möglicherweise endgültig und unheilbar das Grundrecht des Stpfl. auf informationelle Selbstbestimmung verletzt würde.

Dennoch bleibt Feststellungsinteresse im Hauptsacheverfahren bestehen

29 (b) Die Klin. hatte sich bereits vor ihrer vorbeugenden Unterlassungsklage um einstweiligen Rechtsschutz beim FG bemüht. Dass ihr Antrag gemäß § 114 FGO erfolglos blieb, kann indes nicht dazu führen, eine spätere Feststellungsklage in Bezug auf die Hauptsache unter prozessökonomischen Gründen als nicht mehr zulässig anzusehen. Dies gilt unabhängig davon, ob das FG rechtsfehlerhaft einen solchen Antrag nach § 114 FGO abgelehnt oder die Beschwerde nach § 128 Abs. 3 FGO nicht zugelassen hat. Denn entscheidend ist, dass auch weiterhin – wie vorstehend bereits dargelegt – ein Interesse der Klin. an der Feststellung der Rechtmäßigkeit des (vollzogenen) Auskunftersuchens nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO besteht.

30 2. Die Revision ist unbegründet. Die Androhung des Auskunftersuchens war rechtmäßig.

Auskunftersuchen war rechtmäßig, ...

31 Zutreffend hat das FG bereits in seinem Beschluss vom 08.01.2018 – 9 V 9166/17 erkannt, dass das streitige Auskunftersuchen unter Beachtung der vom Senat in seinem Urteil in BFHE 251, 112, BStBl II 2016, 135, HFR 2016, 89, Rz. 38 ff. dargelegten Grundsätze nicht rechtsfehlerhaft ist.

... da Klin. nicht mitgewirkt hat

32 a) Die Klin. hatte dem FA im Rahmen der Außenprüfung die angeforderten Daten der Rezeptabrechnungsstelle für jedes einzelne Rezept vorzulegen. Diese Daten sind für die Besteuerung erheblich, da sie aus Sicht des FA erforderlich waren, um die Kalkulationsdifferenzen aufzuklären.

Entscheidend für Art der Ermittlungen ist § 88 Abs. 2 Satz 1 AO

33 aa) Die Art und der Umfang der Ermittlungen der Finanzbehörden richten sich gemäß § 88 Abs. 2 Satz 1 AO nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden.

34 Aus diesem Grunde hindert die bloße Behauptung der Klin., die Zahlungen der Rezeptabrechnungsstelle seien vollständig erfasst, die Finanzbehörde nicht, eine Kalkulation vorzunehmen und sich (daneben) insbesondere sämtliche Zahlungen bescheinigen zu lassen. Denn schon aufgrund des verfassungsrechtlich gebotenen Verifikationsprinzips (BVerfG-Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, HFR 1991, 550, unter C. I.2.) müssen die Finanzbehörden in der Lage sein, Angaben des Stpfl. effektiv auf ihre Richtigkeit überprüfen zu können (Senatsbeschluss vom 20.06.2011 – X B 234/10, BFH/NV 2011, 1829, Rz. 6). Der Stpfl. hat gemäß § 93 Abs. 1 Satz 1 AO die für die Kalkulation aus Sicht der Finanzbehörde notwendigen Auskünfte zu erteilen. Diese Mitwirkungspflicht des Stpfl. ergibt sich im Rahmen der Außenprüfung aus § 200 Abs. 1 Satz 2 AO.

FA durfte steuerliche Relevanz der Auskünfte annehmen

35 bb) Das FA durfte im Streitfall im Rahmen seiner Außenprüfung zu der Einschätzung gelangen, die Auskünfte könnten zur Aufdeckung steuererheblicher Tatsachen führen. Es reicht aus, dass steuerlich erhebliche Tatsachen betroffen sind, die die finanzbehördlichen Entscheidungen in einem steuerrechtlichen Verwaltungsverfahren beeinflussen können (vgl. Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 10). Die in diesem Sinne erheblichen, mitzuteilenden ‚Tatsachen‘ müssen lediglich im Rahmen einer Prognoseentscheidung der Finanzbehörde möglich sein (BFH-Urteil vom 29.10.1986 – VII R 82/85, BFHE 148, 108, BStBl II 1988, 359, HFR 1987, 132, unter II.3.a, ständige Rspr.). Davon zu unterscheiden sind Einwendungen des Stpfl. gegen die Schätzung. Sie lassen das Recht des FA, nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO weitere Auskünfte auch bei Dritten einzuholen, unberührt.

Vorliegend war Kalkulation des FA weitergehend zu überprüfen, ...

36 cc) Vorliegend ergibt sich bereits aus den vom FA im Rahmen der Prüfung festgestellten Kalkulationsdifferenzen, dass die Daten zu den einzelnen Rezepten einer weitergehenden Überprüfung bedurften. Soweit die Klin. behauptet, diese Daten hätten dem FA während der Außenprüfung in anderer Form bereits vorgelegen, ist sie – unabhängig davon, ob sich bereits deshalb die Vorlage der angeforderten Rezeptdaten erübrigt hätte – einen Nachweis für die Richtigkeit dieser Behauptung schuldig geblieben.

... da Ungenauigkeiten aufzuklären waren

37 dd) Ein hinreichender Anlass für ein solches Auskunftersuchen liegt auch ... nicht erst vor, wenn ein begründeter Verdacht dafür besteht, dass steuerrechtliche Unregelmäßigkeiten gegeben sind. Es genügt vielmehr, wenn anhand konkreter Umstände – hier die Ungenauigkeiten der Ergebnisse der bisherigen Verprobung, die auf dem lediglich geschätzten Verhältnis zwischen rezept- und nichtrezeptpflichtigen Medikamenten beruhte – ein Auskunftersuchen angezeigt ist.

Abzustellen ist dabei auf Situation im Zeitpunkt der Androhung des Auskunftersuchens

Abzustellen ist insoweit allein auf den Zeitpunkt des Auskunftersuchens. Sollte sich, wie von der Klin. lediglich behauptet, im weiteren Verfahren herausgestellt haben, dass die Rezeptdaten die Ungenauigkeiten des Verprobungsergebnisses nicht aufgeklärt hätten, ist dies deshalb im vorliegenden Verfahren ohne Bedeutung.

Weigerung der Klin. mitzuwirken erlaubt Auskunftersuchen an Dritte

38 b) Da die Klin. sich weigerte, dem FA die geforderten Daten zur Verfügung zu stellen, obwohl sie dazu gemäß

§ 93 Abs. 1 AO i. V. m. § 200 Abs. 1 Satz 2 AO verpflichtet gewesen ist, durfte sich das FA gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 AO an die Rezeptabrechnungsstelle als Dritte wenden.

Fehlende Mitwirkung der Klin. vom FG festgestellt

39 aa) Die fehlende Mitwirkung der Klin. ist vom FG festgestellt worden. Da die Klin. dies nicht mit Verfahrensrügen angegriffen hat, ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO an diese Feststellung gebunden.

Subsidiaritätserfordernis aus § 93 Abs. 1 Satz 3 AO somit Genüge getan

40 bb) Wegen der fehlenden Mitwirkung der Klin. war das FA berechtigt, sich gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 AO an die Rezeptabrechnungsstelle als andere Person zu wenden. Dies unterscheidet den vorliegenden Sachverhalt von demjenigen, der dem Senatsurteil vom 28.10.2020 – X R 37/18 (BFHE 271, 28, BFH/NV 2021, 365, HFR 2021, 539) zugrunde lag. Dort hatte sich das FA ohne vorherige Sachverhaltsaufklärung beim Stpfl. unmittelbar an die andere Person gewandt. Ob insoweit die Voraussetzungen des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO beachtet worden waren, hatte der Senat mangels geeigneter Feststellungen des FG nicht überprüfen können.

Erkennbar kein Sachaufklärungsmangel des FG

41 3. Die von der Klin. erhobene Verfahrensrüge, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt, da es die von ihr benannten Zeugen nicht vernommen habe, hat der Senat geprüft. Sie ist jedenfalls mangels Erheblichkeit einer solchen Zeugeneinvernahme für die Beurteilung der Richtigkeit des Auskunftersuchens unbegründet. ...“

Anmerkung

Der BFH hat sich im vorliegenden Urteil erneut mit Fragen rund um das Auskunftersuchen nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO befassen dürfen (vgl. dazu allgemein auch Nöcker in Zugmaier/Nöcker, § 93 AO). Dabei ging es aufgrund der fehlenden Mitwirkung des Stpfl. weniger um die Problematik der dort geregelten Subsidiarität (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 271, 28, HFR 2021, 539 mit Anmerkung Nöcker, HFR 2021, 541). Vielmehr hatte der BFH erstmals dazu Stellung zu nehmen, ob und welche Art von Rechtsschutz im Fall eines angedrohten Auskunftersuchens möglich ist. Dies ist nach seiner Ansicht eine vorbeugende Unterlassungsklage. Erledigt sich das Rechtsschutzinteresse des Stpfl. später im Fall einer solchen Klage deshalb, weil das FA zwischenzeitlich die Auskunft beim Dritten einholt, liegt ausnahmsweise eine Umstellung in eine Feststellungsklage vor, wenn der Stpfl. an seinem Begehren auf gerichtliche Klärung festhält. Einstweiliger Rechtsschutz ist im Wege der einstweiligen Anordnung nach § 114 FGO möglich. Daneben hat der BFH dargestellt, dass Zweifel an der Tauglichkeit der Verprobungsmethode der Finanzverwaltung nicht Gegenstand eines Verfahrens im Zusammenhang mit § 93 Abs. 1 Satz 3 AO sind.

1. Der Revision liegt eine Verprobung des sog. freien Verkaufs von Waren durch eine Apotheke zugrunde. Neben den rezeptgebundenen Medikamenten nimmt dieser wirtschaftliche Bereich in einer Apotheke einen immer größeren Stellenwert ein. Je nach der Anzahl der Apotheken in einer Stadt sichern diese Einnahmen durchaus auch deren wirtschaftliches Überleben. Zur Verprobung geht der Betriebsprüfer des FA grundsätzlich davon aus, dass sich aus den Umsätzen der Kassenrezepte der dazugehörige Wareneinsatz zurückrechnen lässt und es zumindest theoretisch möglich ist, die Marge des Apothekers in diesem Bereich aufgrund der gesetzlichen Vorschriften zu ermitteln. Der verbleibende Anteil

des Wareneinsatzes entfällt auf den aus Sicht der Finanzverwaltung „riskobehafteten“ Bereich der Privatrezepte und der sog. OTC-Produkte. Ein in diesem Bereich sich ergebender auffällig niedriger Rohgewinnaufschlag kann ein Anhaltspunkt für nicht deklarierte Einnahmen sein (vgl. weiterführend zur Verprobung bei Apotheken nur Brinkmann, Schätzungen im Steuerrecht, 5. Aufl. Berlin 2020, 10 Branchenhinweise und Einzelfragen, Apotheken, S. 431 ff.). Im Rahmen des vorliegenden Verfahrens wollte die Betriebsprüferin des FA die Rohgewinnsätze bei OTC, im Verfahren als „Freiwahl- und Sichtwahlartikel“ bezeichnet, überprüfen. Dazu benötigte sie die Daten der Abrechnung mit der Rezeptabrechnungsstelle. Sie verlangte diese wiederholt von der Klin., die sich aber schon deshalb weigerte, weil sie davon ausging, dass diese Unterlagen für eine Verprobung nicht geeignet seien.

2. Die bloße Androhung eines Auskunftersuchens ist anders als das Auskunftersuchen selbst kein Verwaltungsakt. Dennoch bedarf es insoweit einer Rechtsschutzmöglichkeit für Stpfl. Dies gilt unabhängig davon, ob das angedrohte Auskunftersuchen an sich geeignet erscheint. Vorliegend waren schon aus Sicht des FG die beabsichtigten Auskunftersuchen geeignet, den Umfang der Umsätze der Klin. aus dem Verkauf rezeptpflichtiger Gegenstände zu berechnen und die gewünschte Verprobung der anderen Warengruppen vorzunehmen (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 14.03.2019 – 9 K 9060/18, EFG 2019, 1430, Rz. 44).

3. Unklar war bislang, wie ein solcher Rechtsschutz sicherzustellen ist. Während in den Fällen des § 117 AO (grenzüberschreitender Auskunftsverkehr) ein vorbeugender Unterlassungsanspruch gemäß § 1004 Abs. 1 Satz 1 BGB analog i. V. m. § 30 AO angenommen worden ist (vgl. FG Köln, Beschluss vom 23.02.2018 – 2 V 814/17, EFG 2018, 852), hat das FG Berlin-Brandenburg in seinem Beschluss vom 14.01.2013 – 7 V 7076/11 (EFG 2013, 536) die Gewährung vorbeugenden Rechtsschutzes im Rahmen eines Antrags nach § 114 FGO verneint. Der Stpfl. habe die Auskunft, dort die Vorlage von Kontoauszügen durch ein Kreditinstitut, abzuwarten und dann im Hauptsacheverfahren Einspruch (und Klage) zu erheben. Auch das FG Düsseldorf war im Fall einer vorbeugenden Unterlassungsklage gegen ein angedrohtes Auskunftersuchens der Meinung, der Stpfl. habe entweder gegen das Auskunftersuchen oder gegen die Steuerbescheide, die dessen Erkenntnisse beinhalten, vorzugehen (FG Düsseldorf, Urteil in EFG 2007, 1536 für den Fall eines Kontoabrufs nach § 93 Abs. 7 AO). Diesen Ansichten tritt der BFH nunmehr in Rz. 28 des Besprechungsurteils entgegen und stellt klar, dass gegen die bloße Androhung des Auskunftersuchens als Vorbereitungsmaßnahme nicht nur die Möglichkeit einer vorbeugenden Unterlassungsklage gegeben ist, sondern konsequentermaßen auch einstweiliger Rechtsschutz nach § 114 FGO, und zwar vor Erhebung dieser Unterlassungsklage, möglich ist. Regelmäßig bestehe aufgrund der möglicherweise endgültigen und unheilbaren Verletzung des Grundrechts des Stpfl. auf informationelle Selbstbestimmung auch ein Rechtsschutzbedürfnis.

4. Da die vorbeugende Unterlassungsklage kein Unterfall der Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage ist, kann sie im Fall der Erledigung nicht in eine Fortsetzungsfeststellungsklage umgestellt werden. Stattdessen geht der BFH davon aus, dass die vorbeugende Unterlassungsklage in eine Feststellungsklage gemäß § 41 Abs. 1 FGO übergegangen ist. Einer Umstellung bedarf es deshalb im Fall eines angedrohten Auskunftersuchens nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO nicht.

5. In der Sache stritten die Klin. und ihr Berater eigentlich (weiterhin) um den Sinn und Zweck des angedrohten Auskunftersuchens und brachten Bedenken gegen die

nachfolgende Schätzung vor. Dabei vermischten sie zwei Verfahren, für die in beiden Fällen eine Prognose nötig ist: das Verfahren gegen das Auskunftersuchen bei Dritten und das Schätzungsverfahren.

Für das Verfahren in Bezug auf das (angedrohte) Auskunftersuchen reicht die Prognose aus, dass die Auskünfte, ob beim Stpfl. oder beim Dritten, für die steuerliche Überprüfung eines Sachverhalts relevant sein können. Vorliegend ging auch das FA davon aus, dass die bislang ermittelten Differenzen aufgrund der Verprobung nicht aussagekräftig genug waren. Die Datenbasis war geschätzt. Die Daten für jedes einzelne Rezept sollten eine erneute Verprobung möglich machen. Dazu benötigte die Prüferin des FA die Rezeptdaten von der Klin., die sie nicht erhielt. Folglich wollte die Prüferin sich an die Rezeptabrechnungsstelle wenden. Damit stand, nicht etwa nur im Rahmen einer Prognose, fest, dass die Klin. selbst die notwendigen Daten nicht herausgeben würde. Weiter war klar, wenn auch nur im Rahmen der Beurteilung durch das FA, dass eine Verprobung sachgerecht allein mit diesen Daten möglich sei. Unerheblich ist in diesem Stadium, ob die Verprobung selbst geeignet ist, eine Differenz und damit letztlich eine Schätzungsmöglichkeit aufzuzeigen. Letztere Fragen sind als Einwendungen gegen die Schätzungsbescheide relevant.

Im Übrigen obliegt es nach § 88 Abs. 1 Satz 1 AO dem FA, wie es ermitteln will. Das FA kann im Rahmen seiner Ermittlungen eine Verprobung auch durchführen, wenn bislang in anderen Prüfungen keine oder nur geringe Buchführungsmängel gegeben sind (vgl. nur Brinkmann, Schätzungen im Steuerrecht, 5. Aufl. Berlin 2020, 216 f., m. w. N.). Denn gerade die Verprobung kann Differenzen aufzeigen, die ihrerseits die Richtigkeitsvermutung des § 158 AO widerlegen und zu einer Schätzung ermächtigen.

Es liegt im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens des FA, wie intensiv eine solche Überprüfung erfolgen soll. Die Verprobung und ihr vorgelagert das (angedrohte) Auskunftersuchen waren Teil der vom FA gewählten Ermittlung, ihre Tauglichkeit im Rahmen des (späteren) Verfahrens gegen die Schätzungsbescheide zu prüfen.

RiBFH Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Gregor Nöcker

Gewerbsteuer

14 Umfang der Gewerbesteuerbefreiung für Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeeinrichtungen

Urteil vom 01.09.2021 – III R 20/19 –

Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 12.02.2019 – 8 K 8030/15 (EFG 2019, 721)

GewStG § 3 Nr. 20 Buchst. c, d; AO § 14 Satz 1

1. Die Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG erfasst nur die Gewinne, die aus dem Betrieb der jeweiligen Einrichtung selbst erzielt werden. Übt der Träger der Einrichtung daneben Tätigkeiten aus, die nicht vom Zweck der Steuerprivilegierung gedeckt sind, unterfällt der daraus erzielte Gewinn der Gewerbesteuer.

2. Die Annahme einer nicht von der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG erfassten Tätigkeit setzt nicht voraus, dass die Tätigkeit die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i. S. des § 14 Satz 1 AO erfüllt, den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung

verlässt oder besondere organisatorische Vorkehrungen erfordert. Es genügt, dass der Tätigkeit trennbare Erträge zugeordnet werden können.

Streitig war die Reichweite der GewSt-Befreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG für Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime und Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen in den Erhebungszeiträumen 2009 bis 2011. Die Klin. ist eine GmbH, deren Geschäftsgegenstand die Erbringung von Pflegeleistungen gegenüber kranken Personen entsprechend den Leistungskatalogen der gesetzlichen und privaten Krankenversicherungen ist.

2009 erwarb die Anteilserwerberin von der Anteilsveräußerin sämtliche Geschäftsanteile an der Klin. und übernahm deren Geschäftsführung. Zur Finanzierung dieser Anteilsübernahme nahm die Klin. selbst ein verzinsliches Bankdarlehen auf. Die Klin. vereinbarte mit der Anteilserwerberin, dieser ebenfalls ein entsprechendes Darlehen zu gewähren. Die Anteilserwerberin stellte zur Sicherheit u. a. eine selbstschuldnerische Bürgschaft und trat Ansprüche aus einer Risikolebensversicherung an die Bank ab. Das Darlehen wurde 2011 ausgezahlt und die Anteilserwerberin bezahlte damit (anteilig) den Kaufpreis für die Anteile an der Klin. an die Anteilsveräußerin. Die von der Klin. 2011 gezahlten Zinsen brachte sie als Betriebsausgaben in Abzug. Die Klin. gewährte der Anteilserwerberin zudem ein weiteres verzinsliches Darlehen aus eigenem Vermögen.

Die Klin. erhielt zudem geringfügige Provisionen.

Die Klin. wurde zunächst erklärungsgemäß veranlagt. Eine Außenprüfung nahm eine partielle GewSt-Pflicht der Klin. in Höhe der erzielten Zins- und Provisionserträge an. Dem folgte das FA in entsprechend geänderten GewSt-Messbescheiden.

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

16 „... Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die Klin. die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG auch für die von ihr erzielten Gewinne aus Darlehens- und Provisionsgeschäften in Anspruch nehmen kann.

17 1. Die Auslegung des § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG durch das FG ist revisionsrechtlich zu beanstanden.

GewSt-Befreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG für Alten- und Pflegeeinrichtungen ...

18 a) Nach § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG ... sind von der GewSt befreit Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime, wenn bei ihnen im Erhebungszeitraum mindestens 40 % der Leistungen den in § 61 Abs. 1 SGB XII oder den in § 53 Nr. 2 AO genannten Personen zugutegekommen sind. Ferner sind nach § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG ... Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen von der GewSt befreit, wenn im Erhebungszeitraum die Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind.

... ist keine uneingeschränkte persönliche Steuerbefreiung

19 b) Die Steuerbefreiungsvorschriften erfordern eine Differenzierung zwischen begünstigten und nicht begünstigten Tätigkeiten der Einrichtung.

20 aa) Bei der im Streitfall in Rede stehenden Steuerbefreiung handelt es sich nicht um eine persönliche Steuerbefreiung. Von der GewSt wird nicht der Träger der in § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG benannten Einrichtungen mit seinem gesamten Gewerbeertrag befreit; begünstigt werden vielmehr nur die aus dem Betrieb der Einrichtung resultierenden Erträge. Soweit der Träger der Einrichtung außerhalb derselben Erträge erzielt, unterliegen diese der GewSt (BFH-Beschluss vom 10.03.2010 – I R 41/09, BFHE 229, 358, BStBl II 2011, 181, HFR 2010, 836, Rz. 15, m. w. N.). Eine sachliche Rechtfertigung, auch diese gewerblichen Erträge in die Steuerbefreiung einzubeziehen, ist nicht ersichtlich. Denn der Zweck der Steuerbefreiung liegt darin, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten (BFH-Beschluss vom 08.09.2011 – I R 78/10, BFH/NV 2012, 44, Rz. 9; BFH-Urteile vom 22.06.2011 – I R 43/10, BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, HFR 2011, 1125, Rz. 10; vom 22.06.2011 – I R 59/10, BFH/NV 2012, 61, Rz. 9, und vom 25.01.2017 – I R 74/14, BFHE 257, 435, BStBl II 2017, 650, HFR 2017, 615, Rz. 15). Hieraus lässt sich ableiten, dass nur diejenigen Erträge begünstigt sind, die aus dem Betrieb der jeweiligen Einrichtung selbst erzielt werden; denn nur insoweit entstehen für die Sozialversicherungsträger Kosten. Eine wirtschaftliche Betätigung mit anderem Gegenstand ist dagegen nach dieser Norm nicht steuerbefreit (BFH-Urteil in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, HFR 2011, 1125, Rz. 10). Anderenfalls würde eine Kapitalgesellschaft, deren Tätigkeit stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG), schon allein deshalb von der GewSt befreit, weil sie auch ein Alten- oder Pflegeheim betreibt (BFH-Urteil in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, HFR 2011, 1125, Rz. 16).

Dies widerspricht nicht Objektsteuercharakter der GewSt

21 bb) ... [D]iese einschränkende Auslegung des § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG [widerspricht] nicht dem Objektsteuercharakter der GewSt. Der Objektsteuercharakter der GewSt besagt, dass das Steuerobjekt – der Gewerbebetrieb – mit der ihm eigenen Ertragskraft ohne Rücksicht auf die persönlichen Merkmale des Steuersubjekts und seiner persönlichen Beziehung zum Steuerobjekt erfasst werden soll (BFH-Urteil vom 07.03.2007 – I R 60/06, BFHE 217, 100, BStBl II 2007, 654, HFR 2007, 766, Rz. 15). Die Befreiung bezieht sich – wie ausgeführt wurde – gerade nicht auf den Träger der in § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG benannten Einrichtungen mit seinem gesamten Gewerbeertrag, sondern nur auf die aus der begünstigten Einrichtung selbst erzielten Erträge. Soweit von der Befreiung Erträge ausgenommen werden, die der Träger daneben erzielt, geht es nicht um persönliche Merkmale des Steuersubjekts oder seine persönlichen Beziehungen zum Steuerobjekt. Vielmehr wird nur geprüft, ob und inwieweit der vom Steuerobjekt erzielte Gewinn unter den Förderzweck der Befreiungsvorschrift fällt.

Entscheidung über gegenstands- oder tätigkeitsbezogene Abgrenzung

22 c) Entgegen der Auffassung des FG muss nicht entschieden werden, ob der steuerpflichtige vom steuerfreien Bereich gegenstands- oder tätigkeitsbezogen abzugrenzen ist. Denn der BFH hat die beiden Begrifflichkeiten im Urteil in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, HFR 2011, 1125 synonym verstanden. So hat er in Rz. 10 der Entscheidungsgründe ausgeführt, dass eine wirtschaftliche „Betätigung“ mit anderem „Gegenstand“ steuerpflichtig ist. Erst recht lässt sich – entgegen der Auffassung des FG – aus den Entscheidungsgründen entnehmen, dass nur die Erträge aus bestimmten Tätigkeiten von der GewSt befreit sind. So hat der BFH die Versagung der Steuerbefreiung der

Gewinne aus dem Verkauf von Getränken und der Vermietung von Telefonen an Heimbewohner damit begründet, dass es sich um Erträge aus einer „Tätigkeit“ handelt, die vom eigentlichen Betrieb der Einrichtung geschieden werden kann und vom Zweck der Steuerbefreiung in § 3 Nr. 20 GewStG nicht gedeckt ist (Rz. 12 der Entscheidungsgründe). Weiter wurde unter Verweis auf die Parallele zur – u. a. für die KSt-Befreiung einschlägigen – Vorschrift des § 68 Nr. 1 Buchst. a AO und das hierzu ergangene BFH-Urteil vom 24.01.1990 – I R 33/86 (BFHE 159, 467, BStBl II 1990, 470, HFR 1990, 440) ausgeführt, dass die Begünstigung nur solche „Tätigkeiten“ erfasst, die für den Betrieb einer der genannten Einrichtungen notwendig sind. Zu Recht wird daher auch ... in der Rspr. und der Literatur davon ausgegangen, dass der Betreiber einer Einrichtung i. S. des § 3 Nr. 20 GewStG nur insoweit von der GewSt befreit ist, als die Tätigkeit der von ihm betriebenen Einrichtung die Voraussetzungen der jeweiligen Befreiungsvorschrift erfüllt oder als die Tätigkeit für die betreffende Einrichtung erforderlich ist (Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 18.06.2012 – 5 K 40111/10, EFG 2013, 641; Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 3 Nr. 20 Rz. 33; Rüschi in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 3 Nr. 20 Rz. 1 und 8; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 3 Rz. 438; Bös in: GewStG – eKomm., § 3 [Fassung vom 01.01.2020] Rz. 407 f.).

23 d) Zu Unrecht hat das FG weiter angenommen, dass der Träger einer der in § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG begünstigten Einrichtungen nur dann und insoweit eine gewerbsteuerpflichtige Tätigkeit ausübt, als diese die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i. S. des § 14 Satz 1 AO erfüllt, den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung verlässt und besondere organisatorische Vorkehrungen erfordert.

Partielle GewSt-Pflicht erfordert keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

24 aa) Der BFH hat in den Urteilen in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, HFR 2011, 1125 und in BFH/NV 2012, 61 zwar auf das Vorhandensein eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs abgestellt. Dies beruhte aber auf den besonderen Umständen der jeweiligen Einzelfälle. Denn in ersterem Fall war der Träger der begünstigten Einrichtungen eine Stiftung des privaten Rechts, die im Streitjahr nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige und mildtätige Zwecke i. S. der §§ 51 ff. AO verfolgte. Im zweiten Fall war die Klägerin eine gemeinnützige GmbH, welche ein Krankenhaus betrieb, das die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs i. S. des § 67 AO erfüllte. Beide waren mithin nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Sätze 1 und 2 KStG von der KSt befreit, soweit sie nicht einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhielten. Beide Klägerinnen hatten die in gewerbsteuerrechtlicher Hinsicht strittigen Gewinne in körperschaftsteuerrechtlicher Hinsicht als Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb behandelt (BFH-Urteile in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, HFR 2011, 1125, Rz. 14, und in BFH/NV 2012, 61, Rz. 12). Entsprechend konnte der BFH jeweils an das Vorhandensein eines entsprechenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs anknüpfen. Die Steuerbefreiung ist deshalb ‚insbesondere‘ dann und insoweit ausgeschlossen, als die Gewinne aus Tätigkeiten resultieren, die als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe darstellen, zu behandeln sind (Güroff in Glanegger/Güroff, a. a. O.; Bös in: GewStG – eKomm., § 3 [Fassung vom 01.01.2020] Rz. 408 f.). Hieraus kann jedoch nicht im Umkehrschluss gefolgert werden, dass eine nach § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG begünstigte Einrichtung ‚nur‘ dann gewerbsteuerpflichtige Gewinne erzielen kann, wenn die Tätigkeit die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfüllt. Vielmehr hat der BFH in den genannten Entscheidungen sogar ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich die

gemeinnützigkeitsrechtliche Unterscheidung zwischen ideeller Sphäre einerseits und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb andererseits auf § 3 Nr. 20 GewStG nicht übertragen lässt, weil hierunter – anders als bei anderen Steuerbefreiungen des § 3 GewStG – auch einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtige Betreiber fallen können (BFH-Urteile in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, HFR 2011, 1125, Rz. 13, und in BFH/NV 2012, 61, Rz. 11; Heger, jurisPR-SteuerR 40/2011 Anm. 6).

Es kommt auch nicht auf Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung ...

25 bb) Die vom FG herangezogene Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung entstammt der in § 14 AO geregelten Begriffsdefinition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Primärer Zweck der partiellen Steuerpflicht des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist der Schutz des steuerlich unverzerrten marktwirtschaftlichen Wettbewerbs (z. B. BFH-Urteile vom 25.05.2011 – I R 60/10, BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858, HFR 2011, 1003, Rz. 12; vom 18.02.2016 – V R 60/13, BFHE 253, 228, BStBl II 2017, 251, HFR 2016, 761, Rz. 15). Den vermögensverwaltenden Tätigkeiten misst der Gesetzgeber demgegenüber, wie aus § 14 AO ersichtlich, keine erhebliche Wettbewerbsrelevanz zu (BFH-Urteile vom 25.08.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312, Rz. 22). Für die im vorliegenden Zusammenhang zu treffende Abgrenzungsfrage zwischen den nach § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG begünstigten und den nach diesen Vorschriften nicht begünstigten Gewinnen hat der BFH allerdings nicht darauf abgestellt, ob die jeweilige Tätigkeit erhebliche Wettbewerbsrelevanz hat. Vielmehr hat er die Abgrenzungsfrage vor dem Hintergrund des Ziels der Vorschrift behandelt und dabei darauf abgestellt, ob die betreffenden gewerblichen Erträge zu einer Verbesserung der Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen führten oder durch diese Sozialversicherungsträger von Aufwendungen entlastet werden könnten (BFH-Urteile in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, HFR 2011, 1125, Rz. 13, und in BFH/NV 2012, 61, Rz. 11). Dies schließt nicht aus, dass der Gedanke der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung über Art. 3 Abs. 1 und Art. 12 GG als zusätzliches Argument für eine partielle GewSt-Pflicht der von einer begünstigten Einrichtung erzielten Erträge herangezogen werden kann (so Urteil des FG Schleswig-Holstein in EFG 2013, 641). Umgekehrt kann das Kriterium mangelnder Wettbewerbsrelevanz der ausgeübten Tätigkeit jedoch nicht dazu genutzt werden, eine nicht zur Verbesserung der Versorgungsstrukturen und zur Entlastung der Sozialversicherungsträger geeignete und damit nicht vom Privilegierungszweck des § 3 Nr. 20 GewStG erfasste Tätigkeit in den Kreis der begünstigten Tätigkeiten aufzunehmen.

... und Erforderlichkeit besonderer organisatorischer Vorkehrungen an

26 cc) Revisionsrechtlich zu beanstanden ist schließlich auch das vom FG behauptete Erfordernis der besonderen organisatorischen Vorkehrungen. Es ist schon unklar, unter welchen Voraussetzungen das FG diese Voraussetzung als erfüllt ansehen will. Da auch die Vereinbarung und Durchführung von verzinslichen Darlehen aus Eigen- und Fremdmitteln mit einem gewissen organisatorischen und verwaltungstechnischen Aufwand verbunden ist, muss das FG wohl von höheren Anforderungen ausgegangen sein. Sofern dabei an eine organisatorische Verselbstständigung gedacht worden sein sollte (...), folgt schon aus den vom BFH behandelten Fallkonstellationen, dass eine solche nicht zu fordern ist. Denn im BFH-Urteil in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, HFR 2011, 1125, Rz. 11, wurden auch gemischte Tätigkeiten in einen gewerbsteuerfreien und einen gewerbsteuerpflichtigen Teil aufgespalten, wie etwa der Betrieb eines Blockheizkraftwerkes, das einerseits die geförderte Einrichtung mit Wärme versorgt, anderer-

seits aber auch Wärme an Dritte abgibt, oder der Betrieb eines Bades, das einerseits den in der geförderten Einrichtung untergebrachten Personen zur Verfügung gestellt, andererseits aber auch für Dritte geöffnet wird. Daraus folgt zugleich, dass eine trennbare, partiell gewerbsteuerpflichtige Tätigkeit bereits dann angenommen werden kann, wenn dieser Tätigkeit trennbare Erträge zugeordnet werden können.

Streitgegenständliche Zins- und Provisionsgewinne unterliegen daher GewSt

27 2. Unter Zugrundelegung der vorgenannten Rechtsgrundsätze unterfallen die von der Klin. erzielten streitgegenständlichen Zins- und Provisionsgewinne nicht der GewSt-Befreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG.

28 a) Die von der Klin. in den Streitjahren erzielten Gewinne sind grundsätzlich gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG gewerbsteuerpflichtig. Denn die Klin. ist eine GmbH und die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft gilt stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). Die Klin. unterhält nach den Feststellungen des FG eine Einrichtung, welche die Voraussetzungen der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG erfüllt.

29 b) Soweit die Klin. aus der Gewährung von Darlehen an die Anteilserwerberin Zinsgewinne erzielt hat, resultieren diese aus einer Tätigkeit, die vom eigentlichen Betrieb der Einrichtung geschieden werden kann und vom Zweck der Steuerbefreiung in § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG nicht gedeckt ist. Insoweit ist die Klin. daher partiell gewerbsteuerpflichtig.

Den Darlehen können trennbare Erträge zugeordnet werden, ...

30 aa) Die Trennbarkeit der Tätigkeit ergibt sich daraus, dass der Tätigkeit trennbare Erträge zugeordnet werden können. Nach den Feststellungen des FG hat die Klin. der Anteilserwerberin zum einen ein Darlehen aus eigenem Vermögen gewährt und hierfür eine Verzinsung in Höhe von 4 % vereinbart. Zum anderen hat sie ein Bankdarlehen zu einem Zinssatz von 7,4 % aufgenommen und dieses an die Anteilserwerberin weitergereicht. Diesen Darlehen lassen sich Erträge der Klin. in Höhe von ... zuordnen. Das weitergereichte Bankdarlehen war zudem mit Aufwendungen in Höhe von ... verbunden.

... die nicht geeignet sind, bestehende Versorgungsstrukturen zu verbessern und Sozialversicherungsträger zu entlasten

31 bb) Die Gewinne aus der Finanzierung des Anteilserwerbs waren nicht geeignet, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten. Es handelte sich nicht um Erträge aus Leistungen im Zusammenhang mit der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen. Entsprechend schied auch eine Aufwandsersatzung durch die Sozialversicherungsträger aus und wäre eine GewSt-Freiheit dieser Erträge auch nicht geeignet, zu einer Entlastung der Sozialversicherungsträger beizutragen.

32 Entgegen der Auffassung des FG ist die Frage nach der potenziellen Entlastung der Sozialversicherungsträger im Bereich der Pflege auch nicht deshalb obsolet, weil dort nicht konkrete Aufwendungen ersetzt, sondern nach dem Pflegegrad bemessene Pflegepauschalen gewährt werden. Denn auch soweit im Bereich der Pflege keine konkreten Aufwendungen erstattet werden, macht es für die Bemessung der Pflegepauschalen einen Unterschied, ob die Erträge aus den von der Pflegeeinrichtung erbrachten Pflegeleistungen einer GewSt-Belastung unterliegen oder von der GewSt befreit sind.

33 Ob die Darlehensgewährung dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen wäre, ist nicht von Bedeutung. Denn auch wenn dies zu bejahen wäre, ergäbe sich daraus kein Effekt im Hinblick auf die von der Steuerbefreiung bezweckte Verbesserung der bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen und auf die Entlastung der Sozialversicherungsträger von Aufwendungen.

Gleiches gilt für Provisionszahlungen

34 c) Auch soweit die Klin. Provisionsgewinne erzielt hat, resultieren diese aus einer Tätigkeit, die vom eigentlichen Betrieb der Einrichtung geschieden werden kann und vom Zweck der Steuerbefreiung in § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG nicht gedeckt ist. Zu Recht hat das FA daher auch insoweit eine partielle GewSt-Pflicht angenommen.

35 aa) Die Trennbarkeit der Tätigkeit ergibt sich wiederum daraus, dass der Tätigkeit trennbare Erträge zugeordnet werden können. Nach den Feststellungen des FG erhielt die Klin. Provisionen im Jahr 2010 von der L-GmbH 50 € sowie im Jahr 2011 100 € von dem M e. V. Die Provisionen wurden nach den ... Feststellungen des FG im Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen gezahlt. Das FG hat insoweit nur offengelassen, ob der jeweiligen Provision eine konkrete Vermittlungsleistung oder nur der Anreiz zur Erbringung einer Vermittlungsleistung zugrunde lag. Soweit die Klin. ... vorgetragen hat, die Provisionen seien nicht für Vermittlungsleistungen entstanden, sondern für Unterstützungsleistungen bei der Antragstellung für Wohnumfeld verbessernde Maßnahmen (§ 40 Abs. 4, § 45b SGB XI), handelt es sich um einen neuen Tatsachenvortrag, der in der Revisionsinstanz keine Berücksichtigung mehr finden kann (Senatsurteil vom 09.09.2020 – III R 2/19, BFHE 270, 429, BStBl 2021, 861, HFR 2021, 333, Rz. 26, m. w. N.). Gleiches gilt hinsichtlich des Vortrags, die zur Provisionszahlung führenden Tätigkeiten der Klin. seien auch mit Aufwendungen verbunden gewesen. Insofern hat das FG ... festgestellt, dass die Klin. zur Bezifferung ihrer Aufwendungen aufgefordert wurde, hierauf aber aus Verhältnismäßigkeitsgründen verzichtet hat. Das FG ist daher vom Fehlen entsprechender Aufwendungen ausgegangen, was ebenfalls nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen wurde.

36 bb) Die Provisionsgewinne standen nach den Feststellungen des FG im Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen gegenüber Dritten und damit nicht mit der Versorgung kranker und pflegebedürftiger Personen. Die vom FG herangezogenen Umstände, dass die Klin. ihren Pflegebetrieb nutzte, um die Provisionen zu erzielen, und dass sie keine gesonderte organisatorische Einheit zur Vermittlung von Verträgen begründete, reichen nicht aus, um die Gewinne der Steuerbefreiung zu unterwerfen. Denn auch für die vom BFH im Urteil in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, HFR 2011, 1125 als gewerbesteuerpflichtig behandelten Gewinne aus dem Verkauf von Getränken und der Vermietung von Telefonen an die Heimbewohner nutzte die dortige Klin. ihren Pflegebetrieb und stellte der BFH nicht darauf ab, ob hierfür eine besondere organisatorische Einheit bestand. Da es im vorliegenden Streitfall um Vermittlungsleistungen gegenüber Dritten ging, schied auch eine Aufwandsersatzung durch die Sozialversicherungsträger aus und wäre eine GewSt-Freiheit dieser Erträge auch nicht geeignet, zu einer Entlastung der Sozialversicherungsträger beizutragen.“

Anmerkung

§ 3 GewStG enthält unterschiedliche Arten von Steuerbefreiungstatbeständen. Terminologisch wird zwischen persönlichen und sachlichen Steuerbefreiungen unterschieden. Bei ersteren ist das Unternehmen als solches von der GewSt befreit, bei letzteren unterliegt es zwar

als solches der GewSt, befreit sind aber bestimmte Betätigungen des Unternehmens und die daraus resultierenden Einkünfte. Allerdings wird bei den persönlichen Steuerbefreiungen zwischen uneingeschränkten und eingeschränkten Steuerbefreiungen differenziert. D. h. die persönliche Steuerbefreiung kann auch in der Form beschränkt sein, dass das an sich steuerbefreite Unternehmen mit bestimmten Teilen seiner Betätigung doch der GewSt unterliegt. Insoweit decken sich beschränkte persönliche und sachliche Steuerbefreiung trotz umgekehrten Regel-Ausnahmeverhältnisses weitgehend.

Im Besprechungsfall hatte der III. Senat des BFH die Steuerbefreiungstatbestände des § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG anzuwenden und diese unter Fortführung der bisherigen Rspr. des I. Senats nicht als uneingeschränkte persönliche Steuerbefreiung beurteilt. Auch die Vorinstanz ging von einer sachlichen Steuerbefreiung aus, verlangte aber hinsichtlich des sachlich nicht von der GewSt befreiten Bereichs das Vorliegen eines eigenständigen weiteren (wirtschaftlichen) Geschäftsbetriebs bzw. Gewerbebetriebs.

Dem hat sich der BFH nicht angeschlossen. Einen entsprechenden Vorbehalt enthält § 3 Nr. 20 GewStG – anders als etwa § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG – nicht. Der BFH war auch nicht der Auffassung, dass sich ein solches Erfordernis aus der Unterscheidung zwischen der vom FG abgelehnten tätigkeitsbezogenen und der von ihm befürworteten gegenstandsbezogenen Abgrenzung zwischen befreitem und nicht befreitem Bereich herleiten lässt. Für eine solche Unterscheidung fand der BFH auch in der bisherigen Rspr. keine Grundlage, da die Begriffe „Betätigung“ und „Gegenstand“ dort vielfach synonym gebraucht wurden. Letztlich zielte die Vorentscheidung auch eher dahin, wirtschaftlich weniger bedeutende Nebengeschäfte des Unternehmens (s. die Beispiele bei Schober, EFG 2019, 721: Verkauf von Anlagevermögen mit Buchgewinn, Untervermietung nicht benötigter Räume, kurzfristige Vermietung von nicht eingesetzten Kfz an andere Pflegebetriebe, Überlassung von Kfz zur privaten Nutzung an Arbeitnehmer) aus Vereinfachungsgründen in die Steuerbefreiung miteinzubeziehen, sofern sie zumindest einen mittelbaren Bezug zum Kerngeschäft des Alten(wohn)heims oder der Pflegeeinrichtung aufweisen. Damit hätte sich zwar – wie vom FG angestrebt—vermeiden lassen, sämtliche Tätigkeiten der Einrichtung daraufhin zu untersuchen, ob diese im Ergebnis geeignet sind, die Sozialversicherungsträger zu entlasten. Die Abgrenzungsfrage hätte sich aber nur verlagert. Denn dann wäre zu bestimmen gewesen, welche Geschäfte noch von geringer wirtschaftlicher Bedeutung sind und wo der mittelbare Bezug zum Kerngeschäft endet. Das wäre aber eine Abgrenzung gewesen, die mehr in Richtung Wettbewerbsneutralität gegenüber nicht partiell steuerbefreiten Unternehmen gezielt hätte. Der Zweck der Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG ist aber darauf gerichtet, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten. Deshalb hat der BFH die Unterscheidung zwischen den gewerbesteuerbefreiten und den der GewSt unterliegenden Tätigkeiten an diesem Zweck orientiert. Dass das Unternehmen besondere organisatorische Vorkehrungen für eine wirtschaftliche Trennung der Bereiche getroffen hat, verlangt der BFH nicht. Es genügt, dass der betreffenden Tätigkeit trennbare Erträge zugeordnet werden können. Die Aufwendungen sind dann nötigenfalls verhältnismäßig zuzuordnen (wie z. B. bei von der Einrichtung unterhaltenen Bädern oder Blockheizkraftwerken, die auch Leistungen gegenüber Dritten erbringen).

RiBFH Rainer Wendl

15 Verhältnis der Verlustfeststellung zur NV Messbetragsfestsetzung

Urteil vom 17.03.2021 – IV R 7/20 –

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 09.05.2017 – 5 K 841/16 (EFG 2017, 1454)

GewStG §§ 7, 35b Abs. 2 Satz 2; FGO § 74

Im Rahmen der Begründetheit der Klage gegen den Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes sind die Einkünfte wegen der in § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG angeordneten Bindungswirkung nicht selbständig zu ermitteln (Bestätigung der Rechtsprechung).

Das Urteil betrifft das von dem rechtskräftig abgeschlossenen Revisionsverfahren IV R 9/17 abgetrennte Verfahren wegen der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2014.

Das FA erließ bezüglich der gewerblichen Einkünfte der Klin., einer GbR, Gewinnfeststellungsbescheide für 2013 und 2014 sowie Bescheide über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nach § 10a GewStG (Verlustfeststellungsbescheide) auf den 31.12.2013 und auf den 31.12.2014. Dem – dem Revisionsverfahren IV R 9/17 zugrundeliegenden – FG-Urteil war zu entnehmen, dass die Klin. auch gegen die – sonst in diesem FG-Urteil nicht weiter genannten – GewSt-Messbescheide 2013 und 2014 Einsprüche eingelegt hatte, und dass die Klage ursprünglich auch gegen diese GewSt-Messbescheide gerichtet war. Das FG gab der Klage vollumfänglich statt. Aus dem Tenor dieses FG-Urteils ergab sich, dass Gegenstand der Entscheidung die Gewinnfeststellungsbescheide 2013 und 2014 sowie die Verlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2013 und auf den 31.12.2014 waren. Dem FG-Urteil war hingegen nicht zu entnehmen, weshalb keine Entscheidung über die ursprünglich auch angegriffenen GewSt-Messbescheide 2013 und 2014 getroffen wurde.

Die vom FA gegen dieses FG-Urteil eingelegte Revision hatte teilweise Erfolg. Der BFH hob mit Urteil vom 12.03.2020 – IV R 9/17 (BFHE 268, 319, BStBl II 2021, 226, HFR 2020, 995) das vorbezeichnete FG-Urteil auf, soweit es den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2013 betraf, und wies die Klage insoweit (als unzulässig) ab. Im Übrigen (Gewinnfeststellung 2013 und 2014) wies er die Revision zurück, nachdem er das hier zu entscheidende Verfahren gegen den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014 unter dem Az. IV R 7/20 abgetrennt hatte.

Der BFH hob das FG-Urteil auf und verwies die Sache an das FG zurück, soweit es den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014 betraf. Er führte aus:

Keine Aussetzung des Revisionsverfahrens

11 „1. Das Revisionsverfahren ist nicht gemäß § 74 FGO auszusetzen.

12 Eine Aussetzung des Revisionsverfahrens erschiene nur dann sinnvoll, wenn der Senat zu gegebener Zeit in der Sache selbst über den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014 entscheiden könnte. Dieser Fall kann jedoch nicht eintreten. Aufgrund der Bindungswirkung des GewSt-Messbescheids für den Verlustfeststellungsbescheid hängen die Erfolgsaussichten des Verfahrens maßgeblich davon ab, welchen Inhalt der GewSt-Messbescheid 2014 hat und ob dieser Bescheid bereits bestandskräftig (geworden) ist (dazu 2.). Aus der Klageschrift ergibt sich zwar, dass dieser Bescheid auch angegriffen wurde. Das FG hat aber weder festgestellt, welchen Inhalt dieser Messbescheid besitzt, noch, welches Schicksal er im Klageverfahren genommen hat. Der Senat ist daran gehindert, solche Feststellungen selbst zu treffen (§ 118 Abs. 2 FGO; vgl.

BFH-Urteil vom 13.11.1987 – III R 231/84, BFH/NV 1989, 309, unter 1.).

Fehlen ausreichender tatsächlicher Feststellungen zum GewSt-Messbescheid 2014

13 2. Aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG kann der Senat nicht beurteilen, ob die Klage gegen den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014 erfolgreich ist. Das Fehlen entscheidungserheblicher Tatsachen stellt einen materiellen Mangel dar, der zur Aufhebung der Vorentscheidung führt.

Klage gegen Verlustfeststellungsbescheid zwar zulässig, ...

14 a) Die Klage gegen den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014 ist zulässig.

15 Der GewSt-Messbescheid 2014 ist zwar kein Grundlagenbescheid für den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014. Dieser Messbescheid wird aber im Ergebnis wie ein solcher behandelt (dazu b). Demnach ist auch der Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014 einem Folgebescheid vergleichbar. Nach der Rspr. des BFH ist die Klage gegen einen Folgebescheid selbst dann zulässig, wenn diese ausschließlich mit Einwendungen begründet wird, die den Grundlagenbescheid betreffen (z. B. BFH-Urteil vom 27.06.2018 – IR 13/16, BFHE 262, 340, BStBl II 2019, 632, HFR 2019, 143, Rz. 20, m. w. N.). Entsprechendes gilt auch dann, wenn ein Bescheid lediglich wie ein Folgebescheid inhaltlich an einen anderen Bescheid gebunden ist.

... Begründetheit aber vom Inhalt des GewSt-Messbescheids abhängig ...

16 b) Ob die Klage gegen den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014 auch begründet ist, hängt davon ab, welchen Inhalt der (wirksame) GewSt-Messbescheid 2014 hat.

... wegen inhaltlicher Bindung an der Messbetragsfestsetzung zugrunde liegende Besteuerungsgrundlagen

17 Nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG sind bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Steuermessbetrags für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zugrunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO gelten entsprechend. Mit dieser Regelung wird eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den GewSt-Messbescheid erreicht, obwohl der GewSt-Messbescheid kein Grundlagenbescheid für den Verlustfeststellungsbescheid ist (BFH-Urteil vom 16.05.2018 – XI R 50/17, BFHE 261, 342, BStBl II 2018, 752, HFR 2018, 687, Rz. 20). Der GewSt-Messbescheid wird im Ergebnis wie ein Grundlagenbescheid behandelt. Dies bedeutet, dass der Stpfl. auch durch eine Null-Festsetzung im GewSt-Messbescheid beschwert ist, wenn er eine höhere Verlustfeststellung begehrt (z. B. BFH-Urteil vom 06.12.2016 – I R 79/15, BFHE 256, 199, BStBl II 2019, 173, HFR 2017, 420, Rz. 9). Er muss aufgrund der Bindungswirkung des GewSt-Messbescheids diesen Messbescheid angreifen. Im Rahmen der Begründetheit der Klage gegen einen Folgebescheid ist nur noch zu prüfen, ob überhaupt und wenn ja, in welchem Umfang eine Bindungswirkung für den Folgebescheid an den Grundlagenbescheid eingetreten ist (BFH-Urteil vom 02.09.1987 – I R 162/84, BFHE 151, 104, BStBl II 1988, 142, HFR 1988, 166, unter II.1.b). Danach sind im Feststellungsverfahren des verbleibenden Verlustvortrags die Einkünfte nicht mehr eigenständig zu ermitteln (BFH-Urteil in BFHE 261, 342, BStBl II 2018, 752, HFR 2018, 687, Rz. 20). Die Beurteilung des Streitfalls hängt mithin maßgeblich davon ab, mit welchem (negativen)

Betrag der Gewerbeertrag i. S. des § 7 GewStG im GewSt-Messbescheid 2014 ausgewiesen ist.

Fehlende Spruchreife

18 c) Die Sache ist nicht spruchreif.

19 Die Einspruchsentscheidung des FA und die Klage der Klin. betrafen auch den GewSt-Messbescheid 2014. Das FG-Urteil enthält jedoch keine Feststellungen zu diesem Bescheid. Der erkennende Senat kann daher nicht beurteilen, ob und inwieweit das FG bei seiner Entscheidung über den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014 die Bindungswirkung des GewSt-Messbescheids 2014 nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG beachtet hat.

Im zweiten Rechtsgang wird zu beachten sein, ...

20 3. Der Senat gibt für den zweiten Rechtsgang – ohne Bindungswirkung – folgende Hinweise:

... dass im GewSt-Messbescheid 2014 ausgewiesener Gewerbeertrag für Verlustfeststellung auf 31.12.2014 bindend ist

21 Aus der FG-Akte ergibt sich, dass im FG-Verfahren die Berichterstatterin der Klin. ... den Hinweis erteilt hat, dass die GewSt-Messbeträge 2013 (...) und 2014 (...) jeweils auf null festgesetzt worden seien und die Klin. insoweit nicht beschwert sei. Die Klin. wurde um Mitteilung gebeten, ob sie die Klage insoweit zurücknehme. Dem kam die Klin. nach. Daraufhin stellte das FG – nach Abtrennung – das Klageverfahren gegen die GewSt-Messbescheide 2013 und 2014 mit Beschluss vom 23.01.2017 ein. Dem Senat ist bekannt, dass die Klin. mit Schriftsatz vom 02.12.2020 beim FG nach § 72 Abs. 2 Satz 3 FGO beantragt hat, das Klageverfahren gegen den GewSt-Messbescheid 2014 fortzusetzen. Weiter deuten die dem Senat zwischenzeitlich vorgelegten Unterlagen darauf hin, dass das Klageverfahren fortgesetzt wurde und dass das FA den GewSt-Messbescheid 2014 bereits geändert hat. Für diesen Fall wäre der in diesem geänderten Messbescheid als Besteuerungsgrundlage ausgewiesene Gewerbeertrag i. S. des § 7 GewStG wegen der Bindungswirkung in die Verlustfeststellung auf den 31.12.2014 zu übernehmen. Hiernach beurteilt sich, ob und in welchem Umfang die Klage gegen den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014 Erfolg hat. ...“

Körperschaftsteuer
Abgabenordnung

16 Verdeckte Gewinnausschüttung auch bei gemeinnütziger Stiftung als nahestehende Person möglich

Beschluss vom 13.07.2021 – I R 16/18 –

Vorinstanz: FG Köln, Urteil vom 21.03.2018 – 10 K 2146/16 (EFG 2018, 1676)

KStG § 8 Abs. 3 Satz 2, § 9 Abs. 1 Nr. 2; EStG §§ 10b, 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2; AO § 52 Abs. 1; GG Art. 3 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG

1. Eine gemeinnützige Stiftung kann im Verhältnis zu einem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft eine nahestehende Person sein; Zuwendungen der Kapitalgesellschaft an die Stiftung können eine vGA i. S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein.

2. Ein Vorgang ist bereits dann geeignet, einen sonstigen Bezug bei einem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen, wenn

eine dem Anteilseigner nahestehende Person aus einer Vermögensverlagerung einen Nutzen zieht. Bei einer gemeinnützigen Stiftung liegt ein solcher Nutzen u. a. vor, wenn sie durch eine zuvor erfolgte Vermögensverlagerung in die Lage versetzt wird, ihrem Satzungszweck nachzugehen.

Streitig war, ob eine Sachspende der Klin., einer GmbH, an die A-Stiftung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG einkommensmindernd zu berücksichtigen ist.

Am Stammkapital der Klin. waren beteiligt die Eheleute B und C. Außerdem hielt B als Treuhänder einen weiteren Geschäftsanteil für einen Dritten. B und C gründeten 2009 als einzige Stifter die gemeinnützige A-Stiftung, deren satzungsmäßiger Zweck die Förderung von Kunst und Kultur ist. Dieser sollte u. a. dadurch verwirklicht werden, dass die von den Eheleuten in die Stiftung eingebrachte Sammlung von Kunstwerken gepflegt und als Dauerleihgabe der Galerie in X oder dem Kunstmuseum in Z zur Verfügung gestellt wird. Vorsitzender des Stiftungsvorstandes ist D. Weitere Vorstandsmitglieder der A-Stiftung sind die Eheleute B und C und die Vertreter der vorgenannten Museen.

Seit 2009 spendeten die Eheleute B und C wertvolle Kunstwerke an die A-Stiftung und machten diese Spenden im Rahmen ihrer persönlichen ESt-Erklärung nach § 10b EStG als Sonderausgaben geltend. Durch diese Sachspenden wurden die Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 und 1a EStG im Laufe der Zeit ausgeschöpft. 2013 wurde ein entsprechender Spendenvortrag gesondert festgestellt, so dass die insoweit nicht abziehbaren Zuwendungen in den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abziehbar sind.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Veranlagungszeiträume 2011 bis 2013 (Prüfungszeitraum) wurde festgestellt, dass die Klin. seit 2009 von ihr erworbene Kunstwerke ebenfalls an die A-Stiftung gespendet und diese Sachspenden als abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG geltend gemacht hatte. Weitere Spenden wurden von der Klin. im Prüfungszeitraum nicht bzw. nur in sehr geringem Umfang erklärt. Das FA qualifizierte die im Prüfungszeitraum festgestellten Sachspenden als vGA an die Eheleute B und C.

Klage und Revision blieben ohne Erfolg. Der BFH führte aus:

Spenden einer Kapitalgesellschaft nur dann als Betriebsausgabe abziehbar, wenn es sich nicht um vGA handelt (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)

14 „1. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind in den dort bestimmten Grenzen Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i. S. der §§ 52 bis 54 AO einkommensmindernd abziehbar. Diese Regelung gilt jedoch nur ‚vorbehaltlich des § 8 Abs. 3‘ KStG, woraus folgt, dass von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG erfasste Aufwendungen zugleich vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein können und in diesem Fall das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht mindern dürfen (Senatsbeschluss vom 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988, unter II.1.).

Gesellschaftsrechtliche Veranlassung maßgeblich

15 2. vGA sind nach ständiger Rspr. des Senats Vermögensminderungen (verhinderte Vermögensmehrungen), die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst sind, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auswirken und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung stehen. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehen-

den Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (z. B. Urteile vom 16.03.1967 – I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626, HFR 1967, 542; vom 08.10.2008 – IR 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62, HFR 2009, 378, unter B.II.1.a; vom 22.12.2010 – IR 47/10, BFH/NV 2011, 1019, HFR 2011, 783, Rz. 7; vom 15.02.2012 – IR 19/11, BFHE 236, 452, HFR 2012, 629, Rz. 16; vom 24.10.2018 – IR 78/16, BFHE 263, 153, BStBl II 2019, 570, HFR 2019, 497, Rz. 17). Zudem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (z. B. Senatsurteile vom 07.08.2002 – IR 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131, HFR 2003, 162; vom 22.08.2007 – IR 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961, HFR 2007, 1214, unter II.3.b cc; in BFHE 263, 153, BStBl II 2019, 570, HFR 2019, 497, Rz. 17).

Bei Zuwendung an Dritte: Näheverhältnis zum Gesellschafter erforderlich

16 3. Eine vGA kann auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird.

17 a) Ein solches Näheverhältnis kann dann bejaht werden, wenn die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahesteht, nicht gewährt hätte (Senatsurteile vom 18.12.1996 – IR 139/94, BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301, HFR 1997, 411, unter II.A.1.a; vom 11.11.2015 – IR 5/14, BFHE 252, 353, BStBl II 2016, 491, HFR 2016, 547, Rz. 13; Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 988, unter II.3.). Da das ‚Nahestehen‘ lediglich ein Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist, reicht zu dessen Begründung jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst. Derartige Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (Senatsurteile in BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301, HFR 1997, 411, unter II.A.1.a; in BFHE 252, 353, BStBl II 2016, 491, HFR 2016, 547, Rz. 13).

Bei Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft an gemeinnützige Körperschaft gelten dieselben Maßstäbe

18 b) Der Senat hält daran fest, dass dieselben Maßstäbe entscheidend sind, wenn es um die steuerrechtliche Beurteilung von Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) geht, die eine Kapitalgesellschaft einer gemeinnützigen Organisation gewährt (Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 988, unter II.3.; vgl. auch nachfolgend Senatsbeschlüsse vom 10.06.2008 – IB 19/08, BFH/NV 2008, 1704, unter II.2., und vom 12.03.2014 – IB 167/13, BFH/NV 2014, 1092, Rz. 5).

19 Ein Näheverhältnis bzw. eine Veranlassung einer Spende durch das Gesellschaftsverhältnis kann zwar nicht bereits dann angenommen werden, wenn sich ein Gesellschafter mit den Zielen des Begünstigten identifiziert. Da Spenden typischerweise aus einer ideellen Nähe des Spenders zum Empfänger heraus geleistet werden, würde dies den praktischen Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG allzu sehr einschränken (Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 988, unter II.3., unter Verweis auf Gosch, StBp 2000, 125). Andererseits würde jedoch eine Handhabung, die allein auf das Vorliegen einer ‚gemeinnützigen‘ Motivation abstellt, den in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG vorgegebenen Vorrang des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG weitgehend aushöhlen, was ebenfalls nicht richtig sein kann (a. A. Janssen, DStZ 2001, 161, 162; ders., DStZ 2010, 170, 173). Aus denselben

Gründen kann eine vGA nicht bereits dann verneint werden, wenn durch eine Spende die Allgemeinheit in Form eines bestimmten Personenkreises gefördert wird (a. A. Beiser, DStZ 2019, 299). Denn § 52 Abs. 1 AO setzt eine Förderung der Allgemeinheit gerade als Tatbestandsmerkmal voraus, um die Förderung gemeinnütziger Zwecke i. S. von § 52 AO bejahen zu können. Der gesetzlich vorgeordnete Vorrang des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG würde somit ebenfalls weitestgehend leerlaufen.

Erforderlich besonderes Näheverhältnis, ...

20 Eine Spende ist daher jedenfalls dann als vGA zu werten, wenn sie durch ein besonderes Näheverhältnis zwischen dem Empfänger und dem Gesellschafter der spendenden Kapitalgesellschaft veranlasst ist (Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 988, unter II.3.; vgl. auch Märten in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 9 Rz. 27; Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die KSt, § 8 Abs. 3 Teil C KStG Rz. 500; Gosch in Gosch, a. a. O., § 8 Rz. 1220; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10b EStG Rz. 11; Bott in Bott/Walter, KStG, § 9 Rz. 47). Durch das Erfordernis eines besonderen Näheverhältnisses wird zugleich dem Regel-Ausnahmeverhältnis des in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG geregelten Vorrangs einer vGA ausreichend Rechnung getragen; ein besonderes Näheverhältnis und damit eine vGA wird regelmäßig nur bei entsprechenden Indizien bejaht werden können (für ein enges Verständnis: Kirchhain in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 9 Rz. 263 ‚in absoluten Ausnahmefällen‘; Schauhoff in Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 11 Rz. 13 ‚in engen Ausnahmefällen‘; zur Begrenzung auf bestimmte Fallgruppen vgl. Gollan in Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 103, 126; Weitemeyer in Martinek/Rawert/Weitemeyer [Hrsg.], Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag, 2010, S. 1201, 1215 f.).

... das auch zu gemeinnütziger Stiftung begründet werden kann

21-22 c) Ein solches zu einer vGA führendes Näheverhältnis kann auch zu einer gemeinnützigen Stiftung als Zuwendungsempfängerin bestehen (vgl. auch Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 1704; Müller, DB 2018, 2466, 2467; Kohlhepp, DB 2018, 2521, 2523; Kühnen in Bordewin/Brandt, § 10b EStG Rz. 11; Schiffers in STBH 2019, 27. Aufl., vGA, Rz. 2196; Ratschow in Brandis/Heuermann, § 20 EStG Rz. 122; a. A. Schulte in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 9 KStG Rz. 61; Wagner, DStR 2011, 1594, 1596 ff.). ...

23 bb) Etwas anderes ergibt sich ... auch nicht aus dem Urteil des Senats vom 21.01.1970 – IR 23/68 (BFHE 98, 473, BStBl II 1970, 468, HFR 1970, 339). Aus dieser Entscheidung kann nicht der Schluss gezogen werden, dass eine Stiftung generell nicht geeignet sei, als nahestehende Person eines Gesellschafters der zuwendenden Kapitalgesellschaft angesehen zu werden (in diese Richtung aber Wagner, DStR 2011, 1594, 1597). ... Im Ergebnis war damit in der Vergangenheit bei der Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine nahestehende Person ein Vorteil beim Gesellschafter der zuwendenden Gesellschaft erforderlich, um eine vGA bejahen zu können (vgl. auch Senatsurteil vom 27.01.1972 – IR 28/69, BFHE 104, 353, BStBl II 1972, 320, HFR 1972, 245, unter II.). An dieser Rechtsansicht hält der Senat aber seit seinem Urteil in BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301, HFR 1997, 411, unter II.A.1.b nicht mehr fest: Ein mit der Zuwendung verbundener Vorteil für den Gesellschafter ist nicht notwendige Voraussetzung der indiziellen Wirkung des Nahestehens. Auch Zuwendungen, die – wie z. B. Geschenke – ausschließliche für die nahestehende Person vorteilhaft oder gar für den Gesellschafter nachteilig sind, können durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein.

24 cc) Für ein besonderes Näheverhältnis zu einer Stiftung sei es auch nicht erforderlich, dass der Zweck der Stiftung – auch – der Unterhalt und die Unterstützung der

Gesellschafter-Geschäftsführer der zuwendenden Gesellschaft ist. ...

25 d) ... [E]ine vGA bei Zuwendungen an Stiftungen [ist] auch nicht deswegen ausgeschlossen, weil das Stiftungsvermögen durch die Stiftungssatzung oder das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 ff. AO) gebunden ist oder sie staatlich beaufsichtigt werden (a. A. Wagner, DStR 2011, 1594, 1597). Auch wenn eine Stiftung durch diese Regelungen in ihren Verfügungsmöglichkeiten beschränkt ist, unterscheidet sie sich nicht wesentlich von anderen gemeinnützigen Organisationen bzw. Körperschaften. Diese unterliegen auf Grund des Gemeinnützigkeitsrechts ebenfalls zahlreichen Bindungen, durch die sie – um nicht ihren Status als gemeinnützige Körperschaft zu verlieren – in ihrer Verfügungsbefugnis beschränkt sind.

Vorliegen einer vGA und insbesondere eines besonderen Näheverhältnisses in erster Linie vom FG anhand aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen

26-27 [4. ...] 5. Im Streitfall ist die Schlussfolgerung des FG, dass die Klin. die in Rede stehende Spende aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen geleistet hat, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. ...

28 a) ... [Zutreffend] hat das FG Anhaltspunkte für ein Näheverhältnis der Eheleute B und C zur A-Stiftung darin gesehen, dass diese die A-Stiftung im Jahr 2009 als einzige Stifter gegründet haben. Das FG hat auch den Umstand gewürdigt, dass die Stiftung keine Verbandsstruktur hat, an der die Eheleute B und C mitgliedschaftlich beteiligt sind. Insoweit hat es das FG aber als maßgeblich erachtet, dass die Eheleute B und C mit drei weiteren Vorständen die Geschicke des in der Stiftung verselbständigten Vermögens bestimmten. Dies liegt nach Auffassung des Senats auch insofern nahe, da – trotz fehlender Stimmenmehrheit der Eheleute B und C im Stiftungsvorstand – von gleichgerichteten Interessen der Mitglieder des Stiftungsvorstandes auszugehen sein wird.

29 Ein weiteres Indiz für das besondere Näheverhältnis der Eheleute B und C zu der von ihnen gegründeten A-Stiftung hat das FG in den Spendenaktivitäten der Eheleute B und C zu Gunsten der Stiftung gesehen, deren Volumen die für sie geltenden Höchstbeträge gemäß § 10b Abs. 1 und 1a EStG schließlich 2013 überschritt. Das FG hat somit für die Begründung eines Näheverhältnisses zwischen den Eheleuten B und C und der A-Stiftung maßgeblich auf Umstände abgestellt, die ausschließlich in deren Person begründet sind. ...

30 b) Darüber hinaus hat das FG den Umfang der Spendentätigkeit der Klin. als weiteres Indiz gewertet ... [und] hat hierbei auf die Rspr. des BFH abgestellt (Senatsurteil vom 09.08.1989 – I R 4/84, BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237, HFR 1990, 260, unter II.7.a), wonach ein Vergleich mit Fremdspenden ein geeigneter Maßstab für die Prüfung sei, inwieweit der Spendenaufwand durch das Verhältnis zum Gewährträger verursacht ist ... Das FG hat somit den der Senatsrechtsprechung zu Grunde liegenden Gedanken, dass eine einseitige Ausrichtung des Spendenverhaltens auf dessen Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis hinweisen kann, ebenfalls aufgegriffen und als eine von mehreren Erwägungen herangezogen.

Keine Rechtsfehler hinsichtlich Annahme einer sog. Vorteilseignung (Bezug i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), ...

31-33 [c] ... aa) ... [E]in Vorgang [ist] nicht nur dann geeignet, einen sonstigen Bezug beim Gesellschafter auszulösen, wenn sich dieser eigenen Aufwand dadurch erspart, dass er einen ihn ansonsten ohnehin – aus rechtlicher oder jedenfalls sittlicher – Verpflichtung tatsächlich ‚notwendig‘ treffenden eigenen wirtschaftlichen Aufwand erspart. Auch ist es ... nicht erforderlich, dass für den Gesellschafter durch

die Spende ein konkreter oder feststellbarer ‚Reputationsvorteil‘ entsteht, um die Geeignetheit für einen sonstigen Bezug beim Gesellschafter bejahen zu können.

34 ... [Denn] bei einer Spende an eine nahestehende Person [kommt es] nicht allein darauf ... [an], dass ein Vorteil beim Gesellschafter eintritt. Diese Sichtweise hat der Senat – wie bereits unter 3.c bb ausgeführt – durch Urteil in BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301, HFR 1997, 411 aufgegeben. Im Verhältnis zu Dritten reicht es aus, wenn ein entsprechender Vorteil bei der nahestehenden Person eintritt, der auf Grund des Näheverhältnisses dem Gesellschafter zuzurechnen ist (vgl. auch Senatsurteil vom 10.04.2013 – I R 45/11, BFHE 241, 332, BStBl II 2013, 771, HFR 2013, 869, Rz. 35; Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a. a. O., § 8 Abs. 3 Teil C KStG Rz. 158; Rengers in Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rz. 281; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a. a. O., § 8 Rz. 256). Diese Voraussetzung ist bereits dann erfüllt, wenn eine dem Gesellschafter nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht (vgl. auch BFH-Urteile vom 25.05.2004 – VIII R 4/01, BFHE 207, 103, HFR 2005, 104, unter II.2.b aa; vom 19.06.2007 – VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830, HFR 2007, 999, unter II.1.b; vom 14.03.2017 – VIII R 32/14, BFH/NV 2017, 1174, Rz. 28, m. w. N.).

... da hierfür ausreichend, wenn gemeinnützige Stiftung durch die Zuwendung ihren satzungsmäßigen Zweck verfolgen kann

35 bb) Dahingehend hat das FG zutreffend darauf abgestellt, dass die A-Stiftung als nahestehende Person der Eheleute B und C mit dem Eigentum an den Kunstwerken einen tatsächlichen Vorteil erlangt hat. Das FG hat es insoweit als maßgeblich erachtet, dass die A-Stiftung zwar in ihrer Verfügungsmöglichkeit über die Spende nicht frei gewesen sei, sie aber – trotz Dauerleihgabe – nicht das wirtschaftliche Eigentum an die Museen verloren habe.

36 Zwar hat die Klin. insbesondere unter Verweis auf die Bedingungen der Dauerleihgabe einen Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums bei der A-Stiftung bzw. deren wirtschaftliche Bereicherung und damit einen Vorteil verneint. Dies kann aber letztlich dahinstehen. Indem die Klin. der A-Stiftung die betreffenden Kunstwerke zugewendet hat und diese die Werke dann zur Verwirklichung ihrer Satzungszwecke für eine Dauerleihgabe verwendet hat, wurde die A-Stiftung jedenfalls in die Lage versetzt, ihrem Satzungszweck nachzugehen. Dies gilt auch vor dem Hintergrund, dass die A-Stiftung auf Anregung der Museen zum Schutz vor etwaigen Missbräuchen ‚zwischenengeschaltet‘ wurde, um zu verhindern, dass die Kunstwerke in Zeiten ‚klammer Kassen‘ ggf. seitens der Trägerbehörden der Museen hätten veräußert werden können.

37 Schon weil die A-Stiftung mit den ihr von der Klin. zugewendeten Kunstwerken ihren satzungsmäßigen Zweck verfolgt, liegt für diese auch ein entsprechender Vorteil vor.

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Annahme einer vGA

38-39 [6. ...] § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG enthält zwar keine gesetzliche Definition der vGA. Gleichwohl hat der Gesetzgeber am Begriff der vGA vor dem Hintergrund einer langjährigen einheitlichen Rspr. zur Definition dieses unbestimmten Rechtsbegriffs festgehalten (Senatsurteil vom 10.06.1987 – I R 149/83, BFHE 150, 524, BStBl II 1988, 25) und so die von der Rspr. vorgenommene Inhaltsbestimmung gebilligt (vgl. BVerfG-Beschluss vom 26.06.2008 – 2 BvR 2067/07, HFR 2008, 1280, unter III.2.b bb). Dies ist verfassungsrechtlich grundsätzlich unbedenklich (vgl. BVerfG-Beschluss vom 08.12.1992 – 1 BvR 326/89, NJW 1994, 574, HFR 1993, 201, unter 2.b).

40 ... [Es] liegt daher auch kein Verstoß gegen Art. 20 Abs. 3 GG bzw. gegen die Grundsätze der Bestimmbarkeit

und Vorhersehbarkeit staatlichen Handelns vor, wenn das FG auf Grund der zuvor dargestellten langjährigen Rspr. die A-Stiftung im Verhältnis zu den Eheleuten B und C als nahestehende Person angesehen und eine vGA bejaht hat (vgl. auch Hollatz, EFG 2018, 1676, 1679). Insoweit existiert ebenfalls eine langjährige einheitliche Rspr., von der das FG nicht abgewichen ist. Darüber hinaus ist es auch nicht geboten, den Begriff der vGA und damit § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in dem Sinne restriktiv auszulegen, dass Zuwendungen an Stiftungen keine vGA auslösen könnten. Hierdurch käme es vielmehr zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Privilegierung von Zuwendungen an Stiftungen gegenüber Zuwendungen an andere gemeinnützige Körperschaften.“

Anmerkung

1. In der vorliegenden Entscheidung bestätigt der BFH seine bisherige Rspr. (vgl. Beschlüsse in BFH/NV 2008, 988, in BFH/NV 2008, 1704, und in BFH/NV 2014, 1092), wonach bei Zuwendungen (Spenden) einer Kapitalgesellschaft an eine gemeinnützige Körperschaft die Grundsätze einer vGA anzuwenden seien. Zwar sind Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i. S. von §§ 52 bis 54 AO als Betriebsausgaben abziehbar (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG). Dies gilt allerdings unter dem Vorbehalt, dass es sich hierbei nicht zugleich um vGA handelt (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG).

Eine vGA erfordert nach dem BFH unter anderem ein besonderes Näheverhältnis zwischen der gemeinnützigen Körperschaft als Zuwendungsempfängerin und einem Gesellschafter der zuwendenden Kapitalgesellschaft. Zudem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (sog. Vorteilsgeneigntheit). Ob ein besonderes Näheverhältnis vorliegt, hat in erster Linie das FG anhand aller Umstände des konkreten Einzelfalls zu beurteilen. Sind die Voraussetzungen einer vGA erfüllt, ist auf Ebene der zuwendenden Kapitalgesellschaft ein Betriebsausgabenabzug zu versagen (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG).

In der vorliegenden Entscheidung hat der BFH nunmehr ausdrücklich (vgl. bereits BFH, Beschluss in BFH/NV 2008, 1704) klargestellt, dass diese Grundsätze auch bei Zuwendungen an Stiftungen gelten. Dahingehend sei es für die Annahme einer vGA auch nicht erforderlich, dass durch die Zuwendung an die Stiftung zugleich ein Vorteil beim Gesellschafter eintritt. Ausreichend sei es, wenn die Stiftung als nahestehende Person aus der Zuwendung einen Vorteil zieht, der dem betreffenden Gesellschafter zuzurechnen ist.

2. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat der BFH die vom FG festgestellten Umstände als ausreichend erachtet, um ein besonderes Näheverhältnis anzunehmen, namentlich die Gründung der Stiftung durch die Eheleute B und C als einzige Stifter, deren Tätigkeit im Vorstand der Stiftung und deren übrige Spendenaktivität. Darüber hinaus habe das FG zutreffend auf die Spendenaktivität der Kapitalgesellschaft abgestellt, die weit überwiegend nur an die von den Eheleuten B und C gegründete Stiftung spendeten. Die Stiftung habe auch einen Vorteil erlangt, indem sie durch die ihr zugewendeten Kunstwerke ihren satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zweck verfolgen könne.

3. Nicht Gegenstand der Entscheidung und bisher höchstrichterlich nicht geklärt ist die Frage, ob die vGA dazu führt, dass der betreffende Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, anstelle der Kapitalgesellschaft die Zuwendung im Rahmen des § 10b EStG als Sonderausgabe bei seiner persönlichen ESt-Veranlagung geltend machen kann. Fraglich ist, ob ein solcher Spendenabzug

beim Gesellschafter überhaupt in Betracht kommt und ob dieser hierfür eine auf ihn lautende Zuwendungsbestätigung benötigt (vgl. hierzu u. a. *Gollan* in Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer, Non Profit Law Yearbook 2008, 103, 124; *Weitemeyer* in Martinek/Rawert/Weitemeyer [Hrsg.], Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag, 2010, S. 1201, 1211; *Fischer*, NWB 2015, S. 3414, 3418; *Kulosa* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10b EStG, Rz. 11; und *Weiss*, DStR 2019, S. 10).

RiLG Dr. Klaus Liebl,
wissenschaftlicher Mitarbeiter am BFH

Sportwettensteuer

17 Keine Verfassungs- und Europarechtswidrigkeit der Besteuerung von Sportwetten

Urteil vom 17.05.2021 – IX R 20/18 –

Vorinstanz: Hessisches FG, Urteil vom 18.04.2018 – 5 K 1108/15

RennwLottG vom 29.06.2012 § 17 Abs. 2; *RennwLottG* §§ 19, 20 Abs. 1, 2 Nrn. 1, 5 – 7, § 27; *RennwLottG* Best §§ 31a, 34, 47; *GG* vom 15.11.1994 Art. 72 Abs. 2; *GG* Art. 3 Abs. 1, Art. 19 Abs. 3, Art. 100 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2, Art. 123, 125, 125a; *EGRL* 34/98 Art. 1 Nrn. 3 – 5, 11, Art. 8 Abs. 1, Art. 9; *MwStSystRL* Art. 135 Abs. 1 Buchst. i, Art. 401; *AEUV* Art. 56, 267 Abs. 3; *EGRL* 48/98

§ 17 Abs. 2 *RennwLottG* verstößt weder gegen Verfassungsrecht noch gegen Europarecht.

Die Beteiligten stritten um die Vereinbarkeit der Regelungen zur Sportwettenbesteuerung im RennwLottG mit Verfassungs- und Europarecht.

Die Klin., eine Kapitalgesellschaft (ausländischen) Rechts mit Sitz im EU-Mitgliedstaat A, wo sie im Besitz einer Lizenz zur Durchführung von Wettgeschäften war, veranstaltete im Streitzeitraum Juli 2012 Sportwetten u. a. in Deutschland.

Im August 2012 reichte sie eine Anmeldung der Sportwettensteuer für den Monat Juli 2012 beim FA ein. Für diesen Monat zahlte die Klin. zudem Abgaben an die Lotterie- und Glücksspielbehörde des EU-Mitgliedstaats A.

Ihren Einspruch gegen die Anmeldung der Sportwettensteuer für Juli 2012 wies das FA zurück. Klage und Revision blieben erfolglos. Der BFH führte aus:

Keine Verpflichtung zur Vorlage an BVerfG oder EuGH

13 „Der Senat kommt nicht zu der für eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG erforderlichen Überzeugung, dass das *RennwLottG* wegen Verstoßes gegen die Gesetzgebungskompetenz des Bundes formell verfassungswidrig ist (dazu unter 1.). Es liegen keine Anhaltspunkte für ein strukturelles Vollzugsdefizit vor, das der Erhebung der Steuer entgegenstünde (dazu unter 2.). Es liegen auch weder eine europarechtswidrige Doppelbesteuerung unter Verstoß gegen Art. 401 *MwStSystRL* (dazu unter 3.) noch eine europarechtswidrige Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 *AEUV* (dazu unter 4.) oder ein Verstoß gegen die Notifizierungspflicht nach der *EGRL* 98/34 (dazu unter 5.) vor. Daher erübrigt sich eine Vorlage an den EuGH oder das BVerfG (6.).

RennwLottG formell verfassungsgemäß

14 1. Der erkennende Senat ist der Überzeugung, dass das *RennwLottG* in die Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 72 Abs. 2 GG fällt.

Vorkonstitutionelles Recht

15 a) Das RennwLottG stammt vom 08.04.1922 (RGBl I 1922, 335, 393 ff.). Es handelt sich mithin um vorkonstitutionelles Recht. Das (inzwischen mehrfach bundesgesetzlich novellierte) Reichsgesetz gilt gemäß Art. 123 Abs. 1 GG dem Grunde nach fort und ist wegen der konkurrierenden Bundeskompetenz nach Art. 125 Nr. 2 GG zu Bundesrecht geworden (vgl. auch BFH-Urteil vom 19.06.1996 – II R 29/95, BFH/NV 1997, 68, unter II.1.a; BFH-Beschluss vom 22.03.2005 – II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379, unter II.4.a).

§ 17 Abs. 2 RennwLottG ist Neuregelung

16 Allerdings wurde die Besteuerung von Sportwetten erstmals am 29.06.2012 in § 17 Abs. 2 RennwLottG geregelt. Vorher unterlagen nur ‚Lotterien, Ausspielen und Oddset-Wetten‘ der Besteuerung (vgl. das RennwLottG ÄndG vom 17.05.2000, BGBl. I 2000, 715, und das SportwettG vom 29.06.2012, BGBl. I 2012, 1424). Die Vorschrift ist daher als Neuregelung zu betrachten, die nach Maßgabe der Kompetenzregeln des GG für sich zu beurteilen ist (Giegerich in Maunz/Dürig, Komm. z. GG, Art. 125 Rz. 11).

17 b) § 17 Abs. 2 RennwLottG ist mit Blick auf die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Gesetzgebungskompetenz durch den Bund in Art. 105 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. Art. 72 Abs. 2 GG n. F. formell verfassungsgemäß.

Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG

18 aa) Das RennwLottG ... [regelt] Verkehrssteuern i. S. des Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG (vgl. BT-Drucks. 17/8494, S. 8; Welz, UVR 2016, 48, 50). Das Aufkommen steht den Ländern zu. Nach Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die ‚übrigen Steuern‘, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Nach Art. 72 Abs. 2 GG hat der Bund das Gesetzgebungsrecht, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht. Da die Regelung des § 17 Abs. 2 RennwLottG nach dem 15.11.1994 erlassen worden ist, kommt Art. 72 Abs. 2 GG in seiner aktuellen Fassung zur Anwendung (vgl. Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG).

Erforderlichkeit zur Wahrung der Rechtseinheit

19 Ein Steuergesetz des Bundes ist zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich, wenn ansonsten eine Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen, die im Interesse sowohl des Bundes als auch der Länder nicht hingenommen werden kann, vorliegen würde (vgl. BVerfG-Urteile vom 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62, unter C.II.5.b aa; vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, HFR 2015, 169, unter B.II.1.a, Rz. 109; BVerfG-Beschluss vom 27.01.2010 – 2 BvR 2185/04, 2 BvR 2189/04, BVerfGE 125, 141, HFR 2010, 642, unter B.I.2.a; Uhle in Maunz/Dürig, a. a. O., Art. 72 Rz. 142; Seiler in Maunz/Dürig, a. a. O., Art. 105 Rz. 156; F. Wittreck in: H. Dreier (Hrsg.), GG-Komm., Bd. II, 3. Aufl. 2015, Art. 72 Rz. 23). Um dieser sich unmittelbar aus der Rechtslage ergebenden Bedrohung von Rechtssicherheit und Freizügigkeit im Bundesstaat entgegenzuwirken, kann der Bund eine bundesgesetzlich einheitliche Lösung wählen (vgl. Burghardt in: Leibholz/Rinck, GG, 78. Lieferung, 05/2019, Art. 72 GG Rz. 212). Die Regelung durch Bundesgesetz muss danach nicht unerlässlich für die Rechts- oder Wirtschaftseinheit in dem normierten Bereich sein. Es genügt vielmehr, dass der Bundesgesetzgeber andernfalls nicht unerheblich problematische Entwicklungen in Bezug auf die Rechts- und Wirtschaftseinheit erwarten darf (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, HFR 2015, 169, unter B.I.2.a, Rz. 110).

Landesrechtliche Regelungen führten bereits zu Rechtszersplitterung

20 bb) Eine solche Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen kann bei einer Vielzahl landesrechtlicher Glücksspielregelungen drohen. Denn ein im gesamten Bundesgebiet tätiger Wettanbieter – wie die Klin. – müsste sich nicht nur in sämtlichen Bundesländern steuerlich erfassen lassen. ... [Sein] bundesweites Wettangebot unterläge zudem sowohl hinsichtlich der Bemessungsgrundlage als auch hinsichtlich des Steuersatzes möglicherweise unterschiedlichen Regelungen. So hatten vor Inkrafttreten der Regelung des § 17 Abs. 2 RennwLottG einige Bundesländer unterschiedliche Regelungen zur Erfassung von Sportwetten getroffen, so z. B. § 35 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1, § 36 Abs. 1 und 2 GlSpielG SH vom 20.10.2011 (GVBl SH 2011, 280) und § 13 Abs. 1 Satz 1 und 2 NGLüSpG vom 17.12.2007 (GVBl Nds 2007, 756) als Sonderabgaben sowie § 9 Abs. 1 GlüG LSA als Konzessionsabgabe vom 22.12.2004 (GVBl LSA 2004, 846, geändert durch GlüGÄndG vom 18.12.2007, GVBl LSA 2007, 412; vgl. dazu auch Brüggemann, Die Besteuerung von Sportwetten im RennwLottG, S. 119). § 17 Abs. 2 RennwLottG beseitigt daher eine bereits teilweise eingetretene Rechtszersplitterung.

Landesrechtliche Regelungen wären kompliziert

21 Zudem müssten in den landesrechtlichen Normen Regelungen für den Fall getroffen werden, dass (z. B. bei Online-Angeboten) Wettanbieter und Wettkunde in unterschiedlichen Bundesländern ansässig sind. Ggf. wären auch Umlage- und Ausgleichsregelungen wie bei der USt und bei der LSt vonnöten, um das Steueraufkommen unter Anwendung von Zerlegungsregelungen angemessen zu verteilen. Weiter kann das vom RennwLottG verfolgte Ziel, bislang illegale ausländische Anbieter in die Legalität und damit unter die ordnungsrechtlichen Rahmenbedingungen des GlüStV zu überführen (vgl. BT-Drucks. 17/8494, S. 9), mit einer bundesweit einheitlichen Regelung besser erreicht werden. Ausländische Anbieter lassen sich eher für den inländischen Sportwettenmarkt registrieren, wenn sie nur ein Steuerregime zu beachten haben und nicht eine Vielzahl unterschiedlicher Länderregelungen. Die Regelungen zur Besteuerung von Sportwetten im RennwLottG sind daher in der Lage, die verfolgten Lenkungsziele zu erreichen.

Kein strukturelles Vollzugsdefizit

22 2. Soweit die Klin. unter Berufung auf die Rspr. des BVerfG (vgl. BVerfG-Urteil vom 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, HFR 2004, 471) auf das Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits hinweist, führt dies ebenfalls nicht zur Verfassungswidrigkeit der Steuerfestsetzung.

Anwendbarkeit der Grundrechte auf ausländische juristische Person

23 a) Nach Art. 19 Abs. 3 GG gelten die Grundrechte nicht nur für natürliche Personen, sondern auch für inländische juristische Personen, soweit die Grundrechte ihrem Wesen nach auf juristische Personen anwendbar sind. Der Schutz der Grundrechte erstreckt sich aufgrund des europarechtlichen Diskriminierungsverbots auch auf Gesellschaften mit Sitz in der EU. Die Klin. – als ausländische juristische Person – kann sich mithin auch auf die Grundrechte und insbesondere auf Art. 3 Abs. 1 GG berufen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 19.07.2011 – 1 BvR 1916/09, NJW 2011, 3428; Enders in BeckOK GG, Epping/Hillgruber, 47. Edition, Stand: 15.05.2021, Art. 19 GG, Rz. 37).

Ausgangspunkt des Gleichheitssatzes

24 b) Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Stpfl. müs-

sen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden (BVerfG-Entscheidungen in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, HFR 2004, 471, unter C.II.1.; in BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, HFR 2015, 169, unter B.III.1.b, Rz. 123, und vom 24.03.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1, BStBl II 2015, 622, HFR 2015, 606, Rz. 40, jeweils m. w. N.). Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen. Zur Gleichheitswidrigkeit führt aber nicht ohne Weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, sondern nur das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts (BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, HFR 2004, 471, unter C.II.1.; vgl. auch BFH-Urteil vom 22.04.2008 – IX R 29/06, BFHE 221, 97, BStBl II 2009, 296, HFR 2008, 808, unter II.1.b bb (2)). Nicht jeder Vollzugsmangel genügt schon, um eine Abweichung von der erforderlichen Ausrichtung zu belegen. Nur wenn das Umsetzungsdefizit bereits in der Regelung angelegt ist oder wenn gehäufte oder gar systematische Verstöße nicht konsequent geahndet und unterbunden werden, prägt dies die tatsächliche Handhabung der Regelung und lässt auf Defizite der normativen Sicherung schließen (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, HFR 2004, 471, unter C.II.1.).

Keine Hinweise für Vorliegen eines Vollzugsdefizits

25 c) Den tatsächlichen Feststellungen des FG ... lassen sich keine Tatsachen entnehmen, die auf das Vorliegen eines normativ bedingten strukturellen Vollzugsdefizits schließen lassen. Aus dem FG-Urteil ergeben sich insbesondere keine Feststellungen dazu, dass die für die Sportwettenbesteuerung zuständigen Landesfinanzbehörden illegale Anbieter dulden oder nicht zur Besteuerung heranziehen. Ebenso lässt sich den Feststellungen des FG nicht entnehmen, dass (Online-)Veranstalter aus anderen EU-Mitgliedstaaten die Sportwettensteuer nicht termingerecht anmelden und abführen und es dadurch zu Steuerausfällen aufgrund eines defizitären Gesetzesvollzugs kommt.

Gesetzgeber hat umfangreiche Regelungen zur Heranziehung ausländischer Veranstalter geschaffen

26 In den Bestimmungen des RennwLottG sind auch keine Umgehungsmöglichkeiten angelegt, die auf ein normatives Regelungsdefizit schließen lassen. Der Gesetzgeber hat sowohl für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen als auch für die Durchsetzung des Steueranspruchs umfangreiche ineinandergreifende Maßnahmen vorgesehen. Schuldner der Sportwettensteuer ist der Veranstalter (§ 19 Abs. 2 Satz 1 RennwLottG). Hierdurch wird sichergestellt, dass die Steuer an der Quelle, d. h. beim Wettabschluss und vom Wetteinsatz, der an den Veranstalter gezahlt wird, erhoben wird. Der Veranstalter hat als Steuerschuldner, soweit er seinen Wohnsitz oder seinen Sitz nicht einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den EWR hat, einen steuerlichen Beauftragten im Inland zu benennen (§ 19 Abs. 3 Satz 1 RennwLottG). Der Veranstalter oder sein steuerlich Beauftragter sind verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung umfassende Aufzeichnungen zu führen, z. B. Name und Anschrift des Spielers, die jeweilige Bemessungsgrundlage für die Steuer, den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Spieleinsatzes und der Gewinnauszahlung sowie die Höhe der Steuer (vgl. § 20 Abs. 2 Nr. 1, 5, 6 und 7 RennwLottG). Darüber hinaus haben der Veranstalter oder sein steuerlicher Beauftragter Anzeige- und Anmeldepflichten zu erfüllen (§ 31a RennwLottGABest); sie werden von der Genehmigungsbehörde auf ihre steuerlichen Pflichten besonders hingewiesen (§ 34 RennwLottGABest) und unterliegen der Steueraufsicht (§ 47 RennwLottGABest, vgl. dazu näher Brüggemann, a. a. O., S. 245 ff.). Die für die Glücksspielaufsicht zuständige Behörde ist nach § 27 RennwLottG verpflichtet, der Finanzbehörde diejenigen Erkenntnisse mitzuteilen, die der Durchführung eines Besteuerungsverfahrens dienen. Damit sind die Regelungen zur Sportwettensteuer in ein normatives Umfeld eingebettet, das die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolgs prinzipiell gewährleistet.

mann, a. a. O., S. 245 ff.). Die für die Glücksspielaufsicht zuständige Behörde ist nach § 27 RennwLottG verpflichtet, der Finanzbehörde diejenigen Erkenntnisse mitzuteilen, die der Durchführung eines Besteuerungsverfahrens dienen. Damit sind die Regelungen zur Sportwettensteuer in ein normatives Umfeld eingebettet, das die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolgs prinzipiell gewährleistet.

Möglichkeiten der EU-Amtshilfe

27 Dies gilt auch für ausländische Anbieter. Gegenüber Anbietern im EU-Ausland bestehen umfangreiche Möglichkeiten im Rahmen der EU-Amtshilfe (vgl. dazu näher Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, Glücks- und Gewinnspielrecht in den Medien, Syst. Darst. Rz. 81, S. 850). Diese trifft zudem die Pflicht, den Wettbetrieb anzuzeigen (§ 31a Abs. 1 RennwLottGABest) und die Pflicht, Aufzeichnungen über die abgeschlossenen Sportwetten zu führen (§ 20 Abs. 1 RennwLottG). Für Wettanbieter aus Drittländern besteht nach § 19 Abs. 3 RennwLottG die Pflicht zur Benennung eines steuerlichen Beauftragten im Inland. Diesem obliegt nicht nur die Erfüllung der steuerlichen Pflichten, insbesondere der in § 20 Abs. 1 RennwLottG geregelten Aufzeichnungspflichten. Vielmehr schuldet der steuerliche Beauftragte die Steuer auch neben dem Veranstalter (vgl. § 19 Abs. 3 Satz 5 RennwLottG). Zudem betrifft diese die in § 27 RennwLottG geregelte Mitteilungspflicht, wonach die Glücksspielaufsicht den Finanzbehörden alle Erkenntnisse mitzuteilen hat, die der Durchführung eines Steuerverfahrens dienen. Diese steuerlichen Regelungen sichern eine effektive Kontrolle auch der ausländischen Anbieter und stehen der Annahme einer normativen Schutzlücke im Hinblick auf die Vollziehung des RennwLottG entgegen (vgl. auch Brüggemann, a. a. O., S. 248 ff.).

Rechtslage durch Schrifttum bestätigt

28 Dem einschlägigen Schrifttum (vgl. Welz, UVR 2012, 274; ders., UVR 2013, 276, sowie UVR 2016, 48; Schmittmann, ZfWG 2019, 102, 106; Birk/Brüggemann in: Gebhardt/Korte, Glücksspiel, 2. Aufl. 2018, S. 662 ff.; Peren/Clement, ZfWG, Sonderbeilage 2/2016, S. 1) sind ebenfalls keine Hinweise auf ein strukturelles Vollzugsdefizit zu entnehmen.

Keine Erforderlichkeit einer Quellensteuer

29 Soweit die Klin. anführt, eine gleichmäßige Erhebung der Sportwettensteuer ließe sich wegen des bestehenden strukturellen Vollzugsdefizits nur über eine Quellensteuer bei Zahlungsdienstleistern (z. B. Banken, Kreditkartenternehmen) erreichen, führt dies zu keinem anderen Ergebnis. Ungeachtet der Ermittlungsmöglichkeiten beim inländischen steuerlichen Beauftragten können Erkenntnisse über Zahlungsflüsse an ausländische Anbieter mittlerweile seitens der Finanzverwaltung auch über Sammelauskunftsersuchen (§ 93 Abs. 1a AO) gewonnen werden.

Keine Doppelbesteuerung

30 3. Es liegt auch keine europa- oder völkerrechtswidrige Doppelbesteuerung vor. Dies gilt sowohl im Hinblick auf die im EU-Mitgliedstaat A geleisteten Abgaben (vgl. dazu unter a) als auch unter Berücksichtigung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL und von Art. 401 MwStSystRL (vgl. dazu unter b).

Sportwettenbesteuerung nicht europarechtlich harmonisiert

31 a) Nach den Feststellungen des FG entrichtet die Klin. im EU-Mitgliedstaat A eine Abgabe an die dortigen Behörden. Ein Verbot der Doppelbesteuerung besteht aber nicht. Die Frage der Anwendung des RennwLottG findet in dem DBA mit dem EU-Mitgliedstaat A keine Erwähnung. Ein

generelles Verbot der Doppelbesteuerung existiert im deutschen Steuerrecht nicht. Auch das Gemeinschaftsrecht schreibt in Bezug auf die Sportwettenbesteuerung keine Harmonisierung oder Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der EU vor (vgl. zur Harmonisierung BFH-Urteil vom 19.06.2013 – II R 10/12, BFHE 241, 402, BStBl II 2013, 746, HFR 2013, 801, Rz. 18 ff.; EuGH-Urteile Kerckhaert und Morres vom 14.11.2006 – C-513/04, EU:C:2006:713, HFR 2007, 172, Rz. 22; Columbus Container Services vom 06.12.2007 – C-298/05, EU:C:2007:754, HFR 2008, 188, Rz. 45; Margarete Block vom 12.02.2009 – C-67/08, EU:C:2009:92, HFR 2009, 536, Rz. 30). Das Besteuerungsrecht Deutschlands als Quellenstaat ist daher nicht eingeschränkt (vgl. BT-Drucks. 17/9546, S. 8; so auch Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, a. a. O., Syst. Darst. Rz. 86 [S. 852]; Welz, UVR 2012, 274, 280).

MwStSystRL steht nicht entgegen

32 b) Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL steht der Besteuerung nicht entgegen. Die Vorschrift regelt die Steuerbefreiung von Wetten von der USt. Die Vorschrift betrifft nur die USt und enthält keine Ausschlussregelung, wonach ein Wettumsatz nicht mit anderen Abgaben belegt werden kann. Dies folgt aus Art. 401 MwStSystRL. Nach dieser Vorschrift hindert die MwStSystRL unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, GrEST sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von USt haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzüberschritt verbunden ist (vgl. EuGH-Urteil Metropol Spielstätten vom 24.10.2013 – C-440/12, EU:C:2013:687, HFR 2013, 1166; BFH-Urteile vom 02.04.2008 – II R 4/06, BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735, HFR 2008, 723, unter II.2.a aa, und vom 21.02.2018 – II R 21/15, BFHE 261, 62, HFR 2018, 649, Rz. 64 ff.). So betont auch der EuGH, dass sich Glücksspielumsätze schlecht für die Anwendung der USt eignen (vgl. EuGH Urteil Leo Libera GmbH vom 10.06.2010 – C-58/09, EU:C:2010:333, HFR 2010, 884, Rz. 24).

Keine ungerechtfertigte Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit

33 4. Eine ungerechtfertigte Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs (Art. 56 AEUV) liegt ebenso wenig vor.

34 a) Nach Art. 56 AEUV müssen die Mitgliedstaaten Angehörigen aus anderen EU-Staaten ermöglichen, unter denselben Bedingungen tätig zu werden, wie sie für Inländer gelten. Es sind auch solche Beschränkungen zu unterlassen, die – obwohl sie unterschiedslos für Einheimische wie für Dienstleistende anderer Mitgliedstaaten gelten – geeignet sind, die Tätigkeit eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden, der dort rechtmäßig gleichartige Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden oder zu behindern (vgl. EuGH-Urteile Arblade u. a. vom 23.11.1999 – C-369/96 und C-376/96, EU:C:1999:575, Rz. 33; Mobistar und Belgacom Mobile vom 08.09.2005 – C-544/03 und C-545/03, EU:C:2005:518, HFR 2005, 1128, Rz. 30 f.; Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International vom 08.09.2009 – C-42/07, EU:C:2009:519, und Berlington Hungary u. a. vom 11.06.2015 – C-98/14, EU:C:2015:386, Rz. 35). Eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs liegt bereits dann vor, wenn die grenzüberschreitende Tätigkeit erschwert oder weniger attraktiv gemacht wird.

Zwingende Gründe des Allgemeininteresses gehen vor

35 Beschränkungen der Glücksspieltätigkeit können aber durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerecht-

fertigt sein. Dazu zählen der Verbraucherschutz, die Betrugsvermeidung und die Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu übermäßigen Ausgaben für Glücksspiele. In Ermangelung einer Harmonisierung des Glücksspielsektors durch die EU ist es Sache der einzelnen Mitgliedstaaten, im Einklang mit ihrer eigenen Wertordnung zu beurteilen, welche Erfordernisse sich aus dem Schutz der betroffenen Interessen ergeben (vgl. EuGH-Urteile Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International, EU:C:2009:519, Rz. 56, und Digibet und Albers vom 12.06.2014 – C-156/13, EU:C:2014:1756, Rz. 23 f.).

36 Dagegen erfasst Art. 56 AEUV solche Maßnahmen nicht, deren einzige Wirkung es ist, zusätzliche Kosten für die betreffende Leistung zu verursachen, und die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten in gleicher Weise wie ihre Erbringung innerhalb eines einzelnen Mitgliedstaats berühren (vgl. EuGH-Urteile Mobistar und Belgacom Mobile, EU:C:2005:518, HFR 2005, 1128, Rz. 31, und Berlington Hungary u. a., EU:C:2015:386, Rz. 36).

Sportwettensteuer trifft inländische und ausländische Anbieter gleichermaßen

37 b) Das Anbieten von Sportwetten an Empfänger in anderen Mitgliedstaaten gehört zu den Dienstleistungen i. S. des Art. 56 AEUV (vgl. EuGH-Urteile Carmen Media vom 08.09.2010 – C-46/08, EU:C:2010:505, Rz. 41, und Winner Wetten vom 08.09.2010 – C-409/06, EU:C:2010:503, Rz. 43 f.). Die Erhebung der Sportwettensteuer führt zu einer Verteuerung des Wettangebots für den Wettenden. Damit wird die Veranstaltung von Sportwetten weniger attraktiv. Diese Wirkung trifft aber inländische wie ausländische Anbieter in gleicher Weise und zu gleichen Bedingungen. Die Sportwettensteuer führt daher zu keiner unmittelbaren Diskriminierung ausländischer Anbieter.

Verbraucherschutz, Betrugsvermeidung, Vermeidung von Anreizen zu übermäßigem Glücksspiel

38 Selbst wenn man eine mittelbare Diskriminierung annehmen würde, ist die darin liegende Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit gerechtfertigt, weil sie der Verfolgung zwingender Gründe des Allgemeininteresses dient. Dazu zählen der Verbraucherschutz, die Betrugsvermeidung und die Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu übermäßigen Ausgaben für Glücksspiele (vgl. EuGH-Urteile Stoß vom 08.09.2010 – C-316/07, EU:C:2010:504, Rz. 74 f., und Berlington Hungary u. a., EU:C:2015:386, Rz. 58). Zur Erreichung dieser Ziele ist die Sportwettensteuer geeignet, weil sie die Teilnahme verteuert. Aufgrund ihrer moderaten Höhe ist sie aber gleichzeitig geeignet, den Weg in die glücksspielrechtliche Legalität nicht zu versperren und den Spielern ein legales und staatlich überwachtes Angebot zur Verfügung zu stellen.

39 Ob eine Diskriminierung durch die im Ansässigkeitsstaat anfallenden Steuern und Gebühren eintritt, ist im Übrigen in diesem zu entscheiden und nicht Gegenstand dieses Verfahrens (vgl. auch Welz, UVR 2012, 274, 280).

Keine Verletzung der Notifizierungspflicht

40 5. Wie das FG ausgeführt hat, liegt auch kein Verstoß gegen die unionsrechtliche Notifizierungspflicht aus der EGRL 98/34 vor.

41 a) Nach Art. 8 Abs. 1 EGRL 98/34 müssen die Mitgliedstaaten der Kommission unverzüglich den Entwurf einer ‚technischen Vorschrift‘ übermitteln und die Kommission über die Gründe der Festlegung der technischen Vorschrift unterrichten. Der Entwurf darf nach Art. 9 Abs. 1 EGRL 98/34 nicht vor Ablauf von drei Monaten nach Eingang der Mitteilung bei der Kommission angenommen werden. Ein Verstoß gegen die Notifikationspflicht führt zur Unanwendbarkeit der jeweiligen technischen Vor-

schrift (vgl. zuletzt EuGH-Urteil Ince vom 04.02.2016 – C-336/14, EU:C:2016:72, Rz. 67).

Begriff der „technischen Vorschrift“

42 Unter den Begriff der ‚technischen Vorschrift‘ fallen gemäß Art. 1 Nr. 11 EGRL 98/34 vier Kategorien von Maßnahmen: erstens eine technische Spezifikation i. S. des Art. 1 Nr. 3 EGRL 98/34, zweitens eine sonstige Vorschrift i. S. von Art. 1 Nr. 4 EGRL 98/34, die in einem Mitgliedstaat oder in einem großen Teil dieses Staates verbindlich ist, drittens eine Vorschrift betr. Dienste i. S. von Art. 1 Nr. 5 EGRL 98/34, deren Beachtung rechtlich oder de facto für das Inverkehrbringen, die Erbringung des Dienstes, die Niederlassung eines Erbringers von Diensten oder die Verwendung in einem Mitgliedstaat oder in einem großen Teil dieses Staates verbindlich ist. Zudem fallen viertens darunter die Rechts- und Verwaltungsvorschriften eines Mitgliedstaats, mit denen die Herstellung, Einfuhr, das Inverkehrbringen oder die Verwendung eines Erzeugnisses oder Nutzung eines Dienstes oder die Niederlassung als Erbringer von Diensten verboten werden.

Regelungen zur Sportwettenbesteuerung fallen nicht darunter

43 b) Die hier angegriffenen Vorschriften des RennwLottG unterlagen nicht der Informationspflicht aus Art. 8 Abs. 1 Satz 1 EGRL 98/34. Die Vorschriften des RennwLottG stellen keine ‚technischen Vorschriften‘ i. S. von Art. 8 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Art. 1 EGRL 98/34 dar. Danach liegt ein Verstoß gegen die Notifizierungspflicht nicht vor.

Keine technische Spezifikation

44 aa) Es handelt sich nicht um eine technische Spezifikation i. S. von Art. 1 Nr. 3 EGRL 98/34. Dieser Begriff stellt ausschließlich auf die nationalen Maßnahmen ab, die sich auf das Erzeugnis als solches beziehen und daher eines der für ein Erzeugnis vorgeschriebenen Merkmale wie Qualitätsstufen, Gebrauchstauglichkeit, Sicherheit oder Abmessungen festlegen (vgl. EuGH-Urteil VG Media vom 12.09.2019 – C-299/17, EU:C:2019:716, Rz. 26).

Keine „sonstige Vorschrift“ oder ...

45 bb) Aus demselben Grund handelt es sich bei § 17 Abs. 2 RennwLottG auch nicht um eine sonstige Vorschrift i. S. des Art. 1 Nr. 4 EGRL 98/34 (vgl. EuGH-Urteil Ince, EU:C:2016:72, Rz. 71 ff.).

... Vorschrift betr. Dienste

46 cc) Auch handelt es sich nicht um eine technische ‚Vorschrift betr. Dienste‘ i. S. von Art. 1 Nr. 5 EGRL 98/34, weil das RennwLottG nicht den Zugang zu unter Art. 1 Nr. 2 EGRL 98/34 aufgezählten Aktivitäten betrifft, die eine ‚Dienstleistung der Informationsgesellschaft, d. h. jede in der Regel gegen Entgelt elektronisch im Fernabsatz und auf individuellen Abruf eines Empfängers erbrachte Dienstleistung‘ vorsehen. Denn die Besteuerung hat keinen Einfluss auf die Möglichkeit des Zugangs zu oder das Anbieten von Online-Wettleistungen.

Regelungen nicht speziell auf Dienstleistungen der Informationsgesellschaft zugeschnitten

47 Zwar stellen Glücksspieldienstleistungen ‚Dienstleistungen der Informationsgesellschaft‘ i. S. von Art. 1 Nr. 2 EGRL 98/34 dar, soweit sie u. a. auf elektronischem Weg (online) erbracht werden. Für eine Einstufung als ‚Vorschrift betr. Dienste‘ muss eine Vorschrift jedoch gemäß der Definition in Art. 1 Nr. 5 EGRL 98/34 ‚speziell‘ auf Dienstleistungen der Informationsgesellschaft abzielen (vgl. EuGH-Urteile Falbert u. a. vom 20.12.2017 – C-255/16, EU:C:2017:983, Rz. 29 f., und VG Media, EU:C:2019:716,

Rz. 30). Die Frage, ob eine Vorschrift speziell auf Dienstleistungen der Informationsgesellschaft abzielt, ist nach Art. 1 Nr. 5 erster Gedankenstrich EGRL 98/34 nach Begründung und Wortlaut der Vorschrift zu klären. Dabei wird nach Art. 1 Nr. 5 erster Gedankenstrich EGRL 98/34 nicht vorausgesetzt, dass die Vorschrift insgesamt ausdrücklich und gezielt auf die Regelung von Dienstleistungen der Informationsgesellschaft abstellt, da es ausreicht, dass einzelne Bestimmungen dieser Vorschrift hierauf abstellen. Wenn sich aus dem Wortlaut einer nationalen Vorschrift nicht ergibt, dass sie zumindest teilweise speziell auf Dienstleistungen der Informationsgesellschaft abstellt – beispielsweise weil der Wortlaut der Regelung keine Unterscheidung zwischen offline erbrachten Dienstleistungen und online erbrachten Dienstleistungen trifft –, kann dieser Zweck folglich dennoch eindeutig aus der Begründung dieser Regelung, wie sie sich insoweit nach den einschlägigen nationalen Auslegungsgrundsätzen u. a. aus den Vorarbeiten zu dieser Regelung entnehmen lässt, hergeleitet werden (vgl. EuGH-Urteil Falbert u. a., EU:C:2017:983, Rz. 32 f.). Demgegenüber ist nach Art. 1 Nr. 5 zweiter Gedankenstrich EGRL 98/34 eine Vorschrift nicht als speziell auf die Dienste der Informationsgesellschaft abzielend zu betrachten, wenn sie sich lediglich indirekt oder im Sinne eines Nebeneffekts auf diese Dienste auswirkt.

§ 17 Abs. 2 Nr. 2 RennwLottG bezieht sich nicht allein auf Online-Wetten

48 Im Streitfall folgt weder aus dem Wortlaut des § 17 Abs. 2 Nr. 2 RennwLottG noch aus der Gesetzesbegründung, dass sich die Regelung ausdrücklich und gezielt auf online erbrachte Wettleistungen bezieht. Vielmehr dient die Regelung nach der Gesetzesbegründung dazu, dem Territorialitätsprinzip Rechnung zu tragen. Die Besteuerung sollte nicht nur im Inland veranstaltete Wetten erfassen, sondern unabhängig vom Veranstaltungsort greifen, wenn der Spieler eine natürliche Person ist und er bei Vornahme der für den Abschluss des Wettvertrags erforderlichen Handlungen seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des Gesetzes hat. Es soll keine Bedeutung haben, ob die Sportwette ortsgelunden oder über das Internet erfolgt (vgl. BT-Drucks. 17/8494, S. 8 f.).

Weder Herstellung, Einfuhr, Inverkehrbringen noch Verwendung eines Erzeugnisses oder Nutzung eines Dienstes

49 dd) Schließlich handelt es sich bei § 17 Abs. 2 RennwLottG nicht um die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, mit denen die Herstellung, Einfuhr, das Inverkehrbringen oder die Verwendung eines Erzeugnisses oder Nutzung eines Dienstes oder die Niederlassung als Erbringer von Diensten verboten werden. Diese Auslegung der europarechtlichen Vorschriften entspricht der Rspr. des II. Senats des BFH sowie des BVerwG zur EGRL 98/34, der sich der erkennende Senat anschließt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 261, 62, HFR 2018, 649, Rz. 87 f.; BVerwG-Urteil vom 16.12.2016 – 8 C 6/15, BVerwGE 157, 126, Rz. 87; a. A. Englisch/Riege, DStZ 2013, 267 ff.).

Hinweise auf Notifizierungsfehler gehen ins Leere

50 Der Vortrag der Klin., in der Notifizierung seien nur § 10 Abs. 1 RennwLottG als betroffene Vorschrift und ‚Rennpferde als landwirtschaftliche Erzeugnisse‘ als betroffene Produkte aufgeführt, geht daher ins Leere. Entsprechendes gilt für den Einwand, dass die erstmalige Besteuerung von Sportwetten nicht erwähnt werde.

51 6. Da sich weder europarechtliche Zweifel auftun noch der Senat von der Verfassungswidrigkeit der streitigen Regelungen des RennwLottG überzeugt ist, erübrigen sich sowohl eine Vorlage an den EuGH als auch an das BVerfG.“

Anmerkung

Die Entscheidung klärt zahlreiche Streitige Fragen, die seit dem **Inkrafttreten der neuen Sportwettenbesteuerung ab 01.07.2021** seitens der Anbieter von Sportwetten aufgeworfen worden waren. So bestätigt der BFH

- die Kompetenz des Bundesgesetzgebers zum Erlass der Regelung in § 17 Abs. 2 RennwLottG,
- die Durchführung einer effektiven Besteuerung und damit das Fehlen eines strukturellen Vollzugsdefizits und dass
- keine europa- oder völkerrechtswidrige Doppelbesteuerung,
- keine ungerechtfertigte Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs und auch
- kein Verstoß gegen die Notifizierungsrichtlinie vorliegen.

Sportwettenbesteuerung ab 2012

Bis 30.06.2012 unterlagen nur Sportwetten aus dem staatlichen Oddset-Angebot der Besteuerung. Das Anbieten von Sportwetten seitens **ausländischer Anbieter** an Glücksspielkunden im Inland war ordnungsrechtlich nicht zugelassen. Dementsprechend erfolgten auch keine Erfassung und Besteuerung ausländischer Anbieter. Mit der neuen Sportwettenbesteuerung ab 01.07.2021 hat sich das geändert. Ausländische Anbieter, die über eine entsprechende Erlaubnis verfügen, dürfen seitdem legal Sportwetten an im Bundesgebiet ansässige Kunden erbringen und werden nach § 17 Abs. 2 RennwLottG zur Besteuerung herangezogen.

Begriff der „Sportwette“

Den Begriff der „Sportwette“ hat der BFH in seiner Entscheidung vom 26.05.2020 – IX R 6/19 (BFHE 269, 370, BStBl II 2021, 179, HFR 2021, 208) definiert. Darunter fallen nach der im Gesetz enthaltenen Definition „Wetten aus Anlass von Sportereignissen“. Dabei handelt es um eine eigenständige steuerrechtliche Begriffsbestimmung, die über den ordnungsrechtlichen Begriff der Sportwette hinausgeht (BT-Drucks. 17/8494, S. 8). Die Auslegung des Begriffs „Sportereignis“ muss dabei im Lichte der Zielsetzung des RennwLottG erfolgen, die Aufwendungen für die Erlangung einer vom Spieler nicht entscheidend beeinflussbaren Gewinnchance steuerlich zu belasten und auf diese Weise die Spielleidenenschaft einzudämmen. Der Begriff „Sportereignis“ ist daher in einem weiten Sinn zu verstehen. Aufgrund der abweichenden Zielsetzung kommt es nicht darauf an, ob das Sportereignis zu einer nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO als gemeinnützig anerkannten Sportart zählt (vgl. zum Begriff des Sports Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, Glücks- und Gewinnspielrecht in den Medien, Syst. Darst. Rz. 67).

Höhe der Steuer von 5 %

Der Steuersatz für Sportwetten, der an den Wetteinsatz anknüpft, ist mit 5 % vom Gesetzgeber moderat angesetzt. Damit soll ein Anreiz gegeben werden, Sportwetten legal anzubieten, ohne das Angebot unverhältnismäßig zu verteuern. Eine Abwanderung in den Schwarzmarkt soll verhindert werden. Die Frage der Ermittlung der Bemessungsgrundlage hat der BFH in seiner Entscheidung vom 07.09.2021 – IX R 30/18 (HFR 2022, 65) geklärt. Danach umfasst der Wetteinsatz den gesamten Betrag, den der Spieler zum Abschluss des Wettvertrags i. S. des § 763 BGB an den Veranstalter der Sportwette zahlt. Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Sportwettensteuer ist dabei nicht um die ggf. auf den Spieler überwälzte Sportwettensteuer zu kürzen.

Neufassung des RennwLottG ab 01.07.2021

Ab dem 01.07.2021 hat der Gesetzgeber mit dem RennwLottGNeuRG vom 25.06.2021 (BGBl. I 2021, 2065) die Besteuerung der Sportwetten in § 16 RennwLottG n. F. geregelt (vgl. dazu Schmittmann, ZfWG 2021, 334). Wetten aus Anlass von Sportereignissen die nicht als (Pferde-)Rennwetten nach den §§ 8 bis 15 RennwLottG besteuert werden, unterfallen danach der Sportwettensteuer, wenn die Sportwette im Inland veranstaltet wird (§ 16 Satz 1 RennwLottG n. F.). Eine Sportwette wird im Inland veranstaltet, wenn entweder ihr Veranstalter bei Abschluss des Wettvertrags seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Ort der Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder der Wettkunde die zur Entstehung des Wettvertrags erforderlichen Handlungen im Inland vornimmt. Damit werden weiterhin in- und ausländische Anbieter von Sportwetten zur Besteuerung dieser Glücksspielarten in §§ 36 ff. und §§ 46 ff. RennwLottG n. F. geregelt, wenn sie Sportwetten an in Deutschland ansässige Wettkunden anbieten.

Virtuelles Automatenspiel und Online-Poker

Mit Inkrafttreten des neuen Staatsvertrags zur Neuregulierung des Glücksspielwesens in Deutschland zum 01.07.2021 (GlüStV 2021) werden zudem virtuelle Automatenspiele und Online-Poker legalisiert. Die Besteuerung dieser Glücksspielarten ist in §§ 36 ff. und §§ 46 ff. RennwLottG n. F. geregelt. Der Steuersatz beträgt 5,3 %.

- Im Internet angebotene Nachbildungen terrestrischer Automatenspiele unterliegen nach § 36 RennwLottG der Besteuerung, wenn sie im Inland veranstaltet werden. Dies ist der Fall, wenn der Veranstalter des **virtuellen Automatenspiels** bei Abschluss des Spielvertrags seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Ort der Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder der Spieler die zur Entstehung des Spielvertrages erforderlichen Handlungen im Inland vornimmt. Der virtuellen Automatensteuer unterliegen hingegen nicht das an Ort und Stelle angebotene terrestrische Automatenspiel sowie im Internet angebotene Nachbildungen des terrestrischen Automatenspiels, die nur an bestimmten, ortsgebundenen Eingabegeräten gespielt werden können. Diese Arten des stationären Glücksspiels unterfallen der (jeweiligen kommunalen) VergnSt als Aufwandsteuer.
- Pokerspiele ohne Bankhalter, bei denen an einem virtuellen Tisch gespielt wird, unterliegen der Online-Pokersteuer, wenn sie im Inland veranstaltet werden. Dies ist der Fall, wenn der Veranstalter des **Online-Pokers** bei Abschluss des Spielvertrages seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Ort der Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder der Spieler die zur Entstehung des Spielvertrages erforderlichen Handlungen im Inland vornimmt. Das stationäre Pokerspiel sowie Pokerspiele mit Bankhalter an einem virtuellen Tisch unterliegen nicht der Online-Pokersteuer. Beim Online-Poker ist Bankhalter der Spielleiter, der die Bank, also die Kasse der Einsätze, hält und allein gegen einen oder mehrere Spieler spielt und damit ein zufallsabhängiges wirtschaftliches Risiko trägt (vgl. Schmittmann, ZfWG 2021, 334, 337).

Es bleibt abzuwarten, ob die zahlreichen Streitfragen, die in den letzten Jahren zur Sportwettenbesteuerung aufgeworfen worden sind, in gleicher Weise bei der Besteuerung des virtuellen Automatenspiels und des Online-Pokers die Finanzverwaltung und die FG beschäftigen werden. In Bezug auf die Besteuerung von Sportwetten hat der BFH allerdings jetzt fast alle Fragen, die in der Praxis aufgeworfen worden waren, geklärt.

RiBFH Dr. Nils Trossen

18 Keine Verfassungs- und Europarechtswidrigkeit der Besteuerung von Sportwetten

Urteil vom 17.05.2021 – IX R 21/18 –

Vorinstanz: Hessisches FG, Urteil vom 18.04.2018 – 5 K 2703/12

RennwLottG § 17 Abs. 2; GG Art. 72 Abs. 2, Art. 105, 123, 125, 125a; MwStSystRL Art. 135 Abs. 1 Buchst. i, Art. 401; AEUV Art. 56

Die Vorschrift des § 17 Abs. 2 RennwLottG verstößt weder gegen Verfassungsrecht noch gegen Europarecht.

Der Sachverhalt entspricht im Wesentlichen dem des Senatsurteils vom 17.05.2021 – IX R 20/18 (HFR 2022, 55). Streitig war die Sportwettensteuer für die Monate Juli, August und Oktober 2012. Klage und Revision blieben erfolglos. Der BFH führte aus:

Keine Vorlage an BVerfG oder EuGH

14 „Der Senat kommt nicht zu der für eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG erforderlichen Überzeugung, dass das RennwLottG wegen Verstoßes gegen die Gesetzgebungskompetenz des Bundes formell verfassungswidrig ist (dazu unter 1.). Es sind zudem weder Art. 3 Abs. 1 GG (dazu unter 2.) noch Art. 12 Abs. 1 GG (dazu unter 3.) verletzt. Die von der Klin. gerügten Verstöße gegen EU-Recht liegen nicht vor (dazu unter 4.).

Gesetzgebungskompetenz des Bundes

15-22 *Es folgen Ausführungen wie unter Rz. 14-21 des Senatsurteils in HFR 2022, 55.*

Regelungen und Ziele des GlüStV

23 Die Regelung der Sportwettenbesteuerung steht auch nicht in Widerspruch zu den Regelungen und Zielen des GlüStV und damit zum gesetzgeberischen Ziel der Eindämmung der Spielsucht. Die Einführung des § 17 Abs. 2 RennwLottG bezweckte, im Zuge der Aufgabe des staatlichen Monopols zur Veranstaltung von Sportwetten sowohl den ordnungsrechtlichen Rechtsrahmen neu zu gestalten als auch eine steuergesetzliche Regelung zu treffen, die insbesondere die im Inland verfügbaren internetbasierten Angebote ausländischer Sportwettenveranstalter erfasst. Die Regelung hatte zum Ziel, die Lenkungsziele des GlüStV zu flankieren und bestmöglich zu fördern. Dabei wurden die Gemeinwohlziele des Jugend- und Gesundheitsschutzes, des Spielerschutzes, der Bekämpfung der Begleitkriminalität und der Bekämpfung der Spielsucht verfolgt. Zugleich wurde anerkannt, dass das Wetten auf Sportereignisse als Ausdruck des natürlichen Spieltriebs der Bevölkerung nicht gänzlich verhindert werden kann, es aber mit der Besteuerung gleichwohl dem Ziel der Begrenzung und Lenkung in künftig legale, zugelassene Angebote nähergebracht werden sollte (vgl. BT-Drucks. 17/8494, S. 8 f.).

Kein Ausweichen in Illegalität feststellbar

24 Den Feststellungen des FG lassen sich keine Umstände entnehmen, wonach die Besteuerung dazu führt, dass Wettkunden wegen besserer Quoten in illegale Angebote gedrängt würden. Mit der Möglichkeit, die Sportwettensteuer ganz oder teilweise den Wettkunden weiter zu belasten sowie der (im Vergleich zu Lotterien oder Casinos) geringen Belastung wird der Anreiz, das Wettangebot legal zu betreiben, in angemessener Weise umgesetzt.

Ausländische Kapitalgesellschaft kann sich auf Grundrechte berufen

25 2. Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht verletzt. Die Klin. kann sich als ausländische juristische Person auf dieses Grundrecht

berufen (dazu unter a). Es liegen aber weder ein strukturelles Vollzugsdefizit (dazu unter b) noch eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber Online-Casino-Spielen oder Online-Poker vor (dazu unter c).“

26 *Es folgen Ausführungen wie unter Rz. 22 des Senatsurteils in HFR 2022, 55.*

Kein Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits

27-33 *Es folgen Ausführungen wie unter Rz. 23-29 des Senatsurteils in HFR 2022, 55.*

Ungleichbehandlung gegenüber Online-Casinos und Online-Poker

34 „c) Auch eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung gegenüber Online-Casino-Spielen nebst Online-Poker liegt nicht vor. Derartige Online-Angebote unterscheiden sich vom Spielangebot, den Gewinn- und Ausschüttungsquoten, dem Kundenkreis und der damit zusammenhängenden Suchtgefahr sowie der Manipulationsgefahr erheblich von Sportwetten (vgl. BT-Drucks. 19/28400, S. 42). Zudem waren das Betreiben von Online-Casinos und das Anbieten von Online-Poker im Streitzeitraum im Inland ausnahmslos verboten (vgl. § 4 Abs. 4 GlüStV), während bei Sportwetten ein präventives Verbot mit Erlaubnisvorbehalt galt (vgl. § 4 Abs. 1 GlüStV). Ein vergleichbarer Sachverhalt liegt mithin nicht vor.

Unterschied zu stationärem Geschäft

35 Der Umstand, dass nach den Feststellungen des FG der Bruttoertrag im Offline-Geschäft höher liegt als im Online-Geschäft, führt zu keinem anderen Ergebnis. Dieser Unterschied hat seine Ursache darin, dass im Offline-Geschäft die Fixkosten durch Personal und Mieten deutlich höher ausfallen dürften als im Online-Geschäft und daher höhere Kosten aus dem Bruttoertrag zu begleichen sind. Durch die Ortsgebundenheit und Schließungszeiten wird ein anderer Kundenkreis angesprochen. Zudem sind im Offline-Geschäft die Ausschüttungsquoten weniger vergleichbar und der Wettbewerbsdruck damit geringer. Im klassischen Wettlokal werden dem Spieler zudem noch neben der reinen Wette weitere Leistungen (Aufenthaltsmöglichkeit, Möglichkeit des Getränkekonsums, Bildschirme, Geselligkeit) angeboten, die er mit dem Spieleinsatz ebenfalls bezahlt. Die Würdigung des FG, wonach im Bereich der Sportwetten Online- und Offline-Geschäft nicht vergleichbar sind, ist schlüssig und nachvollziehbar und daher rechtlich nicht zu beanstanden.

Verletzung der Berufsfreiheit

36 3. Soweit die Klin. eine Verletzung von Art. 12 Abs. 1 GG aufgrund der finanziellen Belastung durch die Sportwettenbesteuerung rügt, greift ihr Vorbringen nicht durch.

37 a) Art. 12 Abs. 1 GG schützt neben der freien Berufsausübung auch das Recht, einen Beruf frei zu wählen. Unter Beruf ist dabei jede auf Erwerb gerichtete Tätigkeit zu verstehen, die auf Dauer angelegt ist und der Schaffung und Aufrechterhaltung einer Lebensgrundlage dient (vgl. BVerfG-Beschluss vom 26.06.2002 – 1 BvR 558/91, 1 BvR 1428/91, BVerfGE 105, 252, unter C. I.1.; BVerfG-Urteil vom 28.03.2006 – 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276, unter C.1.a; BVerfG-Beschlüsse vom 08.06.2010 – 1 BvR 2011/07, 1 BvR 2959/07, BVerfGE 126, 112, unter B.II.2., und vom 07.03.2017 – 1 BvR 1314/12 u. a., BVerfGE 145, 20, unter C.II.1.a aa, Rz. 120). Das Anbieten und Vermarkten von Sportwetten als wirtschaftliche Tätigkeit erfüllt diese Merkmale und steht als berufliche Tätigkeit unter dem Schutz des Grundrechts der Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 115, 276, unter C.1.a). Auch steuerliche Vorschriften wie § 17 Abs. 2 RennwLottG sind daher an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen, wenn sie infolge ihrer Gestaltung in einem engen Zusam-

menhang mit der Ausübung eines Berufs stehen und objektiv eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen lassen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181, unter B.1.).

§ 17 Abs. 2 RennwLottG ist Regelung der Berufsausübung

38 b) Die steuerliche Belastung durch § 17 Abs. 2 RennwLottG stellt als Regelung der Berufsausübung einen rechtfertigungsbedürftigen Eingriff in die Berufsfreiheit der Klin. dar. Öffentliche Abgaben greifen in den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG ein, wenn sie in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs stehen und objektiv eine berufsregelnde Tendenz erkennen lassen (vgl. BVerfG-Urteile vom 07.05.1998 – 2 BvR 1876/91 u. a., BVerfGE 98, 83, HFR 1998, 584, unter C.I.1.; vom 06.07.2005 – 2 BvR 2335/95, 2 BvR 2391/95, BVerfGE 113, 128, unter B.I.1.; BVerfG-Beschluss vom 12.05.2009 – 2 BvR 743/01, BVerfGE 123, 132, unter B.I.1.). Die Belastung nach § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG knüpft tatbestandlich unmittelbar an den Spieleinsatz und damit an Angebot und Tätigkeit eines Sportwettenveranstalters an. Die Regelungen greifen mithin in die Tätigkeit der Klin. und damit ihre Berufsausübungsfreiheit ein.

Anforderungen an Eingriff

39 c) In das durch Art. 12 Abs. 1 GG garantierte einheitliche Grundrecht der Berufsfreiheit darf nur auf gesetzlicher Grundlage und unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit eingegriffen werden. Insbesondere muss die eingreifende Norm durch hinreichende, der Art der betroffenen Betätigung und der Intensität des jeweiligen Eingriffs Rechnung tragende Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt sein und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 19.07.2000 – 1 BvR 539/96, BVerfGE 102, 197, unter C.I.; BVerfG-Urteile in BVerfGE 113, 128, unter B.I.1., und vom 30.07.2008 – 1 BvR 3262/07, 1 BvR 402/08, 1 BvR 906/08, BVerfGE 121, 317, unter B.I.1.b; zur Stufentheorie des BVerfG vgl. auch Scholz in Maunz/Dürig, a. a. O., Art. 12 Rz. 335).

Eingriff verfassungsrechtlich gerechtfertigt

40 d) Der Eingriff in die Berufsfreiheit ist jedoch gerechtfertigt. Die gemäß Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG erforderliche gesetzliche Grundlage lässt sich auf hinreichende, der Art der betroffenen Betätigung und der Intensität des Eingriffs Rechnung tragende Gründe des Gemeinwohls stützen (aa) und entspricht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im weiteren Sinn (bb).

41 aa) Mit der Festsetzung und Abführung der Sportwettensteuer verfolgt der Gesetzgeber ein wichtiges Gemeinwohlziel, das auf vernünftigen Erwägungen beruht und daher die Beschränkung der Berufsausübungsfreiheit zu legitimieren vermag.

42 (1) Reine Berufsausübungsbeschränkungen wie steuerliche Belastungen können grundsätzlich durch jede vernünftige Erwägung des Gemeinwohls gerechtfertigt werden (vgl. BVerfG-Urteile vom 13.12.2000 – 1 BvR 335/97, BVerfGE 103, 1, unter B.I.; vom 10.06.2009 – 1 BvR 706/08 u. a., BVerfGE 123, 186, unter C.I.3.a bb). Das GG lässt dem Gesetzgeber im Zusammenhang mit Berufsausübungsregelungen ein erhebliches Maß an Freiheit und räumt ihm bei der Festlegung der zu verfolgenden Ziele eine weite Gestaltungsfreiheit ein (vgl. BVerfG-Urteil vom 23.01.1990 – 1 BvL 44/86, 1 BvL 48/87, BVerfGE 81, 156).

Hinreichende Gründe des Gemeinwohls liegen vor

43 (2) Es liegen hinreichende Gründe des Gemeinwohls vor, die die in § 17 Abs. 2 Satz 1 und 2 RennwLottG geregelte Steuerbelastung tragen.

Bekämpfung der Spielsucht

44 Soweit der Gesetzgeber mit der Sportwettensteuer das Ziel verfolgt, die Spielsucht zu bekämpfen und der Entwicklung und Verbreitung von unerlaubtem Glücksspiel in Schwarzmärkten entgegenzuwirken (vgl. BT-Drucks. 17/8494, S. 9), ist dies verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn die Bekämpfung der Spiel- und Wetsucht und weiterer negativer Begleiterscheinungen des Spiel- und Wettbetriebs stellt ein legitimes Ziel für die Berufsfreiheit einschränkende Regelungen dar (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 115, 276, beginnend ab C.I.3.c; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 20, unter C.II.1.a aa (2), Rz. 122). Bei der Bekämpfung der Glücksspielsucht handelt es sich um ein besonders wichtiges Gemeinwohlziel (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 20, unter C.II.1.a bb (2) a cc γ, Rz. 158).

Spannungsverhältnis zu Fiskalinteressen

45 Wenn der Gesetzgeber jedoch (auch) eigene fiskalische Interessen verfolgt, kann die legitime Zielsetzung, die Glücksspielleidenschaft zu begrenzen und die Spielsucht zu bekämpfen, in ein Spannungsverhältnis zu den fiskalischen Interessen des Staates geraten. Die Erzielung staatlicher Einnahmen mindert den fiskalischen Anreiz nicht, sondern kann wegen der dadurch begründeten Abhängigkeit der geförderten gesellschaftlichen Aktivitäten von Einnahmen aus Glücksspielveranstaltungen dazu führen, dass die Finanzmittel als schwer verzichtbar erscheinen und deshalb ein Anlass besteht, das Angebot auszubauen, um höhere Einnahmen zu erzielen (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 115, 276, unter C.I.3.f bb (1); BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 20, unter C.II.1.a aa (2), Rz. 122).

Regelungen zum Spielerschutz

46 Diesen besonderen Anforderungen entspricht die Rechtslage für die Anbieter von Sportwetten in Deutschland. Das Anbieten von Sportwetten im Inland stellt eine genehmigungspflichtige Handlung nach Maßgabe des GlüStV (§ 4 Abs. 1 GlüStV) dar. So gelten für Sportwettenanbieter die Regelungen zum Ausschluss minderjähriger Spieler (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 GlüStV) und zur Begrenzung des Wetteinsatzes (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 GlüStV). Auch sind die besonderen Anforderungen zum Spielerschutz nach § 4 Abs. 5 Nr. 3 bis 5 GlüStV einzuhalten (Ausschluss schneller Wiederholungen, Entwicklung eines Sozialkonzepts, Verbot von Koppelung mit Lotterien und anderen Glücksspielen). Zudem muss der Konzessionsnehmer Anforderungen an Zuverlässigkeit, Leistungsfähigkeit und Transparenz und Sicherheit des Glücksspiels erfüllen (§ 4a Abs. 4 GlüStV). Auch die Werbebeschränkungen gemäß § 5 GlüStV, die Pflicht zur Entwicklung eines Sozialkonzepts gemäß § 6 GlüStV, die Aufklärungspflichten des § 7 GlüStV sowie insbesondere das bundesweite Spielersperrsystem mit der Möglichkeit von Selbst- und Fremdsperrern gemäß § 8 GlüStV finden Anwendung.

Besteuerung ist verhältnismäßig

47 bb) Die Besteuerung der Sportwetten entspricht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

48 (1) In das durch Art. 12 Abs. 1 GG garantierte einheitliche Grundrecht der Berufsfreiheit darf nur unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit eingegriffen werden (ständige Rspr., vgl. u. a. BVerfG-Beschlüsse vom 15.12.1999 – 1 BvR 1904/95 u. a., BVerfGE 101, 331, unter B.II.1.c; vom 14.01.2014 – 1 BvR 2998/11, 1 BvR 236/12, BVerfGE 135, 90, unter B.II.2., Rz. 63, und vom 12.01.2016 – 1 BvL 6/13, BVerfGE 141, 82, unter C.II.2., Rz. 47). Der Eingriff muss zur Erreichung eines legitimen Eingriffsziels geeignet sein (a) und darf nicht weiter gehen, als es die Gemeinwohlbelange erfordern (b); ferner müssen Eingriffszweck und Eingriffsintensität in einem angemessenen Verhältnis stehen (c) – vgl. auch BVerfG-Beschlüsse in

BVerfGE 101, 331, unter B.II.1.c, und vom 12.01.2016 – 1 BvR 3102/13 (BVerfGE 141, 121, Rz. 53).

49 (2) Daran gemessen erweisen sich die in Rede stehenden Regelungen des RennwLottG auch als verhältnismäßig im weiteren Sinn.

50 (a) Für die Eignung reicht es aus, wenn durch die gesetzliche Regelung der gewünschte Erfolg gefördert werden kann. Es genügt bereits die Möglichkeit einer Zweckerreichung (vgl. BVerfG-Urteile in BVerfGE 81, 156, unter C.II.1.c aa; in BVerfGE 115, 276, unter C. I.3.d; in BVerfGE 121, 317, unter B. I.1.b cc (1); BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 112, unter B.II.4.b aa, ständige Rspr.). Dem Gesetzgeber kommt dabei ein Einschätzungs- und Prognosevorrang zu. Es ist vornehmlich seine Sache, unter Beachtung der Sachgesetzlichkeiten des betreffenden Sachgebiets zu entscheiden, welche Maßnahmen er im Interesse des Gemeinwohls ergreifen will (BVerfG-Urteil in BVerfGE 115, 276, unter C. I.3.d). Eine verfassungsrechtliche Beanstandung ist nur möglich, wenn das eingesetzte Mittel ‚objektiv ungeeignet‘ oder ‚schlechthin ungeeignet‘ ist (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 81, 156, unter C.II.1.c aa, m. w. N.).

Sportwettensteuer geeignetes Mittel zur Erreichung der vom Gesetzgeber verfolgten legitimen Gemeinwohlziele

51 Die Sportwettensteuer ist ein geeignetes Mittel zur Erreichung der vom Gesetzgeber verfolgten legitimen Gemeinwohlziele, da sie die Bekämpfung der Spielsucht jedenfalls fördert. Denn die Abgabe wirkt indirekt dämpfend auf die Höhe der möglichen Wettgewinne und führt damit auch zu einer Verringerung der Anreizwirkung und aufgrund einer geringeren Spanne zu einer Reduzierung des Angebots. Bei ihrem Wegfall wäre es einem Anbieter möglich, höhere Gewinnquoten (bei fehlender Einbeziehung in die Wettquote) oder niedrigere Preise (bei Unterlassen des Aufschlagens der Steuer in Gestalt eines Zuschlags) anzubieten und damit aus Gründen der Marktorientierung die Spielleidenschaft zu fördern. Das Anbieten konzessionierter Sportwetten soll aber lediglich als Ventil des natürlichen Spieltriebs dienen und eine legale und seriöse Möglichkeit bieten, das Bedürfnis nach Sportwetten zu befriedigen. Auch wenn ihre Lenkungswirkung nicht ausreicht, die Durchführung von Sportwetten vollständig zu unterbinden, rechtfertigt sich die Sportwettensteuer aus der Absicht, Sportwetten auf legale und staatlicherseits überwachte Weise zu betreiben und daraus Einkünfte zu erzielen. Denn der von einer Abgabe verfolgte Lenkungszweck muss nicht ihr Hauptzweck sein, der bei einer Steuer immer darin besteht, staatliche Einnahmen zu schaffen (vgl. BFH-Urteil vom 21.02.2018 – II R 21/15, BFHE 261, 62, HFR 2018, 649, Rz. 29 f.).

Kein milderes gleich effektives Mittel

52 (b) Die Regelungen in § 17 Abs. 2 RennwLottG sind auch erforderlich. Erforderlich ist eine gesetzliche Regelung, wenn der Gesetzgeber nicht ein anderes, gleich wirksames, aber das Grundrecht nicht oder weniger stark einschränkendes Mittel hätte wählen können (vgl. BVerfG-Beschluss vom 20.06.1984 – 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, 157, unter C.II.2.; BVerfG-Urteil in BVerfGE 81, 156, unter C.II.1.c bb, ständige Rspr.). Bei der Einschätzung der Erforderlichkeit verfügt der Gesetzgeber über einen Beurteilungs- und Prognosespielraum (vgl. BVerfG-Urteile in BVerfGE 81, 156, unter C.II.1.c bb; in BVerfGE 115, 276, unter C. I.3.e aa; BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 145, 20, unter C.II.1.a bb (2) a cc α , Rz. 149; in BVerfGE 126, 112, unter B.II.4.b aa, und in BVerfGE 102, 197, unter C.II.1.c bb (2)).

Bruttoertrag als Bemessungsgrundlage

53 Ein milderes, gleich effektives Mittel zur Erhebung der Sportwettensteuer ist nicht ersichtlich. Insbesondere er-

scheint ein Anknüpfen der Sportwettensteuer an den Bruttoertrag nicht als sinnvoll. In diesem Fall entfaltet die Sportwettensteuer weder einen Preis- noch einen Quoteneffekt (vgl. Herzig/Stock, ZfWG 2012, 12, 15). Damit werden gerade Wettanbieter mit hohen Quoten und damit einem geringen Bruttoertrag begünstigt. Dies würde dem Ziel der Sportwettensteuer, das Wettangebot zu verteuern und damit den Anreiz zum Spielen zu verringern, entgegenlaufen (vgl. Brüggemann, ZfWG 2019, 111, 113). Zudem bestünde ein erheblicher Anreiz, den Bruttoertrag zu minimieren und die Erträge im Wettgeschäft nicht im Rahmen des Wetteinsatzes, sondern z. B. in Form von Anmeldegebühren für Homepages, Eintrittsgeldern in Wettbüros oder ähnlichen Lizenz- oder Gebühreneinnahmen zu erwirtschaften. Der Wetteinsatz hingegen ist eine objektiv, anhand der Aufzeichnungen des Anbieters leicht zu ermittelnde Bemessungsgrundlage, die nicht der Beeinflussung durch den Wettanbieter unterfällt.

Belastung angemessen und verhältnismäßig

54 (c) Die Steuerbelastung ist auch angemessen und mithin verhältnismäßig im engeren Sinn. Bei einer Gesamtabwägung zwischen der Höhe der Sportwettensteuer und dem Gewicht der sie rechtfertigenden Gründe wahren die gesetzlichen Regelungen insgesamt die Grenze der Zumutbarkeit und belasten den Anbieter von Sportwetten nicht übermäßig. Der Gesichtspunkt, dass Gewinne aus der Veranstaltung von Sportwetten angesichts des regulierten und auf wenige Anbieter beschränkten Marktes relativ risikolos erzielt werden können, rechtfertigt die teilweise Abschöpfung der Gewinne durch staatliche Abgaben, zumal Sportwetten von der USt befreit sind (§ 4 Nr. 9 Buchst. b UStG). Zudem steht die mit der Sportwettenbesteuerung verbundene finanzielle Belastung in einem vernünftigen Verhältnis zu dem gegebenen Anlass und den von ihr verfolgten Zwecken.

Keine erdrosselnde Belastung

55 d) Das FG hat zudem ohne Rechtsfehler angenommen, dass die Belastung mit Sportwettensteuer auch nicht in die Nähe einer erdrosselnden Steuerbelastung kommt. Die Klin. erzielte in den streitigen Voranmeldungszeiträumen hohe Wettumsätze. Dass in der Folge der Einführung der Sportwettensteuer ihre Umsätze und Gewinne in existenzgefährdender Weise einen Rückgang zu verzeichnen haben und die Gewinne der Klin. praktisch vollständig abgeschöpft werden, mithin die Tätigkeit der Klin. unwirtschaftlich wird und keine angemessene Kapitalverzinsung abwirft, hat das FG nicht festgestellt. Vielmehr stiegen nach den Feststellungen des FG sowohl die Zahl der Veranstalter, die Sportwettensteuer anmelden, als auch das Aufkommen der Steuer und damit das legale Spielvolumen.

Kein Verstoß gegen Europarecht

56 4. Die von der Klin. gerügten Verstöße gegen Europarecht sind nicht gegeben.

Keine ungerechtfertigte Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit

57 a) Eine ungerechtfertigte Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs (Art. 56 AEUV) liegt nicht vor.“

58-62 *Es folgen Ausführungen wie unter Rz. 34-38 des Senatsurteils in HFR 2022, 55.*

Weiterbelastung der Steuer

63 „Die Frage, ob die Steuerbelastung von den betroffenen Unternehmen an die Spieler weiterbelastet wird, ist eine Frage der betriebswirtschaftlichen Kalkulation und damit eine unternehmerische Entscheidung der Klin. Die unterschiedlichen Bruttoerträge haben ihre Ursache nicht in der Unterscheidung zwischen inländischen und

ausländischen Anbietern. Vielmehr haben diese ihre Ursache in der Verschiedenheit der Marktauftritte (stationär/online), was zu unterschiedlichen Kostenstrukturen und anderen Gewinnmargen führt. Ob eine Diskriminierung durch die im Ansässigkeitsstaat anfallenden Steuern und Gebühren eintritt, ist in diesem zu entscheiden und nicht Gegenstand dieses Verfahrens (vgl. auch Welz, UVR 2012, 274, 280).

Steuerbefreiung in MwStSystRL

64 b) Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL steht der Besteuerung nicht entgegen. Die Vorschrift regelt die Steuerbefreiung von Werten von der USt. Die Vorschrift betrifft nur die USt und enthält keine Ausschlussregelung, wonach ein Wertsatz nicht mit anderen Abgaben belegt werden kann. Dies folgt aus Art. 401 MwStSystRL. Nach dieser Vorschrift hindert die MwStSystRL unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Werten, Verbrauchsteuern, GrEST sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von USt haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist (vgl. EuGH-Urteil Metropol Spielstätten vom 24.10.2013 – C-440/12, EU:C:2013:687, HFR 2013, 1166; BFH-Urteile vom 02.04.2008 – II R 4/06, BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735, HFR 2008, 723, unter II.2.a aa, und in BFHE 261, 62, HFR 2018, 649, Rz. 64 ff.).

65 c) Da ein sachlicher Grund für die unterschiedliche Behandlung von Sportwetten und Online-Casinos vorliegt, fehlt es schließlich auch an dem gerügten Verstoß gegen Art. 20 EUGrDRCh.“

Anmerkung

Mit dieser Entscheidung klärt der BFH grundsätzliche Fragen hinsichtlich der ab 01.07.2012 geltenden Besteuerung von Sportwetten. Die Entscheidung bezieht sich – wie die Entscheidung vom gleichen Tag in HFR 2022, 55 – auf die Sportwettenbesteuerung nach § 17 RennwLottG.

Grundsätze der Sportwettenbesteuerung nach § 17 RennwLottG

Die Vorschrift orientiert sich zur Herstellung eines grundsätzlichen Gleichklangs der Rechtsordnung am Inhalt des GlStV, wonach das Glücksspiel dort veranstaltet wird, wo dem Wettenden die Möglichkeit zur Teilnahme eröffnet wird. Da steuerrechtlich nicht auf die bloße Möglichkeit zur Teilnahme abgestellt werden kann, wird auf das tatsächliche Entstehen des Wettvertrags abgestellt, der durch die erforderlichen Handlungen des Wettenden zu Stande kommt. Damit werden im Inland ansässige Sportwettenveranstalter zur Besteuerung herangezogen, unabhängig vom Wettenden. Für im Ausland ansässige Sportwettenveranstalter werden Werten mit Bezug zum Inland nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 RennwLottG erfasst. Dabei wird der Veranstaltungsort ins Inland und damit in den Geltungsbereich des Gesetzes verlagert, indem der Ort der Abgabe der Willenserklärung des Wettenden als Veranstaltungsort der Sportwette bestimmt wird. Entscheidend ist hierbei die physische Anwesenheit des Wettenden im Inland. Die Besteuerung erfolgt unabhängig davon, ob die Veranstaltung der Sportwette nach dem GlStV erlaubt ist (vgl. § 40 AO) oder die Sportwette auch im Ausland besteuert wird (vgl. auch BT-Drucks. 19/28400, S. 53).

Übertragbar auf virtuelles Automatenspiel und Online-Poker?

Da die mit dem RennwLottGNeuRG vom 25.06.2021 (BGBl. I 2021, 2065) eingeführten Regelungen zur Besteuerung des virtuellen Automatenspiels (§§ 36 ff. RennwLottG) und des Online-Pokers (§§ 46 ff. RennwLottG) sich weitgehend an den Regelungen zur Sportwettenbesteuerung (§§ 16 ff. RennwLottG) orientieren, dürften zahlreiche mögliche Streitfragen auch für diese Glücksspielarten mitentschieden sein.

Gesetzgebungskompetenz des Bundes

Die Frage der Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes ist bereits deswegen von aktueller Bedeutung, weil der Gesetzgeber das RennwLottG 2021 in weiten Teilen vollständig neu gefasst hat (vgl. dazu Schmittmann, ZfWG 2021, 334). Die Gesetzgebungskompetenz ist im Gesetzgebungsverfahren (erneut) bestätigt worden (vgl. BT-Drucks. 19/28400, S. 44). Sie ergibt sich aus Art. 105 Abs. 2, Art. 72 Abs. 2 GG. Eine bundeseinheitliche Regelung ist erforderlich, weil sie der Wahrung der Rechtseinheit und damit der Geltung gleicher Normen im Bundesgebiet dient. Die Erlaubnis für Sportwetten und die neuen Glücksspielarten virtuelles Automatenspiel und Online-Poker wird den Veranstaltern von der Aufsichtsbehörde für das gesamte Bundesgebiet erteilt. Dementsprechend ist für die Besteuerung ein einheitlich geltendes Steuerregime vorzugswürdig. Da die rechtlichen Bedingungen für Renn- und Sportwetten, Lotterien und Ausspielungen bereits bundesrechtlich geregelt sind und es um die Fortentwicklung und Modernisierung dieses Rechts geht, kommt nur eine bundesgesetzliche Regelung in Betracht und keine landesgesetzlichen Regelungen.

Gefahr des strukturellen Vollzugsdefizits?

Zur Frage der verfassungsrechtlichen Bedeutung eines strukturellen gesetzlichen Vollzugsdefizits hatte sich das BVerfG mit Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, HFR 2004, 471 geäußert. Da sich die Regelungen für virtuelles Automatenspiel und für Online-Poker an den Regelungen für die Sportwettenbesteuerung orientieren, dürften sich die Grundsätze der Besprechungsentscheidung übertragen lassen. Auch hier ist Steuerschuldner der Veranstalter (vgl. §§ 39, 49 RennwLottG), bei Sitz im Drittland ist ein steuerlicher Beauftragter zu bestellen (§§ 42, 52 RennwLottG) und es gelten umfangreiche Aufzeichnungspflichten (§§ 43, 53 RennwLottG). Ein normatives Regelungsdefizit oder entgegenlaufende gesetzliche Regelungen, die eine Festsetzung und Erhebung der Steuer effektiv verhindern, sind nicht erkennbar. Zudem erweist es sich für Anbieter oftmals als werbewirksam, sich in die Legalität zu begeben und auf die öffentlich-rechtliche Genehmigung und damit die Legalität ihres Angebots hinzuweisen, um sich so von illegalen Anbietern abzugrenzen. Dies wird nicht zuletzt durch die Tatsache unterstützt, dass in den letzten Jahren das Steueraufkommen aus der Sportwettensteuer – jedenfalls bis zum Beginn der Corona-Krise – stetig gestiegen ist.

Verletzung der Berufsfreiheit

Die Entscheidung befasst sich umfangreich mit einer Verletzung der Berufsfreiheit (Art. 12 GG). Die Besteuerung von Sportwetten wird dabei ausgehend von der Dogmatik des BVerfG als Berufsausübungsregelung eingeordnet. Reine Berufsausübungsbeschränkungen wie steuerliche Belastungen können grundsätzlich durch jede vernünftige Erwägung des Gemeinwohls gerechtfertigt werden. Diese sieht der BFH in der Bekämpfung der Spielsucht und der Einschränkung von Entwicklung und Verbreitung von unerlaubtem Glücksspiel. Das Spannungsverhältnis zu den Fiskalinteressen, wonach

dem Staat die Einnahmen aus der Glücksspielbesteuerung zugleich willkommen sind, bezieht er in seine Würdigung ausdrücklich ein. Bei einer Steuerbelastung von seinerzeit 5 % und jetzt 5,3 % kann nicht von einer erdrosselnden Besteuerung gesprochen werden. Dies gilt nicht zuletzt vor dem Hintergrund, dass im Online-Geschäft die Margen der Veranstalter deutlich besser sind als im stationären Geschäft.

Keine europarechtlichen Zweifel

Der BFH befasst sich auch umfangreich mit europarechtlichen Fragen und der Rspr. des EuGH. Eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) verneint er. Aufgrund dieser umfangreichen Befassung mit den europarechtlichen Regelungen lehnt er schließlich eine Vorlagepflicht an den EuGH ab.

RiBFH Dr. Nils Trossen

19 Bemessungsgrundlage der Sportwettensteuer

Urteil vom 07.09.2021 – IX R 30/18 –

Vorinstanz: Hessisches FG, Urteil vom 12.11.2018 – 5 K 1569/15

RennwLottG § 10 Abs. 1, §§ 11, 17 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 2, § 20 Abs. 2 Nrn. 3, 5, 7, § 21; RennwLottGABest § 37 Abs. 1 Satz 1

1. Der Einsatz bei einer Sportwette umfasst den gesamten Betrag, den der Spieler zum Abschluss des Wettvertrags i. S. des § 763 BGB an den Veranstalter zahlt.

2. Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Sportwettensteuer nach § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG a. F. ist nicht um die gegebenenfalls auf den Spieler überwälzte Sportwettensteuer zu kürzen.

Streitig war die Bemessungsgrundlage für die Sportwettensteuer.

Die Klin., eine Kapitalgesellschaft [ausländischen] Rechts mit Sitz im EU-Mitgliedstaat A, veranstaltete im Streitzeitraum Januar 2015 Sportwetten u. a. in Deutschland.

In ihrer Anmeldung der Sportwettensteuer für den Monat Januar 2015 erläuterte die Klin., die von ihr auf die Spieler überwälzte Sportwettensteuer aus der Bemessungsgrundlage herausgerechnet zu haben. Das FA setzte die Steuer fest, ohne die den Spielern in Rechnung gestellte Sportwettensteuer von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

Klage und Revision blieben erfolglos. Der BFH führte aus:

13 „Das FG hat zu Recht die Bemessungsgrundlage für die Sportwettensteuer auf der Grundlage von § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG mit ... € angenommen und die Bemessungsgrundlage nicht um die (ggf. an die Spieler gesondert weiterbelastete) Sportwettensteuer gekürzt.

Bemessungsgrundlage der Sportwettensteuer

14 1. Nach § 17 Abs. 2 Satz 1 RennwLottG unterliegen Wetten aus Anlass von Sportereignissen (Sportwetten), die nicht als Rennwetten nach Abschn. I des RennwLottG besteuert werden, unter den in § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 RennwLottG näher bestimmten Voraussetzungen der Besteuerung. Nach § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG beträgt die Sportwettensteuer ,5 vom Hundert des Nennwertes der Spielscheine bzw. des Spieleinsatzes'. Nach § 37 Abs. 1 Satz 1 RennwLottGABest sind bei der Berechnung der Lotteriest und der Sportwettensteuer alle für den Erwerb

eines Wertscheins an den Veranstalter oder dessen Beauftragten zu bewirkenden Leistungen dem Wetteinsatz hinzuzurechnen, insbesondere in Rechnung gestellte Schreib- und Kollektionsgebühren. Nach § 37 Abs. 1 Satz 2 RennwLottGABest ‚gehört auch der dem Spieler etwa besonders in Rechnung gestellte Betrag der Steuer' zur Bemessungsgrundlage.

Kein Herausrechnen der Steuerbelastung

15 2. Daran gemessen hat das FG ohne Rechtsfehler erkannt, dass die Bemessungsgrundlage i. S. des § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG der gesamte vom Spieler gezahlte Betrag ist. Umfasst dieser Betrag die auf den Spieler überwälzte Sportwettensteuer (ohne gesonderten Ausweis), ist sie nicht aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen; ist die Sportwettensteuer gesondert ausgewiesen, muss die Bemessungsgrundlage um die Sportwettensteuer erhöht werden. Das ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Regelung (dazu unter a) und aus den bindenden Bestimmungen in § 37 RennwLottGABest (dazu unter b). Dafür sprechen weiter der Vergleich mit anderen Regelungen im RennwLottG (dazu unter c) und die Gesetzeshistorie (dazu unter d). Aus der zum 01.07.2021 in Kraft getretenen Neufassung des RennwLottG ergibt sich nichts anderes (dazu unter e). Das Auslegungsergebnis ist auch nicht systemfremd. Insbesondere widerspricht es nicht dem Wesen einer Verkehrsteuer (dazu unter f).

Wortlaut des Gesetzes

16 a) Bereits der Wortlaut des Gesetzes (§ 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG) spricht dafür, dass Bemessungsgrundlage der gesamte vom Spieler gezahlte Betrag ist und die Sportwettensteuer nicht herauszurechnen bzw. beim gesondertem Ausweis in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

17 aa) Nach dem Wortlaut des § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG beträgt die Sportwettensteuer ,5 vom Hundert des Nennwertes der Wertscheine beziehungsweise des Spieleinsatzes'. Der Begriff des ‚Spieleinsatzes' meint den gesamten Betrag, den der Spieler zum Tätigen seiner Wette einsetzt und mithin zum Abschluss des Wettvertrags i. S. des § 763 BGB an den Veranstalter zahlt. Er umfasst alle Leistungen, die der Spieler dem Veranstalter als Entgelt für die Einräumung der Gewinnhoffnung gewährt (vgl. BFH-Urteile vom 07.02.1962 – II 182/59 U, BFHE 74, 444, BStBl III 1962, 166, und vom 19.08.2009 – II R 59/07, BFH/NV 2010, 952, Rz. 10, jeweils betr. Lotterielose; Brüggemann, Die Besteuerung von Sportwetten im RennwLottG, S. 195; ders., ZfWG 2019, 111, 112). Dazu gehört insbesondere der dem Spieler für die Wettteilnahme insgesamt in Rechnung gestellte und von diesem beglichene Betrag (mit diesem Ergebnis auch Welz, UVR 2013, 276, 278; vgl. zum Charakter der Sportwettensteuer als Spiel- oder Wetteinsatzsteuer Herzog/Stock, ZfWG 2012, 12, 13).

Kein gesonderter Ausweis

18 bb) Den ... Feststellungen des FG lässt sich nicht entnehmen, dass die Klin. bei der Berechnung der Wettquoten und Wittgewinne nach außen erkennbar zwischen Wetteinsatz und Sportwettensteuer unterschieden hat. Selbst wenn die Klin. Wetteinsatz und Sportwettensteuer aber gesondert ausgewiesen und damit die Sportwettensteuer auf die Spieler weiterbelastet hätte, führte dies unter Berücksichtigung des Wortlauts des § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG zu keinem anderen Ergebnis.

Ausführungsbestimmungen zum RennwLottG...

19 b) Dieses Ergebnis folgt auch aus § 37 Abs. 1 Satz 2 RennwLottGABest, nach dessen Bestimmungen – anders als bei der Berechnung der Lotteriest nach § 37 Abs. 1 Satz 3 RennwLottGABest – auch der dem Spieler in Rechnung gestellte Betrag der Steuer zur Bemessungsgrundlage gehört.

... sind bindend

20 aa) Bei den RennwLottGABest handelt es sich um eine Rechtsverordnung i. S. des Art. 80 GG, die Verwaltung und Rspr. bindet (vgl. Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, Glücks- und Gewinnspielrecht in den Medien, Syst. Darst. Rz. 6; Brüggemann, ZfWG 2019, 111). Ihre Rechtsgrundlage findet sie in § 25 Abs. 1 RennwLottG. Ob diese Vorschrift wegen der Erwähnung des nicht mehr existierenden ‚Reichsminister(s) der Finanzen‘ noch eine taugliche Ermächtigungsnorm darstellt, kann dahingestellt bleiben. Denn § 37 Abs. 1 Satz 2 RennwLottGABest ist nicht von einem der in Art. 80 Abs. 1 Satz 1 und 4 GG genannten exekutiven Normgeber erlassen worden, sondern vom parlamentarischen Gesetzgeber (vgl. Art. 2 des RennwLott-ÄndG vom 17.05.2000, BGBl. I 2000, 715, und Art. 2 des SportWettG vom 29.06.2012, BGBl. I 2012, 1424). Dies ist nach der Rspr. des BFH (vgl. Urteil vom 16.11.2011 – X R 18/09, BFHE 235, 452, BStBl II 2012, 129, HFR 2012, 153, Rz. 28) und des BVerfG (vgl. Beschluss vom 13.09.2005 – 2 BvF 2/03, BVerfGE 114, 196, unter C. I.3.d, und weiter folgend unter C.II.2.a) zulässig, da es sich um eine Ergänzung handelt, die im Rahmen der – anderweitigen – Änderung eines Sachbereichs durch den Gesetzgeber liegt. Dies ist hier der Fall, da mit dem RennwLottÄndG und dem SportWettG Änderungen in Bezug auf Sportwetten vorgenommen worden sind.

§ 37 Abs. 1 Satz 2 RennwLottGABest eindeutig

21 bb) Die Bestimmung des § 37 Abs. 1 Satz 2 RennwLottGABest ist eindeutig und lässt keinen Interpretationsspielraum zu. ... [D]ie für die Berechnung der LotterieSt in § 37 Abs. 1 Satz 3 RennwLottGABest getroffene Regelung über das Herausrechnen der LotterieSt [kann] nicht auf die Sportwettensteuer übertragen werden. Denn ihrem Wortlaut nach bezieht sich die Regelung in Satz 3 ausschließlich auf die LotterieSt, nicht aber die Sportwettensteuer.

Regelung genügt Gesetzesvorbehalt

22 cc) Da es sich bei der den Besteuerungstatbestand betreffenden Regelung des § 37 Abs. 1 Satz 2 RennwLottGABest um eine vom Gesetzgeber selbst geschaffene Regelung handelt, ist auch dem Gesetzesvorbehalt (Art. 20 Abs. 3 GG) Genüge getan. Der Vorbehalt des Gesetzes zwingt den Gesetzgeber nicht dazu, die Frage der Berücksichtigung der Sportwettensteuer bei der Ermittlung ihrer Bemessungsgrundlage in einem förmlichen Gesetz – statt einer von ihm geänderten Rechtsverordnung – zu regeln. Denn diese lässt sich – wie oben angeführt – bereits aus dem Wortlaut des (formellen) Gesetzes beantworten, so dass der Regelung in § 37 Abs. 1 Satz 2 RennwLottGABest letztlich nur klarstellende oder erläuternde Bedeutung zukommt.

Vergleichende Auslegung

23 c) Entsprechendes ergibt auch ein Vergleich der Regelung in § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG mit den übrigen Vorschriften des RennwLottG zur Bemessung des Steuersatzes, auch wenn diese vom Wortlaut her andere Formulierungen verwenden.

Bei Rennwetten gilt § 10 und § 11 RennwLottG

24 aa) Das gilt zunächst für § 10 und § 11 RennwLottG. Nach § 10 Abs. 1 RennwLottG hat der Unternehmer ‚von den am Totalisator gewetteten Beträgen‘ eine Steuer von 5 vom Hundert zu entrichten. Nach § 11 Abs. 1 RennwLottG hat der Buchmacher ‚von jeder bei ihm abgeschlossenen Wette eine Steuer von 5 vom Hundert des Wetteinsatzes zu entrichten‘. Auch hier umfassen die ‚gewetteten Beträge‘ und der ‚Wetteinsatz‘ alle Zahlungen, die der Wettteilnehmer leistet. Wetten am Totalisator und Buchmacherwetten sollen nach dem Willen des Gesetzgebers der gleichen

Besteuerung wie Sportwetten unterfallen (vgl. BT-Drucks. 17/8494, S. 8).

Regelung für LotterieSt in § 17 Abs. 1 Satz 3 RennwLottG

25 bb) Anders ist dies geregelt für die Besteuerung der Lotterien und Auspielungen in § 17 Abs. 1 Satz 3 RennwLottG. Danach beträgt die LotterieSt ‚20 vom Hundert des planmäßigen Preises (Nennwert) sämtlicher Lose ausschließlich der Steuer‘, also 16 2/3 des Verkaufspreises. Hier zählt die Steuer nach dem Wortlaut der Regelung ausdrücklich nicht zur Bemessungsgrundlage (vgl. auch Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., Kapitel 18, Spezielle Verkehr- und Verbrauchsteuern Rz. 18.83; Welz, UVR 2013, 276, 278). Hätte der Gesetzgeber eine vergleichbare Behandlung auch bei der Sportwettensteuer beabsichtigt, hätte er die Formulierungen in § 17 Abs. 1 Satz 3 RennwLottG und in § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG entweder angeglichen oder einen einheitlichen Steuersatz für LotterieSt und Sportwettensteuer geschaffen. Auch das spricht dafür, dass die Sportwettensteuer nicht aus der Bemessungsgrundlage herausgerechnet werden darf bzw. bei gesondertem Ausweis hinzugerechnet werden muss (so auch Brüggemann, ZfWG 2019, 111, 112).

Aufzeichnungspflichten nach § 20 Abs. 2 RennwLottG

26 cc) Weitere Rückschlüsse lassen sich – trotz der von § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG abweichenden Wortwahl – auch aus § 20 Abs. 2 RennwLottG ziehen. Die Vorschrift regelt für den Veranstalter von Sportwetten bestimmte Aufzeichnungspflichten, um die Feststellung der Steuer sowie die Grundlagen ihrer Berechnung zu ermöglichen (§ 20 Abs. 1 RennwLottG). Hierzu gehört nach § 20 Abs. 2 Nr. 3 und 5 RennwLottG u. a. die Pflicht, Aufzeichnungen über den jeweils vereinbarten Einsatz und die jeweilige steuerliche Bemessungsgrundlage zu führen. Dass in der Regelung zwischen dem ‚vereinbarten Einsatz‘ und der ‚Bemessungsgrundlage‘ unterschieden wird, hat den Hintergrund, dass zum Wetteinsatz hinzutretende Gebühren und Zuschläge i. S. des § 37 Abs. 1 Satz 1 RennwLottGABest in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Bei Gebühren und Zuschlägen ist daher zur Ermittlung der ‚Bemessungsgrundlage‘ für die Steuer der ‚vereinbarte Einsatz‘ um diese Posten zu erhöhen. Dass der vereinbarte Einsatz zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage um die Sportwettensteuer zu kürzen ist, ergibt sich daraus nicht.

Ausländische Lose nach § 21 Abs. 1 RennwLottG

27 dd) Auch die Regelung in § 21 Abs. 1 RennwLottG stützt bei vergleichender Betrachtung das Auslegungsergebnis. Nach § 21 Abs. 1 RennwLottG beträgt die Steuer für ausländische Lose ‚0,25 € für je einen Euro vom planmäßigen Preise‘. Auch in diesem Zusammenhang wird die Steuer nicht aus der Bemessungsgrundlage herausgenommen.

Ergebnis folgt auch aus Gesetzeshistorie

28 d) Das Auslegungsergebnis lässt sich schließlich auch aus der Gesetzeshistorie des RennwLottG begründen.

29 aa) Bereits der Ursprungsfassung des RennwLottG liegt die Vorstellung zugrunde, dass zur Bemessungsgrundlage auch die überwälzte Steuer gehört, selbst wenn im Gesetzeswortlaut nur von den ‚gewetteten Beträgen‘ oder vom ‚Wetteinsatz‘ die Rede ist (vgl. §§ 10, 11 RennwLottG vom 08.04.1922, RGBI I 1922, 335, 393 ff.; s. a. Brüggemann, a. a. O., S. 196). Nach der Begründung zum RennwLottG, war die Steuer von den Einsätzen zu erheben (Verhandlungen des Reichstags, Bd. 369, Nr. 2870, S. 11 f.).

Handhabung bei Oddset-Wetten

30 bb) Die Regelung des § 17 RennwLottG i. d. F. des RennwLottÄndG vom 17.05.2000 (BGBl. I 2000, 715), mit

der erstmals die Besteuerung von Sportwetten (Oddset-Wetten) eingeführt wurde, nahm die Sportwettensteuer ausdrücklich von der Bemessungsgrundlage aus. Die Steuer betrug ‚zwanzig vom Hundert des planmäßigen Preises (Nennwert) sämtlicher Lose oder des Wettscheins entsprechend § 4 Abs. 1 Satz 1 ausschließlich der Steuer‘. Die Worte ‚ausschließlich der Steuer‘ sind mit der Neufassung der Regelung durch das SportWettG vom 29.06.2012 (BGBl. I 2012, 1424) weggefallen. Dass es sich dabei um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers und nicht um ein gesetzgeberisches Versehen handelt, erschließt sich aus der Gesetzesbegründung, die sich umfangreich mit dem Steuersatz für Sportwetten befasst (vgl. BT-Drucks. 17/8494, S. 9).

Neufassung des RennwLottG zum 01.07.2021

31 e) Bestätigt wird das Auslegungsergebnis schließlich auch (im Umkehrschluss) aus der zum 01.07.2021 in Kraft getretenen Neufassung des RennwLottG.

32 aa) Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 RennwLottG in der seit dem 01.07.2021 geltenden Fassung bemisst sich die Sportwettensteuer ‚nach dem geleisteten Wetteinsatz abzüglich der Sportwettensteuer‘. Zugleich wurde in § 18 RennwLottG der Steuersatz auf ‚5,3 Prozent der Bemessungsgrundlage nach § 17‘ erhöht.

Ausdrückliche Änderung durch Gesetzgeber

33 bb) Der Gesetzgeber hat damit – unter Änderung der früheren Rechtslage – die Bemessungsgrundlage um den Betrag der Steuer gekürzt. Damit sollte die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für alle im RennwLottG geregelten Steuerarten (Rennwettsteuer, Sportwettensteuer und LotterieSt) vereinheitlicht werden. Im Gegenzug hat er den Steuersatz für die Sportwettensteuer von 5 % um 0,3 Prozentpunkte auf 5,3 % angehoben. Die Anpassung des Steuersatzes soll nach der Gesetzesbegründung der Ausgleich für die Berücksichtigung des Steuerbetrags bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage sein (vgl. BT-Drucks. 19/28400, S. 52, 54).

Neue Rechtslage erst ab 01.07.2021

34 Die für die Sportwettenbesteuerung geltende Neuregelung in § 17 Abs. 1 Satz 1 RennwLottG, nach der aus dem geleisteten Wetteinsatz der überwältete Steuerbetrag herauszurechnen ist, findet erstmals ab dem 01.07.2021 Anwendung. Die vergleichbare, für die LotterieSt bereits zuvor geltende Rechtslage ist somit erst ab diesem Zeitpunkt – und nicht rückwirkend für frühere Jahre – auch für die Sportwettensteuer eingeführt worden. Eine ‚klarstellende‘ Änderung der Sportwettenbesteuerung für die Vergangenheit (und damit für den Streitzeitraum) hat der Gesetzgeber nicht vorgenommen.

Charakter als Verkehrsteuer

35 f) Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass die Sportwettensteuer eine Verkehrsteuer ist.

36 aa) Die Sportwettensteuer ist darauf angelegt, auf den Spieler abgewälzt zu werden und deshalb als Verkehrsteuer konzipiert (vgl. BT-Drucks. 17/8494, S. 12 – ‚Verkehrsteuer‘; Welz, UVR 2016, 48, 50; a. A. Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, Glücks- und Gewinnspielrecht in den Medien, Syst. Darst. Rz. 11, 86 – ‚Aufwandsteuer‘). Sie soll das Wettangebot verteuern, ohne die Spieler zugleich in illegale Angebote abzudrängen. Schuldner der Sportwettensteuer ist nach § 19 Abs. 2 RennwLottG der Veranstalter. Das Überwälzen der Sportwettensteuer im Innenverhältnis vom Veranstalter in seiner Eigenschaft als Steuerschuldner auf den Spieler bewirkt einen zusätzlichen Aufwand des Spielers für den Erwerb seiner Gewinnchance.

„Steuer auf Steuer“

37 bb) Dass dabei ... eine ‚Steuer auf die gleiche Steuer‘ erhoben wird, ist rechtssystematisch nicht zu beanstanden. Es gibt keinen Grundsatz, dass eine Steuer auf eine andere oder dieselbe Steuer nicht erhoben werden darf. Zudem unterliegt es der unternehmerischen Entscheidung des Anbieters, ob er die Sportwettensteuer in seine Quotenermittlung einbindet und damit im Quotenwettbewerb eine schwächere Position einnimmt oder ob er sie aus dem Bruttospielertrag begleicht und damit als reinen Aufwandsposten behandelt, um die Wettbewerbsfähigkeit der eigenen Quoten nicht zu verschlechtern (vgl. zu beiden Alternativen Herzig/Stock, ZfWG 2012, 12, 14). ...“

Anmerkung

Der BFH leitet in der Entscheidung sein Ergebnis aus dem Wortlaut der Regelung, den Bestimmungen in § 37 RennwLottGABest, einem Vergleich mit anderen Regelungen im RennwLottG und der Gesetzeshistorie her. Zudem zieht er auch den bürgerlich-rechtlichen Umfang des Wettvertrags nach § 763 BGB zur Begründung seines Ergebnisses heran. Bemessungsgrundlage für die Sportwettensteuer ist damit der gesamte vom Spieler an den Wettanbieter gezahlte Betrag.

Neuregelungen im RennwLottG ab 01.07.2021

Wie der BFH ausführt, betrifft die Entscheidung des BFH eine mittlerweile nicht mehr existente Rechtslage. Mit dem RennwLottÄndG und den RennwLottGABest vom 25.06.2021 (BGBl. I 2021, 2065) hat der Gesetzgeber die Frage in § 17 Abs. 1 Satz 1 RennwLottG neu geregelt. Ab 01.07.2021 bemisst sich die Sportwettensteuer nachdem „geleisteten Wetteinsatz **abzüglich der Sportwettensteuer**“. Die Behandlung der Sportwettensteuer steht damit hinsichtlich der Bemessungsgrundlage in Einklang mit

- der Rennwettsteuer (§ 9 Abs. 1 Satz 1 RennwLottG),
- der LotterieSt (§ 27 Abs. 1 Satz 1 RennwLottG),
- der virtuellen Automatensteuer (§ 37 Satz 1 RennwLottG) und
- der Besteuerung von Online-Poker (§ 47 Abs. 1 Satz 1 RennwLottG).

Damit wird ab 01.07.2021 die Bemessungsgrundlage aller im RennwLottG geregelten Steuerarten vereinheitlicht. Die Steuer ist auf Überwälzung ausgelegt. Daher sind die Wetteinsätze/Teilnehmerentgelte als Bruttobeträge zu verstehen, aus den der überwältete Steuerbetrag herauszurechnen ist. Dies war bereits in der Vergangenheit bei der LotterieSt (§ 17 Abs. 1 Satz 3 RennwLottG a. F.) der Fall (vgl. BT-Drucks. 19/28400, S. 52).

Bewusste Abkehr von bisheriger Rechtslage

Im Umkehrschluss aus der ab 01.07.2021 geltenden Rechtslage kann daher angenommen werden, dass dies bis zum 30.06.2021 vom Gesetzgeber anders geregelt und auch so gewollt war. Dies verdeutlicht insbesondere der Umstand, dass zum Ausgleich des ab 01.07.2021 möglichen Abzugs der Sportwettensteuer von der Bemessungsgrundlage der Steuersatz von 5,0 % auf 5,3 % erhöht worden ist.

Aktuelle steuerliche Situation bei Sportwetten

Die Entscheidung des BFH bezieht auch die gesetzgeberische Fortentwicklung des RennwLottG ein (vgl. dazu Schmittmann, ZfWG 2021, 334). Der BFH hat zudem in letzter Zeit in einer ganzen Reihe von Urteilen zur

Besteuerung von Sportwetten deren Vereinbarkeit mit Europa- und Verfassungsrecht bejaht:

- vom 26.05.2020 – IX R 6/19 (BFHE 269, 370, BStBl II 2021, 179, HFR 2021, 208) zur Rechtmäßigkeit der Sportwettensteuer auf Pferderennwetten eines ausländischen Veranstalters,
- vom 17.05.2021 – IX R 20/18 (HFR 2022, 55) und
- vom 17.05.2021 – IX R 21/18 (HFR 2022, 61) zur Vereinbarkeit mit Verfassungs- und Europarecht,
- vom 17.05.2021 – IX R 32/18 (n. v.) zur Erhebung der Glücksspielabgabe nach dem GlSpielG SH auf Sportwetten,
- vom 07.09.2021 – IX R 5/19 (HFR 2022, 68) zur Besteuerung einer Sportwettenbörse.

Neue Gefahren für das Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits?

Mit der Neuregelung der Besteuerung des virtuellen Automatenspiels (§§ 36 ff. RennwLottG) und des Online-Pokers (§§ 46 ff. RennwLottG) werden vermutlich weitere Fragen betr. diese Glückspielarten an die Finanzverwaltung und FG herangetragen. Hier bleibt abzuwarten, ob die neu geschaffenen Regelungen für einen effektiven Steuervollzug (§ 42, § 52 RennwLottG: Bestellung eines steuerlichen Beauftragten bei Sitz im Drittland; § 43, § 53 RennwLottG: Aufzeichnungspflichten) sicherstellen können, dass insbesondere ausländische Anbieter aus EU-/EWR- und Drittstaaten ihren inländischen steuerlichen Pflichten hinreichend nachkommen werden. Dies gilt nicht zuletzt vor dem Hintergrund, dass ausländische Anbieter in der Vergangenheit meist aus dem EU-Raum heraus ihr Glückspielangebot im Inland anbieten und hier die Möglichkeiten der EU-Amtshilfe vorhanden sind. Da die Vorschriften denjenigen der Sportwettensteuer entsprechen, wo viele ausländische Anbieter den Vorteil der ordnungsrechtlichen und steuerlichen Legalität gesucht haben, spricht vieles dafür, dass dies den für die Glücksspielbesteuerung zuständigen Finanzbehörden gelingen wird. Mit den entsprechenden Regelungen hat der Gesetzgeber der Finanzverwaltung jedenfalls gesetzliche Mittel an die Hand gegeben, die aus jetziger Sicht ein strukturelles Vollzugsdefizit (vgl. BVerfG-Urteil vom 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, HFR 2004, 471) ausschließen dürften.

RiBFH Dr. Nils Trossen

20 Besteuerung einer Sportwettenbörse nach NV der Rechtslage 2012

Urteil vom 07.09.2021 – IX R 5/19 –

Vorinstanz: Hessisches FG, Urteil vom 12.11.2018 – 5 K 1837/15

RennwLottG § 17 Abs. 2, § 19 Abs. 2; AO § 227; GG Art. 3 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3

1. „Veranstalter“ i. S. des § 19 Abs. 2 RennwLottG a. F. ist, wer die planmäßige Ausführung des gesamten Unternehmens selbst oder durch andere ins Werk setzt und dabei das Spiel- und Wettgeschehen maßgeblich gestaltet.

2. Die Vorschrift des § 17 Abs. 2 RennwLottG a. F. verstößt weder gegen Verfassungsrecht noch gegen Europarecht.

3. Der Betrieb einer Wettbörse führt nicht zu einem Erlass der Sportwettensteuer wegen Unbilligkeit.

Streitig war die Vereinbarkeit der Sportwettensteuer nach dem RennwLottG mit Verfassungs- und Europarecht.

Die Klin. ist eine Kapitalgesellschaft [ausländischen] Rechts mit Sitz im EU-Mitgliedstaat A. Sie betrieb eine Wettbörse und wurde auch gegenüber in Deutschland ansässigen Nutzern tätig.

Zur Inanspruchnahme der Dienste der Klin. musste jeder in Deutschland ansässige Nutzer vorab bei ihr ein Konto eröffnen und erkannte damit ihre allgemeinen und konto-bezogenen Geschäftsbedingungen an. Die eingezahlten Gelder wurden von einem konzernangehörigen Treuhänder verwaltet. Der Nutzer konnte die einzelnen Wettdienste nur in Anspruch nehmen, wenn für ihn bei dem Treuhänder ein für Wetten verfügbares Guthaben bestand. Dieses sowie ein Risikolimit bestimmten den Höchsteinsatz.

In Deutschland registrierten Nutzern bot die Klin. eine Wettbörse an, an der diese auf den Märkten, die auf der Webseite verfügbar waren, wetten konnten. Die Klin. trat dabei nicht als Wettgegner auf. Sie trug weder ein Wettisiko noch stand ihr der Wetteinsatz zu. Die Nutzer handelten die Wettquoten ohne Einfluss der Klin. aus, indem sie auf der im Internet betriebenen Wettbörsenplattform angaben, welchen Betrag sie zu welcher Quote auf den Eintritt oder Nichteintritt eines Ereignisses wetten wollten. Eine Wette kam zustande, wenn eine oder mehrere Wetten zu einer entsprechenden Quote gegenüberstanden, soweit sich die Summe der gegenüberstehenden Einsätze deckte. Nachdem das Ergebnis des jeweiligen Marktes feststand, berechnete die Klin. die Gewinne und Verluste der einzelnen Nutzer und wies den Treuhänder an, die entsprechenden Buchungen auf deren Konten vorzunehmen.

Die Klin. erzielte ihre Erträge unabhängig von den Wetteinsätzen der Nutzer und den ausgehandelten Quoten, indem sie auf die Nettogewinne der Kunden (Wettgewinn abzüglich des ursprünglichen Wetteinsatzes) prozentuale Provisionen erhob. Bei Nettoverlusten fiel keine Provision an. Die Provision wurde errechnet durch Multiplikation des Nettogewinns mit einem Marktbasiszins, auf den Kunden mit besonders hoher Wettaktivität einen Rabatt erhalten konnten. Bei Kunden, die zur Absicherung ihres Wetttrisikos gegenläufige Wetten abschlossen, wurden die jeweiligen Gewinne und Verluste vor der Provisionsermittlung saldiert. Die Klin. erzielte einen Großteil ihrer Provisionseinnahmen von nur wenigen Nutzern.

Ab ... 2012 reichte die Klin. monatlich Steueranmeldungen zur Sportwettensteuer ein, in denen sie jeweils das Gesamtvolumen der Wetteinsätze und die tatsächlich vereinnahmten Kundenprovisionen der deutschen Wettkunden bezifferte. Die Summe beider Beträge stellt den inländischen Umsatz der Klin. dar. Die Steuer gemäß § 17 Abs. 2 RennwLottG gab sie mit 0 € an, da sie nicht Veranstalter von Sportwetten i. S. des § 17 Abs. 2, § 19 Abs. 2 RennwLottG sei. Die Sportwettensteuer finde auf ihre Tätigkeit – das Bereitstellen einer Wettbörse im Internet – keine Anwendung.

Das FA setzte die Sportwettensteuer mit 5 % des Spieleinsatzes fest. Klage und Revision blieben, auch hinsichtlich des von der Klin. beantragten Erlasses der Sportwettensteuer, erfolglos. Der BFH führte aus:

Keine Vorlage an BVerfG oder EuGH

15 „Das FG hat zutreffend erkannt, dass die Klin. Veranstalter i. S. der § 17 Abs. 2, § 19 Abs. 2 RennwLottG ist (dazu unter 1.). Die Festsetzung der Sportwettensteuer der Höhe nach lässt keinen Rechtsfehler erkennen (dazu unter 2.). Der Senat kommt nicht zu der für eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG erforderlichen Überzeugung, dass das RennwLottG wegen Verstoßes gegen die

Gesetzgebungskompetenz des Bundes formell verfassungswidrig (dazu unter 3.) oder wegen Verstoßes gegen Art. 12 Abs. 1 GG (dazu unter 4.) oder Art. 3 Abs. 1 GG (dazu unter 5.) materiell verfassungswidrig ist. Es liegen keine Anhaltspunkte für ein strukturelles Vollzugsdefizit vor, das der Erhebung der Steuer entgegensteht (dazu unter 6.). Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz sind nicht zu erkennen (dazu unter 7.). Die von der Klin. gerügten Verstöße gegen das Recht der EU liegen nicht vor. Es wird weder gegen die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs (Art. 56 AEUV) verstoßen (dazu unter 8.) noch gegen die Notifizierungspflicht nach der EGRL 98/34 (dazu unter 9.). Die Ausführungen des FG zur Ablehnung des Erlasses aus Billigkeitsgründen lassen keine Rechtsfehler erkennen (dazu unter 10.).

Veranstalterbegriff

16 1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klin. Veranstalter i. S. der § 17 Abs. 2, § 19 Abs. 2 RennwLottG ist.

17 a) Schuldner der Sportwettensteuer ist nach § 19 Abs. 2 RennwLottG der ‚Veranstalter‘. Veranstalter ist, wer die planmäßige Ausführung des gesamten Unternehmens selbst oder durch andere ins Werk setzt und dabei das Spiel- und Wettgeschehen maßgeblich gestaltet (BT-Drucks. 17/8494, S. 8; vgl. auch die ab 01.07.2021 neu geltende Fassung des § 19 Satz 2 RennwLottG i. d. F. des RennwLottGNeuRG, BGBl. I 2021, 2065). Veranstalter kann jede natürliche oder juristische Person, aber auch jede nichtrechtsfähige Personenvereinigung sein, für deren Rechnung den Teilnehmern Gelegenheit zur Beteiligung an der Sportwette gegeben wird (vgl. BT-Drucks. 19/28400, S. 54).

Inhaber der Genehmigung und maßgebliches Gestalten des Wettgeschehens

18 Veranstalter ist derjenige, der – soweit vorhanden – Inhaber der entsprechenden öffentlich-rechtlichen Genehmigung zur Veranstaltung ist, als solcher durch die ihm erteilte Genehmigung die Abhaltung der Glücksspiele ermöglicht bzw. die Genehmigung hätte einholen müssen und das Spiel- oder Wettgeschehen in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht maßgeblich gestaltet. Kennzeichnend für die Veranstalterereignis ist das Gestaltungsrecht für die vertragsrechtliche Ordnung des Spielgeschehens einschließlich der Möglichkeit, die regelungsbedürftigen Fragen im Verhältnis zu den teilnehmenden Spielern, z. B. durch vorformulierte Vertragsbedingungen (allgemeine Geschäftsbedingungen), zu ordnen. Die Begriffsbestimmung des ‚Veranstalters‘ dient vor allem der Abgrenzung zu Personen, die lediglich als Helfer tätig sind. Nicht entscheidend ist, ob das Geschäft auf eigene oder fremde Rechnung getätigt wird. Es kommt auch nicht darauf an, ob die Veranstalterereignis nach außen hervortritt (vgl. BFH-Urteil vom 02.04.2008 – II R 4/06, BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735, HFR 2008, 723, unter II.1.b aa, sowie BFH-Beschluss vom 22.03.2005 – II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379, unter II.2.a; BT-Drucks. 19/28400, S. 54).

19 b) Daran gemessen tragen die nicht mit Verfahrensrügen angefochtenen und daher den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) des FG dessen Annahme, wonach die Klin. das Wettgeschehen sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht maßgeblich gestaltet hat und damit als Veranstalter anzusehen ist.

Bestimmen des Wettgeschehens in tatsächlicher ...

20 aa) Das FG hat die maßgebliche Gestaltung in tatsächlicher Hinsicht darin gesehen, dass die Klin. die zur praktischen Durchführung des Wettgeschehens erforderliche Internetplattform zur Verfügung gestellt und auch einseitig bestimmt hat, auf welche Ereignisse gewettet werden

konnte. Die Klin. hat damit ein Wettgeschehen überhaupt erst möglich gemacht. Ohne die Tätigkeit der Klin. wären keine Sportwetten zustande gekommen. Die Möglichkeit des Spielers, durch sein Angebot die Wettquote zu beeinflussen, war demgegenüber von untergeordneter Bedeutung.

... und rechtlicher Hinsicht

21 bb) Darüber hinaus ist das FG rechtsfehlerfrei zu dem Ergebnis gekommen, dass die Klin. das Wettgeschehen auch in rechtlicher Hinsicht maßgeblich geprägt hat. So hat sie die Einsätze abgerechnet und die Gewinne ausgezahlt. Durch die Einbeziehung ihrer allgemeinen Geschäftsbedingungen hat sie die Höhe der Mindest- und Maximaleinsätze bestimmt. Sie behielt sich das Recht vor, festzulegen, ob Ereignisse für Wetten offen sind und konnte diese zu jeder Zeit nach eigenem Ermessen schließen. Die Klin. bestimmte ferner, unter welchen Umständen der Zugang von Spielern eingeschränkt, das Konto eines Spielers gelöscht oder beendet oder ausstehende Wetten angenommen oder angenommene Wetten storniert und für nichtig erklärt werden konnten. Ebenso regelte sie die Höhe und Berechnung ihrer Provision sowie die Abrechnung der Gewinne und Verluste.

22 cc) In Anbetracht dieser tatsächlichen Feststellungen greifen die Einwendungen der Klin. gegen das von der Vorinstanz gefundene Ergebnis nicht durch.

Festlegung der Quoten gewichtig, aber nicht allein entscheidend

23 Soweit die Klin. sich darauf beruft, es fehle an einer Festlegung der Wettquote durch sie selbst, hat das FG diesen Umstand in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise als von untergeordneter Bedeutung eingestuft. Die Ausführungen stehen in Einklang mit der o. g. angeführten BFH-Rspr., wonach die Festlegung der Wettquote zwar einen gewichtigen Gesichtspunkt darstellt, aber nicht das allein entscheidende Merkmal (vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735, HFR 2008, 723, unter II.1.b aa, sowie BFH-Beschluss in BFH/NV 2005, 1379, unter II.2.a; Brüggemann, Die Besteuerung von Sportwetten im RennwLottG, S. 190 f.). Vielmehr ist der unbestimmte Rechtsbegriff des ‚Veranstalters‘ anhand der vom FG festgestellten Indizien zu bestimmen, wobei den einzelnen festgestellten Tatsachen unterschiedliches Gewicht zukommen kann. Da die Beschränkung der Sportwettenbesteuerung auf Sportwetten zu festen Quoten („Oddset“) mit der Neuregelung ab 01.07.2012 (SportWettG vom 29.06.2012, BGBl. I 2012, 1424) entfallen ist, kann die Festlegung der Quoten auch nicht der allein entscheidende Gesichtspunkt für die Einordnung als Veranstalter sein.

Vereinnahmen der Spieleinsätze

24 Soweit die Klin. behauptet, sie habe die Spieleinsätze nicht selbst vereinnahmt, widerspricht ihr Vorbringen den Feststellungen des FG. Denn dieses hat ausdrücklich festgestellt, dass eine Teilnahme an der von der Klin. betriebenen Wettbörse nur dann möglich war, wenn die Nutzer bei der Klin. ein Konto eröffneten und auf dieses einzahlten. Zudem musste sich jeder Nutzer mit den von der Klin. einbezogenen allgemeinen Geschäftsbedingungen einverstanden erklären. Die eingezahlten Gelder wurden vom Treuhänder verwaltet und auf Weisung der Klin. entsprechend verwandt. Die Klin. konnte über die Vereinnahmung der gewetteten Beträge auch die Begleichung ihres Provisionsanspruchs sicherstellen. Die Klin. hat, nicht zuletzt unter Einbindung des ihr weisungsunterworfenen Treuhänders, ein umfassendes Vertragsgeflecht gesponnen, das nach den Feststellungen des FG dazu führt, dass sie die veranstalteten Sportwetten maßgeblich ins Werk gesetzt hat und mithin selbst an den Sportwetten beteiligt war.

Anknüpfungspunkt der Sportwettensteuer

25 Dass die Klin. als Betreiberin der Wettbörse nicht Vertragspartei des Wettvertrags war, steht ihrer Einordnung als Veranstalter nicht entgegen. Das RennwLottG hat zwar in erster Linie den Abschluss einer Sportwette zwischen Veranstalter und Spieler vor Augen, wie § 19 Abs. 2 Satz 3, § 4 Abs. 2 RennwLottG und § 20 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 RennwLottG andeuten. Die Besteuerung ist jedoch unabhängig davon, zwischen wem der Wettvertrag zustande kommt. Anknüpfungspunkt der Sportwettensteuer ist allein die inländische Wettveranstaltung (§ 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 RennwLottG) oder die Vornahme wesentlicher Wett-handlungen im Inland durch einen inländischen Spieler (§ 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 RennwLottG). Davon, dass der Wettvertrag mit dem Veranstalter zustande kommen muss, ist – auch in § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 RennwLottG – keine Rede (vgl. Brüggemann, a. a. O., S. 192; Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, Glücks- und Gewinnspielrecht in den Medien, 2014, Syst. Darst. Rz. 75).

Gesetzgeber wollte Wettbörsen erfassen

26 § 17 Abs. 2 RennwLottG erfasst damit über den unbestimmten Rechtsbegriff des ‚Veranstalters‘ auch die Tätigkeit einer Wettbörse. Dies entspricht dem Sinn der Neuregelung, Anbieter von Sportwetten, die bis zum 30.06.2012 nicht der Besteuerung unterfielen, in die Steuerbarkeit einzubeziehen (vgl. BT-Drucks. 17/8494, S. 8). Aus diesem Grund ist der unbestimmte Rechtsbegriff des ‚Veranstalters‘ nach dem Willen des Gesetzgebers bewusst weit gefasst und schließt auch Veranstalter von Wettbörsen ein (vgl. die Stellungnahme des Sachverständigen Prof. Dr. Eilers, Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, Wortprotokoll der 82. Sitzung, Protokoll Nr. 17/82, S. 11, 15 und 17).

Kein Vermitteln von Wetten

27 dd) Die Tätigkeit der Klin. ist nach den Feststellungen des FG auch nicht als ein bloßes Vermitteln von Sportwetten einzuordnen. Das Vermitteln von Sportwetten zeichnet sich dadurch aus, dass der Vermittler die Sportwette weder ins Werk setzt noch das Wettgeschehen maßgeblich gestaltet (vgl. BT-Drucks. 19/28400, S. 54). Der Vermittler leitet stattdessen Angebot und Wettbetrag an den Buchmacher weiter, mit dem dann der Wettvertrag zustande kommt. Unabhängig von der Frage, ob auch die Wettvermittlung von § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 RennwLottG erfasst wird (bejahend Birk/Brüggemann in Dietlein/Hecker/Ruttig, Glücksspielrecht, § 17 RennwLottG Rz. 27), betrieb die Klin. keine bloße Vermittlung von Wetten an andere Unternehmen. Die Klin. leitete nicht lediglich das Wettangebot und den Wetteinsatz an einen Dritten weiter und berechnete eine Provision, sondern sie organisierte und bestimmte das gesamte Wettgeschehen, verwaltete die Wettkonten und berechnete die Gewinne und Verluste. Die Einsätze verblieben wirtschaftlich in ihrem Firmenverbund und ihre vertraglichen Beziehungen zu den Nutzern (Abschluss des Treuhandvertrags, Vereinbarung allgemeiner Geschäftsbedingungen, Wettregeln) gingen weit über den Inhalt eines bloßen Vermittlungsauftrags hinaus (so auch Brüggemann, a. a. O., S. 190 ff.; Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, a. a. O., Syst. Darst. Rz. 75).

Festsetzung der Sportwettensteuer der Höhe nach

28 2. Die Festsetzung der Sportwettensteuer der Höhe nach lässt ebenfalls keinen Rechtsfehler erkennen.

29 a) Nach § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG beträgt die Sportwettensteuer ‚5 vom Hundert des Nennwertes der Spielscheine beziehungsweise des Spieleinsatzes‘. Der Begriff des ‚Spieleinsatzes‘ umschreibt den gesamten Betrag, den der Spieler zum Tätigen seiner Wette einsetzt und mithin zum Zweck des Abschlusses eines Wettvertrags i. S. des § 762 BGB an den Veranstalter zahlt. Er umfasst

alle Leistungen, die der Spieler dem Veranstalter als Entgelt für die Einräumung der Gewinnhoffnung gewährt (vgl. BFH-Urteile vom 07.02.1962 – II 182/59 U, BFHE 74, 444, BStBl III 1962, 166, und vom 19.08.2009 – II R 59/07, BFH/NV 2010, 952, Rz. 10, jeweils betr. Lotterielose; Brüggemann, a. a. O., S. 195; ders., ZfWG 2019, 111, 112). Zum Begriff des ‚Einsatzes‘ zählt daher der für die Wettteilnahme dem Spieler insgesamt in Rechnung gestellte und von diesem beglichene und vom Veranstalter vereinbarte Betrag.

Provisionseinnahmen keine geeignete Bemessungsgrundlage

30 b) Da die Klin. nach den Feststellungen des FG die Spieleinsätze in der Steueranmeldung für November 2012 mit ... € beziffert hat, ist die Sportwettensteuer zutreffend mit 5 % darauf ... festgesetzt worden. ... [I]hre Provisionseinnahmen [scheiden] im Hinblick auf den eindeutigen Wortlaut des § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG als Bemessungsgrundlage aus. Denn dieser gibt den ‚Spieleinsatz‘ als Bemessungsgrundlage vor (so auch Brüggemann, a. a. O., S. 197 ff.; Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, a. a. O., Syst. Darst. Rz. 74). Der Spieleinsatz hat bestimmenden Einfluss auf die Ausschüttungsquote, und die Anknüpfung an den Spieleinsatz ermöglicht es, die Sportwettensteuer an den Spieler weiter zu belasten.

Gesetzgebungskompetenz des Bundes

31 3. Der erkennende Senat kommt nicht zu der für eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG erforderlichen Überzeugung, dass das RennwLottG nicht unter die Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 72 Abs. 2 GG fällt. Insoweit wird auf die Senatsurteile vom 17.05.2021 – IX R 20/18 und IX R 21/18 (jeweils zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, HFR 2022, 55 und 61) und die dort gemachten Ausführungen zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Verletzung der Berufsfreiheit

32 4. Soweit die Klin. eine Verletzung von Art. 12 Abs. 1 GG rügt, greift ihr Vorbringen nicht durch. Die Klin. kann sich als ausländische juristische Person auf dieses Grundrecht berufen (dazu unter a). Eine Verletzung der Berufsfreiheit der Klin. liegt aber nicht vor (dazu unter b).

Im EU-Ausland ansässige juristische Personen

33 a) Nach Art. 19 Abs. 3 GG gelten die Grundrechte nicht nur für natürliche Personen, sondern auch für inländische juristische Personen, soweit die Grundrechte ihrem Wesen nach auf juristische Personen anwendbar sind. Der Schutz der Grundrechte erstreckt sich aufgrund des europarechtlichen Diskriminierungsverbots auch auf Gesellschaften mit Sitz in der EU. Die Klin. kann sich als im EU-Ausland ansässige juristische Person daher auch auf diese Grundrechte und insbesondere auf Art. 3 Abs. 1 GG berufen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 19.07.2011 – 1 BvR 1916/09, NJW 2011, 3428; Enders in BeckOK GG, Epping/Hillgruber, 47. Ed., Stand: 15.05.2021, Art. 19 GG Rz. 37).

Schutzbereich der Berufsfreiheit

34 b) Art. 12 Abs. 1 GG ist jedoch nicht verletzt.“

35-36 *Es folgen Ausführungen wie unter Rz. 37-38 des Senatsurteils in HFR 2022, 61.*

Kein Eingriff in Freiheit der Berufswahl

37 „... [Es] liegt kein Eingriff in die Freiheit der Berufswahl vor, sondern die steuerliche Regelung des § 17 RennwLottG stellt eine Regelung der Berufsausübung dar. § 17 RennwLottG verbietet nicht die Tätigkeit einer Wettbörse, sondern verteuert nur das über sie vermittelte Angebot. Der Klin. ist es unbenommen, die Belastung mit Sport-

wettensteuer in ihre Kalkulation für die Provisionsberechnung einzubeziehen und die Steuerbelastung an ihre Nutzer weiterzugeben. Den insoweit bindenden Feststellungen des FG lässt sich nicht entnehmen, dass damit die Tätigkeit der Klin. (rechtlich oder tatsächlich) insgesamt unmöglich gemacht würde. Lediglich das von ihr im Streitzeitraum betriebene Geschäftsmodell erweist sich bei unveränderter Fortführung und Abführung der Sportwettensteuer als unwirtschaftlich.“

Eingriff in Freiheit der Berufsausübung angemessen

38-43 *Es folgen Ausführungen wie unter Rz. 39-44 des Senatsurteils in HFR 2022, 61.*

Besteuerung verhältnismäßig

44-51 *Es folgen Ausführungen wie unter Rz. 47-54 des Senatsurteils in HFR 2022, 61.*

Keine Erdrosselung

52 „(dd) Das FG hat zutreffend auf der Grundlage seiner tatsächlichen Feststellungen die Folgerung gezogen, dass die Belastung mit Sportwettensteuer auch bei einem Betreiber einer Wettbörse nicht erdrosselnd wirkt. Zwar ist unstreitig, dass die Belastung mit Sportwettensteuer die Höhe der von der Klin. vereinnahmten Provision übersteigt. Dieser Umstand ist aber nicht der Höhe der Sportwettensteuer anzulasten, die nach Auffassung des Senats mit 5 % eine moderate und eher geringe Belastung darstellt. Dass die von der Klin. betriebene Wettbörse vor dem Hintergrund der Steuerbelastung nicht wirtschaftlich tragfähig ist, hat seinen Grund vielmehr in dem von der Klin. gewählten Geschäftsmodell. Die Klin. erwirtschaftet ihren Ertrag allein aus den Provisionszahlungen und legt die Wettquoten nicht selbst fest. Das Geschäftsmodell der Klin. sieht mithin die – vom Gesetzgeber gewünschte und beabsichtigte – Weiterbelastung der Sportwettensteuer nicht vor. Vielmehr sollen die von der Klin. erhobenen Provisionen die Geschäfte der Nutzer der Wettbörsen möglichst wenig belasten, um möglichst viele Transaktionen zu ermöglichen. Es wird mitnichten das Geschäftsmodell der Klin. verboten, sondern dieses erweist sich in der von der Klin. gewählten Ausgestaltung als unrentabel.“

53 Bezogen auf die Wetteinsätze im Streitzeitraum und die von der Klin. bzw. ihren Treuhänder in diesem Zeitraum vereinnahmten Einsätze von Nutzern ... ist die Steuerbelastung niedrig gehalten und fördert entsprechend der Absicht des Gesetzgebers (vgl. BT-Drucks. 17/8494, S. 9) die Überführung des Angebots in die Legalität.

Verhältnis von Provisionseinnahmen zur Sportwettensteuer

54 Die Belastung erweist sich auch nicht deswegen als unverhältnismäßig im engeren Sinn, weil die Klin. Provisionen zwischen ... % und ... % des Wetteinsatzes vereinbart und die Steuerbelastung durch die Sportwettensteuer noch über den vereinnahmten Provisionen liegt. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass nach den Feststellungen des FG wenige Nutzer für einen Großteil des Spielvolumens ursächlich sind. Es erscheint im Hinblick auf die Ziele des RennwLottG sowie des GlüStV 2012 vielmehr angemessen, diese besonders für Suchtgefahren und die damit verbundenen Begleiterscheinungen anfällige Nutzergruppe von einer verstärkten Nutzung des Wettangebots abzuhalten.

Geschäftsmodell muss Steuerbelastung berücksichtigen

55 Soweit sich die Klin. darauf beruft, die Belastung mit Sportwettensteuer würde ihr Geschäftsmodell unmöglich machen und damit im Ergebnis verbieten, führt dies ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis. Nach den Feststellungen des FG hat die Klin. ihr Geschäftsmodell erst ab ... nach Deutschland ausgedehnt. Sie ist damit in Kenntnis der

Sportwettensteuer auf dem deutschen Markt tätig geworden, hat die zu diesem Zeitpunkt feststehende und ihr bekannte Steuerbelastung aber nicht in ihr Geschäftsmodell einbezogen. Es ist mithin nicht so, dass ein tragfähiges und lange praktiziertes Geschäftsmodell durch die Sportwettensteuer unmöglich gemacht worden ist, sondern die Klin. hat ihr im Ausland praktiziertes Geschäftsmodell ohne Anpassung an die gesetzlichen Rahmenbedingungen in das Inland übertragen.

Keine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes

56 5. Auch Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht verletzt.

57 a) Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Das hieraus folgende Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln, gilt für ungleiche Belastungen wie für ungleiche Begünstigungen. Dabei verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Differenzierungen bedürfen jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Dabei gilt ein stufenloser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen (ständige Rspr., vgl. BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, HFR 2018, 486, unter B. I.1., Rz. 103, m. w. N.).

Grenzen für Gesetzgeber

58 Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Anforderungen an den die Ungleichbehandlung tragenden Sachgrund ergeben sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsrechten ergeben. Zudem verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind oder je mehr sie sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern (ständige Rspr., vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, HFR 2018, 486, unter B. I.1., Rz. 104, m. w. N.).

59 b) Nach diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben ist Art. 3 Abs. 1 GG nicht verletzt.

Keine Ungleichbehandlung gegenüber Buchmachern

60 aa) Hinsichtlich der Belastung von Sportwetten mit Sportwettensteuer, die über eine Wettbörse oder über einen Buchmacher angeboten werden, liegt kein Grund für eine unterschiedliche Behandlung vor. Beide Anbieter vermarkten dasselbe Produkt (Teilnahme an einer Sportwette). Dieses wird in beiden Fällen steuerlich gleich belastet. Ziel der Besteuerung von Sportwetten ist es, durch eine Verteuerung des Angebots den Anreiz zu verringern und damit die Ziele des GlüStV 2012 zu fördern (vgl. BT-Drucks. 17/8494, S. 1). Dieses Ziel wird verfehlt, wenn über eine Wettbörse an Sportwetten teilgenommen werden könnte, die nicht oder nicht in gleichem Umfang der Besteuerung unterfallen. Da die Klin. die Provision nur vom erfolgreichen Nutzer einbehält, unterfielen zudem auch nicht sämtliche Wetteinsätze der Besteuerung, sondern nur der Einsatz desjenigen, der mit seiner Wette obsiegt.

Keine Doppelbelastung

61 Es liegt auch keine Doppelbelastung vor. Nach den Feststellungen des FG schließt jeder Nutzer eine eigene

Vereinbarung, entweder über die Wette des Eintritts eines Ereignisses oder des Nichteintritts eines Ereignisses ab. Es handelt sich aus Sicht des Nutzers und auch nach der vertraglichen Gestaltung um zwei eigenständige Sportwetten, die auch gesondert besteuert werden und lediglich bei der Klin. in ihrer Funktion als Wettbörse ‚gepoolt‘ und in Übereinstimmung gebracht werden. Es wird – wie das FG zutreffend ausführt – jeder Einsatz nur einmal besteuert. Daher liegt auch keine Ungleichbehandlung gegenüber einem Buchmacher vor. Denn dieser sieht sich bei jedem Vertragsabschluss über die betreffende Wette auch jeweils einem Wettkunden gegenüber.

Ungleichbehandlung von Online- und Offline-Anbietern

62 bb) Auch eine verfassungswidrige Gleichbehandlung von Online- und Offline-Anbietern liegt nicht vor. Es fehlen bereits Feststellungen des FG dazu, dass mit der Klin. vergleichbare Wettbörsen über ein stationäres Geschäft verfügen. Auch der Umstand, dass nach den Feststellungen des FG der Bruttoertrag im Offline-Geschäft höher ausfällt als im Online-Geschäft, führt zu keinem anderen Ergebnis. Dieser Unterschied hat seine Ursache darin, dass im Offline-Geschäft die Fixkosten durch Personal und Mieten deutlich höher ausfallen dürften als im Online-Geschäft und daher höhere Kosten aus dem Bruttoertrag zu begleichen sind. Durch die Ortsgebundenheit und Schließungszeiten wird ein anderer Kundenkreis angesprochen. Zudem sind im Offline-Geschäft die Ausschüttungsquoten weniger vergleichbar und der Wettbewerbsdruck damit geringer. Im klassischen Wettlokal werden dem Spieler zudem noch neben der reinen Wette weitere Leistungen (Aufenthaltsmöglichkeit, Möglichkeit zum Getränkekonsum, Bildschirme, Geselligkeit) angeboten, die er mit dem Spieleinsatz ebenfalls bezahlt. Die Würdigung des FG, wonach im Bereich der Sportwetten Online- und Offline-Geschäft nicht vergleichbar sind, ist schlüssig und nachvollziehbar und daher rechtlich nicht zu beanstanden.

Fehlen von Anrechnungsregeln

63 cc) Ein Gleichheitsverstoß liegt nicht in dem Fehlen von Anrechnungsregeln zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Soweit die Klin. anführt, Deutschland sei verpflichtet, im Ausland gezahlte Sportwettensteuer auf die inländische Sportwettensteuerschuld anzurechnen, kann dies dahingestellt bleiben. Den Feststellungen des FG lässt sich nicht entnehmen, dass die Klin. mit ihren inländischen Provisionserträgen im Ausland einer der Sportwettensteuer vergleichbaren Belastung unterliefe.

Keine Anhaltspunkte für strukturelles Vollzugsdefizit

64 6. Es liegen nach den Feststellungen des FG auch keine Anhaltspunkte für ein strukturelles Vollzugsdefizit vor, das der Erhebung der Steuer entgegensteht.

65 a) Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Stpfl. müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden (BVerfG-Entscheidungen in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, HFR 2004, 471, unter C.II.1.; in BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, HFR 2015, 169, unter B.III.1.b, Rz. 123, und vom 24.03.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1, BStBl II 2015, 622, HFR 2015, 606, Rz. 40, jeweils m. w. N.). Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen. Zur Gleichheitswidrigkeit führt aber nicht ohne Weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, sondern nur das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts (BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, HFR 2004, 471, unter C.II.1.; vgl. auch BFH-Urteil vom 22.04.2008 – IX R 29/06, BFHE 221, 97, BStBl II 2009, 296,

HFR 2008, 808, unter II.1.b bb (2)). Nicht jeder Vollzugs-mangel genügt schon, um eine Abweichung von der erforderlichen Ausrichtung zu belegen. Nur wenn das Umsetzungsdefizit bereits in der Regelung angelegt ist oder wenn gehäufte oder gar systematische Verstöße nicht konsequent geahndet und unterbunden werden, prägt dies die tatsächliche Handhabung der Regelung und lässt auf Defizite der normativen Sicherung schließen (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, HFR 2004, 471, unter C.II.1.).“

66-69 *Es folgen Ausführungen wie unter Rz. 25-28 des Senatsurteils in HFR 2022, 55.*

Kein Verstoß gegen Normenbestimmtheit und -klarheit

70 „7. Der erkennende Senat kommt nicht zu der für eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG erforderlichen Überzeugung, dass die Besteuerung von Wettbörsen nach § 17 Abs. 2 RennwLottG gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) abzuleitende Gebot der Normenbestimmtheit und der Normenklarheit verstößt. Der Senat sieht daher auch insoweit von einer Vorlage an das BVerfG ab.

71 a) Das Gebot der Normenbestimmtheit und der Normenklarheit (vgl. u. a. BVerfG-Urteil vom 26.07.2005 – 1 BvR 782/94 u. a., BVerfGE 114, 1, unter C. I.3.a, m. w. N.) soll die Betroffenen befähigen, die Rechtslage anhand der gesetzlichen Regelung zu erkennen, damit sie ihr Verhalten danach ausrichten können. Die Bestimmtheitsanforderungen dienen auch dazu, die Verwaltung zu binden und ihr Verhalten nach Inhalt, Zweck und Ausmaß zu begrenzen. Zudem dienen die Normenbestimmtheit und die Normenklarheit dazu, die Gerichte in die Lage zu versetzen, getroffene Maßnahmen anhand rechtlicher Maßstäbe zu kontrollieren (vgl. u. a. BVerfG-Urteil in BVerfGE 114, 1, unter C. I.3.a, m. w. N.).

§ 17 Abs. 2 RennwLottG klar und eindeutig

72 b) Danach ist ein Verstoß gegen den Grundsatz der Normenbestimmtheit und Normenklarheit nicht zu erkennen. Der Gesetzgeber hat in § 17 Abs. 2 RennwLottG klar und eindeutig geregelt, welche Sportwetten er der Besteuerung unterwirft. Ob eine Wette der Besteuerung unterfällt, z. B. weil der Stpfl. bei seiner Registrierung einen inländischen Wohnsitz angibt, unterfällt nach § 20 RennwLottG der Aufzeichnungspflicht des Anbieters. Dass ... inländische Spieler ausländische Internetkennungen und unzutreffende Anschriften nutzen, um so einen Aufenthalt außerhalb des Geltungsbereichs des RennwLottG vorzutäuschen, lässt sich den Feststellungen des FG nicht entnehmen. Dieses hat ausgeführt, dass die allgemeinen Geschäftsbedingungen der Klin. die Nutzer der Wettbörse zudem verpflichten, die IP-Adresse des genutzten Endgeräts nicht zu verschleiern. Im Übrigen ergeben sich auch hier zahlreiche Möglichkeiten für am Markt tätige Anbieter, den Wohnsitz der Nutzer auf andere Art und Weise zuverlässig zu überprüfen (z. B. Postident-Verfahren, Vorlage von Ausweispapieren oder Meldebestätigungen).“

Keine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs

73-78 *Es folgen Ausführungen wie unter Rz. 33-38 des Senatsurteils in HFR 2022, 55.*

Keine Verletzung der Notifizierungspflicht

79 „9. Die Notifizierungspflicht nach der EGRL 98/34 ist nicht verletzt. Insoweit verweist der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf seine Entscheidungen in HFR 2022, 55 und 61. Entgegen der Ansicht des Vorinstanz ist die in Rede stehende Regelung des § 17 Abs. 2 RennwLottG nicht notifizierungspflichtig. Der Vortrag der Klin., in der Notifizierung sei nur § 10 Abs. 1 RennwLottG aufgeführt, als betroffene Produkte seien nur ‚Rennpferde als landwirt-

schaftliche Erzeugnisse' aufgeführt und die erstmalige Besteuerung von Sportwetten werde gar nicht erwähnt, geht daher ins Leere.

Ablehnung Billigkeitserlass

80 10. Die Ausführungen des FG zur Ablehnung des Erlasses aus Billigkeitsgründen hinsichtlich der Sportwettensteuer für den Zeitraum ... bis ... 2012 lassen keine Rechtsfehler erkennen.

81 a) Die Entscheidung über den Erlass nach § 227 AO ist eine Ermessensentscheidung der Behörde. Dem folgt die ständige Rspr. des BFH zu § 227 AO (u. a. zuletzt BFH-Urteil vom 23.01.2020 – III R 16/19, BFH/NV 2020, 926, Rz. 12, m. w. N.). Im finanzgerichtlichen Verfahren kann die behördliche Ermessensentscheidung nach § 102 FGO nur daraufhin überprüft werden, ob die Grenzen der Ermessensausübung eingehalten worden sind (vgl. Gräber/Stapperfernd, FGO, 9. Aufl., § 102 Rz. 15, m. w. N.).

Sachliche Unbilligkeit

82 Eine Unbilligkeit aus sachlichen Gründen i. S. des § 227 AO ist anzunehmen, wenn die Geltendmachung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis im Einzelfall zwar dem Wortlaut einer Vorschrift entspricht, aber nach dem Zweck des zugrunde liegenden Gesetzes nicht (mehr) zu rechtfertigen ist oder dessen Wertungen zuwiderläuft (sog. Gesetzesüberhang, BFH-Urteil in BFH/NV 2020, 926, Rz. 13).

83 b) Das FG hat zu Recht entschieden, dass hinsichtlich der Sportwettensteuer kein Anspruch auf Billigkeitserlass gemäß § 227 AO besteht, und dass das FA den Erlass ermessensfehlerfrei abgelehnt hat.

84 aa) Es fehlt bereits an einer Unbilligkeit aus sachlichen Gründen. Die Steuerbelastung der über eine Wettbörse eingegangenen Wetten entspricht dem Ziel, das der Gesetzgeber mit der Sportwettenbesteuerung verfolgt hat. Denn dieser wollte ‚sämtliche Sportwetten‘ bzw. ‚alle Arten von Sportwetten‘ ‚unabhängig von der Art des Wettangebots‘ der Besteuerung unterwerfen, mithin auch die über eine Wettbörse angebotenen (BT-Drucks. 17/8494, S. 1, 8 f.). Dieses Ziel rechtfertigt es, die Klin. mit Sportwettensteuer zu belasten. Bei einer Wettbörse handelt es sich nicht um einen atypischen Fall der Veranstaltung von Sportwetten, den der Gesetzgeber nicht im Blick hatte. Die Klin. ermöglicht als Veranstalter ihren Nutzern die Teilnahme an Sportwetten. Zudem agiert sie als Wettbörse ohne eigenes Risiko, verdient an jeder Wette unabhängig von ihrem Ausgang mit und kann in der Folge davon ihren Kunden bessere Quoten als bei klassischen und traditionellen Buchmachern anbieten. Es fehlt daher bereits an einer sachlichen Unbilligkeit.

Kein Vertrauensschutz

85 Auch Erwägungen des Vertrauensschutzes begründen keine sachliche Unbilligkeit für einen Billigkeitserlass. Die Belastung der Klin. mit Sportwettensteuer kam – wie das FG zutreffend ausgeführt hat – nicht überraschend. Der GlüStV 2012 wurde im Jahr 2011 abgeschlossen, der Gesetzentwurf zur Besteuerung von Sportwetten stammt vom Januar 2012.

Persönliche Unbilligkeit

86 bb) Weiter lässt sich den Feststellungen des FG auch kein Anhaltspunkt entnehmen, dass die Voraussetzungen für die Annahme einer persönlichen Unbilligkeit ermessenfehlerhaft verneint worden sind. Eine Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz der Klin. ist nach den Feststellungen des FG nicht ersichtlich.“

Anmerkung

Mit der Entscheidung befasst sich der BFH erstmals mit der Besteuerung einer **Wettbörse** nach dem RennwLottG.

Funktion der Wettbörse

Bei einer Wettbörse tritt der Veranstalter nicht selbst als Buchmacher auf. Vielmehr bringt er auf seiner Internetseite die beiden Seiten einer Wette zusammen und ermöglicht so den Wettabschluss. Es wetten also nicht der Wettkunde gegen einen Buchmacher, sondern es wetten die **Kunden gegeneinander**. Auf einer Wettbörse treffen sich der Anbieter einer Wette und der andere, die Wette annehmende Teil, um einen Wettvertrag i. S. des § 762 BGB abzuschließen. Beide Teilnehmer geben selbst die Quoten an, für die sie bereit sind, einen Wettvertrag abzuschließen. Dabei kann sowohl auf den Eintritt als auch auf den Nichteintritt eines Ereignisses gewettet werden. Die Quoten sind meist besser als bei Buchmachern. Der Ertrag der Wettbörse liegt dabei nicht im Vereinnahmen und ggf. Nichtauszahlen der Wettsomme. Vielmehr behält sie von den zustande gekommenen Wettprovisionen ein, um sich ihre Dienstleistung vergüten zu lassen. Dabei werden üblicherweise Abzüge auf den von einer Seite erzielten Gewinn vorgenommen. Unterlegene Wetter verlieren nur ihren Einsatz. Eine Wettbörse erzielt ihren Ertrag daher unabhängig vom Ausgang der zustande gekommenen Wetten. Je mehr Wetten auf der Wettbörse angeboten und abgeschlossen werden, umso mehr Provisionen werden vereinnahmt und umso besser die Ertragssituation des Börsenbetreibers.

Begriff des Veranstalters

Der BFH befasst sich in der Entscheidung umfangreich mit dem Begriff des Veranstalters. Dies ist die Person, die

- Inhaber der entsprechenden öffentlich-rechtlichen Genehmigung zur Veranstaltung ist,
- als solcher durch die ihm erteilte Genehmigung die Abhaltung der Glücksspiele ermöglicht bzw. die Genehmigung hätte einholen müssen und
- das Spiel- oder Wettgeschehen **in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht maßgeblich gestaltet**.

Die Eigenschaft als Veranstalter ist Voraussetzung für das Vorliegen der Steuerschuldnerschaft bei der Sportwettensteuer. Der Begriff ist weit gefasst und schließt auch Wettbörsen ein. Veranstalter ist jede Person, für deren Rechnung den Teilnehmern Gelegenheit zur Beteiligung an der Sportwette gegeben wird (vgl. auch BT-Drucks. 19/28400, S. 54). Da die Wettbörse auf ihrer Internetplattform beide Seiten einer Wette zu einem (übereinstimmenden) Wettabschluss bringt, ihre allgemeinen Geschäftsbedingungen vorgibt und auch die Einsätze abrechnet und Gewinne auszahlt, erfüllt sie nach Ansicht des BFH die Veranstalterereignenschaft. Die Wettbörse kann zudem bestimmen, welche Ereignisse für Wetten offen sind und diese auch wieder schließen. Weiter bestimmt sie über den Zugang von Spielern und führt die Spielerkonten. Vor diesem Hintergrund fällt der Umstand, dass sie als Betreiberin der Wettbörse die Quoten nicht selbst festlegt, nicht ins Gewicht.

Bemessungsgrundlage der Sportwettensteuer

Auch bei einer Wettbörse werden die **Wetteinsätze** (und nicht die Provisionen des Veranstalters) der Sportwettensteuer unterworfen. Anderenfalls könnte die Sportwettensteuer ihr Ziel, das Wettangebot moderat zu verteuern, nicht erreichen. Denn eine Weiterbelastung an die Spieler wäre nur eingeschränkt möglich und im Fall der Einbeziehung der Steuerbelastung in die Berechnung der Quoten wären die Auswirkungen erheblich geringer.

Wettbörse und Berufsfreiheit

Die Tätigkeit einer Wettbörse unterfällt der Berufsfreiheit (Art. 12 GG). Die steuerliche Belastung der an der Wettbörse zustande gekommenen Wetten stellt eine Berufsausübungsregelung dar. Der BFH verneint in der Besprechungsentscheidung mit umfangreicher Begründung und Bezugnahme auf die Rspr. des BVerfG eine Verletzung der Berufsfreiheit. Die steuerliche Belastung ist verhältnismäßig und die mit ihr verbundene Verteuerung des Wettangebots durch die mit der Besteuerung verfolgten Ziele gerechtfertigt. So wird mit der Belastung von Wettbörsen durch die Sportwettensteuer das Ziel verfolgt, die Spielsucht zu bekämpfen und der Entwicklung und Verbreitung von unerlaubtem Glücksspiel in Schwarzmärkten entgegenzuwirken.

Neufassung des RennwLottG ab 01.07.2021

Mit dem RennwLottGNeuRG vom 25.06.2021 (BGBl. I 2021, 2065) ist das RennwLottG neu gefasst worden. Spezielle Regelungen für Wettbörsen sind im Gesetz nicht enthalten. Wettbörsen unterfallen daher nach Inkrafttreten der Neuregelung mit Blick auf Sportwetten der Besteuerung nach § 16 RennwLottG und fallen unter den Veranstalterbegriff des § 19 RennwLottG.

RiBFH Dr. Nils Trossen

Umsatzsteuer

21 Widerruf des Verzichts auf Steuerbefreiung

Beschluss vom 02.07.2021 – XIR 22/19 –

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 01.08.2019 – 1 K 3115/18 (EFG 2020, 168)

UStG § 4 Abs. 9 Buchst. a, § 9 Abs. 1, 3 Satz 2, § 15a Abs. 1; MwStSystRL Art. 137 Abs. 2

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG kann widerrufen werden, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung noch anfechtbar oder noch nach § 164 AO änderbar ist. § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG i. d. F. des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 regelt den Widerruf nicht.

Streitig war, ob der Widerruf eines Verzichts auf die Steuerbefreiung für eine Grundstückslieferung wirksam ist.

Die Klin. erwarb mit notariell beurkundetem Grundstückskaufvertrag vom Mai 2009 ein Grundstück mit sanierungsbedürftigem Gebäude. Die Veräußerin verzichtete in dem Vertrag auf die Steuerbefreiung für Grundstückslieferungen.

Die Klin. wollte das Objekt sanieren und steuerpflichtig weiterverkaufen. In ihrer USt-Erklärung 2009 vom Juli 2010 gab sie Umsätze in Höhe des Grundstückskaufpreises an, für die sie nach § 13b Abs. 2 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG als Leistungsempfängerin die Steuer schulde, und zog die sich daraus ergebende Steuer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG als Vorsteuer wieder ab. Eine Zahllast ergab sich nicht.

Die Veräußerin reichte ihre USt-Erklärung 2009 im Juni 2010 ein; das FA stimmte der Erklärung im September 2010 zu. Weitere Änderungen der Steuerfestsetzung ergaben sich bis 2013 nicht.

Die Klin. veräußerte mit notariellem Grundstückskaufvertrag vom November 2011 eine Teilfläche des Grundstücks mit dem nicht sanierten Gebäude ohne Verzicht auf die

Steuerbefreiung. Mit notariellem Vertrag („Änderung eines Grundstückskaufvertrags“) vom April 2012 vereinbarten die Veräußerin und die Klin. die Rückgängigmachung des im Grundstückskaufvertrag vom Mai 2009 erklärten Verzichts auf die Steuerbefreiung.

In ihrer USt-Erklärung für 2011 (Streitjahr) vom April 2013 erklärte die Klin. eine steuerfreie Grundstückslieferung. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus dem Erwerbsvorgang nahm sie nicht vor. Die Steuererklärung 2009 blieb ebenfalls unverändert.

Aufgrund einer Außenprüfung hielt die Prüferin die Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung für nicht wirksam. Der 2009 vorgenommene Vorsteuerabzug sei nach § 15a Abs. 2 UStG im Streitjahr zu berichtigen.

Das FA erließ am 01.09.2015 einen USt-Änderungsbescheid für das Streitjahr. Den Vorbehalt der Nachprüfung im USt-Bescheid 2009 hob es mit Änderungsbescheid vom gleichen Tage auf.

Das FG gab der Klage statt. Der BFH wies die Revision gemäß § 126a FGO durch Beschluss zurück. Er führte aus:

16 „[1. ...] 2. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Veräußerin wirksam den Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 3 UStG widerrufen hat.“

Gesetzliche Grundlagen für Verzicht

17 a) Nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG sind Umsätze, die unter das GrEStG fallen, steuerfrei. Der Unternehmer kann gemäß § 9 Abs. 1 UStG u. a. einen solchen Umsatz als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Der leistende Unternehmer kann, soweit – wie im Streitfall – die Lieferung eines Grundstücks außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens betroffen ist, nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG (eingefügt durch das HBegIG 2004 vom 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076) „nur in dem gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag“ auf die Steuerbefreiung eines Grundstücksumsatzes i. S. von § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG verzichten.

18 Die Vorschrift ermöglicht nach ihrem Wortlaut in diesen Fällen den Verzicht ‚nur in dem‘ der Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag. Dies ist der Vertrag, durch den sich der eine Teil verpflichtet, das Eigentum an einem Grundstück zu übertragen oder zu erwerben (vgl. § 311b Abs. 1 Satz 1 BGB ‚Verpflichtungsvertrag‘), der der Auflassung und der Eintragung in das Grundbuch vorhergeht (vgl. § 311b Abs. 1 Satz 2 BGB). Danach schließt der Wortlaut des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG eine Option zur Steuerpflicht in einer nachfolgenden Neufassung dieses Vertrages selbst dann aus, wenn diese gleichfalls notariell beurkundet wurde (vgl. BFH-Urteil vom 21.10.2015 – XI R 40/13, BFHE 251, 474, BStBl II 2017, 852, HFR 2016, 386).

19 b) Der Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung kann allerdings außerhalb dieser notariellen Urkunde erfolgen. Er ist möglich, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung noch anfechtbar oder noch nach § 164 AO änderbar ist.

Zum Widerruf des Verzichts vor ...

20 aa) Bezogen auf die Rechtslage vor Ergehen des HBegIG 2004 galt nach ständiger Rspr. des BFH, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung wieder rückgängig gemacht werden konnte (vgl. BFH-Urteile vom 25.01.1979 – V R 53/72, BFHE 127, 238, BStBl II 1979, 394, HFR 1979, 285; 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; vom 01.02.2001 – V R 23/00, BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673, HFR 2001, 701; Abschn. 148 Abs. 4

UStR). Der Verzicht und sein Widerruf als *actus contrarius* waren mit Blick auf die zeitlichen Grenzen ihrer Ausübung gleich zu behandeln (vgl. BFH-Urteile vom 28.11.2002 – V R 54/00, BFHE 200, 38, BStBl II 2003, 175, HFR 2003, 328, unter II.2.b; vom 19.12.2013 – V R 7/12, BFHE 245, 80, BStBl II 2017, 841, HFR 2014, 669). Der Widerruf wirkte auf das Jahr der Ausführung des Umsatzes zurück. Es war dabei unerheblich, ob der Verzicht bereits durch eine privatschriftliche Vertragsänderung oder erst durch eine notariell beurkundete Vertragsänderung wirksam widerrufen worden war. Der Widerruf konnte bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung gegenüber dem leistenden Unternehmer erklärt werden (BFH-Urteile in BFHE 127, 238, BStBl II 1979, 394, HFR 1979, 285; in BFH/NV 1995, 170; vom 01.02.2001 – V R 23/00, BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673, HFR 2001, 701). Später entschied der BFH, dass der Verzicht auf Steuerbefreiungen nach § 9 UStG solange zurückgenommen werden konnte, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung gemäß § 164 AO noch änderbar war (Klarstellung der Rspr.; vgl. BFH-Urteile in BFHE 245, 80, BStBl II 2017, 841, HFR 2014, 669; vom 19.12.2013 – V R 6/12, BFHE 245, 71, BStBl II 2017, 837, HFR 2014, 666).

... und nach Ergehen des HBeglG 2004

21 bb) Aufgrund der Einfügung des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG mit Wirkung zum 01.01.2004 durch Art. 29 HBeglG 2004 sah sich der erkennende Senat dazu gezwungen, die Sichtweise zur zeitlichen Grenze des Verzichts auf die Steuerbefreiung von Grundstückslieferungen aufzugeben. Der Verzicht auf die USt-Befreiung der Lieferung eines Grundstücks (außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens) kann danach nur in dem dieser Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden. Neben dem Wortlaut der Regelung war für diese Entscheidung insbesondere maßgeblich, dass ein anderes Verständnis des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG den Leistungsempfänger nicht genügend geschützt und die Gefahr von Steuerausfällen zur Folge gehabt hätte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 251, 474, BStBl II 2017, 852, HFR 2016, 386, Rz. 46 ff.). Die Finanzverwaltung folgte dieser Rspr. (vgl. BMF-Schreiben vom 02.08.2017, BStBl I 2017, 1240).

22 cc) Diese Deutung zur zeitlichen Grenze für die Erklärung des Verzichts auf die USt-Befreiung einer Grundstückslieferung gilt jedoch nur für den Verzicht, nicht aber für den Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung. Der Widerruf kann auch für Grundstückslieferungen erfolgen, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung gemäß § 164 AO noch änderbar ist.

23 (1) Nach Unionsrecht stellt die Erklärung der Option zur Steuerpflicht in dem gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG wie auch der Widerruf der Option nur eine Modalität der Ausübung des Optionsrechts i. S. von Art. 13 Teil C Satz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG, nunmehr Art. 137 Abs. 2 MwStSystRL, dar.

24 (2) Der Wortlaut des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG betrifft nur den auf die Steuerbefreiung (formal und auch zeitlich) begrenzten Verzicht. Die Regelung betrifft nicht den Widerruf. Der Grundsatz, dass sowohl die Option als auch der Widerruf der Option (als *actus contrarius*) in gleicher Weise auszuüben sind, gilt nicht mehr nach der Rechtslage durch das HBeglG 2004 für die zeitliche Grenze der Ausübung des Wahlrechts. Denn würde das Recht zum Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung gleichzeitig mit dem Verzicht der Steuerbefreiung ausgeübt werden müssen, wäre der Widerruf des Verzichts faktisch ausgeschlossen. Der Zweck der Vorschrift des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG steht dem nicht entgegen. Die Regelung soll den Leistungsempfänger vor einem nachträglichen Verzicht des leisten-

den Unternehmers schützen, um eine nachträgliche Steuerschuld des Leistungsempfängers zu verhindern (Begründung des Gesetzentwurfs, BT-Drucks. 583/10, S. 13; BFH-Urteil in BFHE 251, 474, BStBl II 2017, 852, HFR 2016, 386, Rz. 46 f.). Der Widerruf der Option führt dagegen zu einer Steuerbefreiung und damit nicht zu einer Belastung des Leistungsempfängers.

25 Darüber hinaus drohen insoweit auch keine Steuerausfälle (s. zum Erfordernis der Verhinderung eines Steuerausfalls bei der Anwendung des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG BFH-Urteil in BFHE 251, 474, BStBl II 2017, 852, HFR 2016, 386, Rz. 51), da nicht nur die Steuerlast beim Empfänger entfällt, sondern ggf. gleichzeitig auch sein Recht zum entsprechenden Vorsteuerabzug.

Auffassung der Literatur

26 (3) Der Senat schließt sich damit im Ergebnis der überwiegenden Ansicht im Schrifttum an (vgl. Wäger, UR 2016, 125, 148 ff.; Wäger in Wäger, UStG, 1. Aufl., § 9 Rz. 110; Sterzinger, UStB 2017, 268, 274 unter IV.3.; Sterzinger, DStR 2016, 1303; Erdbrügger, BB 2016, 734; Prätzler, MwStR 2017, 740; Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, USt, § 9 Rz. 179; Grünwald, DStR 2016, 55; Stadie in Rau/Dürrewächter, UStG, § 15 Rz. 1648; BeckOK UStG/Meyer, 26. Ed. [05.10.2020], § 9 Rz. 94.1; Bettermann, UR 2017, 908; Ehrmann/Dombrowsky, ZfIR 2016, 333, 338; Full, MwStR 2016, 277; Winkelhog/Krüsmann, ZfIR 2016, 359, 360). Zugleich ist der Deutung entgegenzutreten, der Senat habe in seiner Entscheidung in BFHE 251, 474, BStBl II 2017, 852, HFR 2016, 386 (Rz. 56 f.) die Auffassung vertreten, dass auch der Widerruf nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG in dem der Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden müsse (z. B. Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, a. a. O., § 9 Rz. 179). Vielmehr ist dort darauf hingewiesen worden, dass § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG die Rspr. zur zeitlichen Grenze u. a. des Widerrufs der ausgeübten Option begrenze. § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG enthält jedoch nur eine eingrenzende Regelung, die hinsichtlich des Verzichts auf die USt-Befreiung einer Grundstückslieferung für Rechtssicherheit und ‚klare Verhältnisse‘ im Zeitpunkt des Abschlusses des gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrags sorgt (vgl. Rauch, HFR 2016, 386; Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, § 9 UStG Rz. 112), nicht aber eine Begrenzung des Widerrufs der Option zur Steuerpflicht. Soweit die Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2017, 1240, und Abschn. 9.2 Abs. 9 Satz 3 UStAE) der Ansicht ist, dass die Rücknahme des Verzichts auf die USt-Befreiung der Lieferung eines Grundstücks außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens nur in dem dieser Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden kann, folgt der Senat dem aus den dargelegten Gründen nicht.

Rechtzeitige Erklärung des Widerrufs

27 c) Das FG ist im Streitfall auch zu Recht davon ausgegangen, dass der Widerruf rechtzeitig erklärt worden ist. Dabei stand die USt-Erklärung 2009 der Klin. vom 15.07.2010, auf die wegen der bei ihr wegen der Umkehr der Steuerschuldnerschaft entstandenen Steuerschuld maßgeblich abzustellen ist (s. a. Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, a. a. O., § 9 Rz. 90), einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 AO). Der Vorbehalt war im Zeitpunkt des Widerrufs des Verzichts durch die Veräußerin am 23.04.2012 noch wirksam. Die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung erfolgte erst am 01.09.2015. Somit konnte der Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung durch die Veräußerin am 23.04.2012 wirksam erklärt werden.“

Anmerkung

Die Entscheidung ist für die Praxis von Bedeutung. Denn sie stellt klar, dass auch nach Ausübung der Option, nach

§ 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerbefreiung zu verzichten, die Möglichkeit besteht, von der Ausübung der Option zurückzutreten. Wie der Besprechungsfall zeigt, können spätere Ereignisse dazu führen, dass es sinnvoll sein kann, die Rücknahme des Verzichts auf die Steuerbefreiung zu erklären.

Die Entscheidung des XI. Senats führt im Ergebnis dazu, dass die Entscheidungen des V. Senats in BFHE 245, 80, BStBl II 2017, 841, HFR 2014, 669 und in BFHE 245, 71, BStBl II 2017, 837, HFR 2014, 666 zur Problemfrage des Streitfalls nicht nur für die Zeit vor 2004, sondern auch danach gelten. Denn durch die Änderung der gesetzlichen Regelung in § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG hat sich in Bezug auf die Rücknahme der Verzichtserklärung keine Änderungen ergeben. Aus den im Beschluss genannten Gründen ist die andere Ansicht der Verwaltung – wie sie sich auch in Abschn. 9.2 Abs. 9 Satz 3 UStAE manifestiert hat – nicht zutreffend. Zwar hat der entscheidende Senat

in seinem Urteil in BFHE 251, 474, BStBl II 2017, 852, HFR 2016, 386 die Neuregelung, wie der Wortlaut es nahelegt, so ausgelegt, dass eine Optionsausübung nur im notariell abgeschlossenen Vertrag erfolgen kann. Damit hat er entgegen der Ansicht der Verwaltung und Teile der Literatur (s. Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, § 9 Rz. 179) aber nicht ausgesagt, dass dies auch für die Rücknahme des Verzichts gilt. Diese kann – wie es bisher die Ansicht des BFH war – auch bis zur Unanfechtbarkeit bzw. Änderbarkeit nach § 164 AO der für das Jahr der Leistungserbringung maßgeblichen Steuerfestsetzung erklärt werden.

U. U. kann es daher sinnvoll sein, einen Verzicht auf die Steuerbefreiung zu erklären und die entsprechende USt-Festsetzung durch dagegen eingelegten Einspruch offenzuhalten, bis geklärt ist, ob eine Rücknahme der Optionsausübung erfolgen soll.

RiBFH Prof. Dr. Alois Nacke

TEIL II

Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

In diesem Teil werden alle wichtigen Entscheidungen des BVerfG in Steuer- und Zollsachen sowie zum Steuerberatungsrecht veröffentlicht.

Solidaritätszuschlag
Körperschaftsteuer
Grundgesetz

22 Unzulässiges Normenkontrollverfahren zum Solidaritätszuschlag auf Körperschaftsteuern

Beschluss vom 27. Oktober 2021 – 2 BvL 12/11 –

Vorgehend: Vorlagebeschluss des BFH vom 10. August 2011 – I R 39/10 (BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603, HFR 2012, 74)

GG Art. 3 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 3, Art. 100 Abs. 1 Satz 1; BVerfGG § 80 Abs. 2 Satz 1; SolzG 1995 i. d. F. vom 15. Oktober 2002 (SolzG 1995 n. F.) § 3; KStG 2002 i. d. F. des SEStEG vom 7. Dezember 2006 § 37 Abs. 5

Die Vorlage des Bundesfinanzhofs zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag im Zusammenhang mit dem im Jahr 2001 vollzogenen Systemwechsel der Ertragsbesteuerung der Körperschaften ist unzulässig.

(Leitsatz nicht amtlich)

Der BFH hatte dem BVerfG die Frage zur verfassungsrechtlichen Prüfung vorgelegt, ob § 3 SolzG 1995 n. F. insoweit mit dem GG vereinbar ist, als Auszahlungen des KSt-Guthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG 2002 i. d. F. des SEStEG die Bemessungsgrundlage für den SolZ nicht mindern und § 3 SolzG 1995 n. F. oder eine andere Vorschrift auch nicht die Festsetzung eines Anspruchs auf SolZ-Guthaben anordnet.

Nach Auffassung des BFH verstößt die bezeichnete Regelung gegen den allgemeinen Gleichheitssatz und das Rechtsstaatsprinzip. Er sieht eine Art. 3 Abs. 1 GG verletzende und durch sachliche Gründe nicht gerechtfertigte Benachteiligung derjenigen Stpfl., die im Vertrauen auf die ursprüngliche Regelung des § 37 KStG i. d. F. des StSenkG davon abgesehen haben, durch Gewinnausschüttungen ihr KSt-Guthaben mit mildernder Wirkung für den SolZ anzufordern und diese Wirkung nunmehr durch eine Rückzahlung des KSt-Guthabens nicht mehr herbeiführen können.

Außerdem hielt der BFH den rechtsstaatlichen Vertrauensschutz für verletzt. Mit der befristeten Übergangsregelung des § 37 KStG i. d. F. des StSenkG habe der Gesetzgeber einen besonderen Vertrauenstatbestand geschaffen. Dieses Vertrauen habe er ohne rechtfertigenden Grund enttäuscht, indem er den Fortbestand dieser Vorschrift vor Ablauf der ursprünglich vorgesehenen Frist zu Lasten der Berechtigten beseitigt habe. Eine verfassungskonforme Auslegung hielt der BFH für nicht möglich.

Das BVerfG wies die Vorlage als unzulässig zurück. Es führte aus:

56 „Die Vorlage ist unzulässig. Sie genügt nicht den Begründungsanforderungen von § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG.

I.

Begründungsanforderungen an gerichtliche Vorlage gemäß Art. 100 Abs. 1 GG

57 Nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 GG i. V. m. § 80 Abs. 1 BVerfGG hat ein Gericht das Verfahren auszusetzen und die Entscheidung des BVerfG einzuholen, wenn es ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig hält. Gemäß § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG ist zu begründen, inwiefern von der Gültigkeit der Rechtsvorschrift die Entscheidung des Gerichts abhängig und mit welcher übergeordneten Rechtsnorm die Vorschrift unvereinbar ist. Diesem Begründungserfordernis genügt ein Vorlagebeschluss nur, wenn die Ausführungen des Gerichts erkennen lassen, dass es sowohl die Entscheidungserheblichkeit der Vorschrift als auch ihre Verfassungsmäßigkeit sorgfältig geprüft hat (vgl. BVerfGE 127, 335, 355 f., HFR 2011, 86; BVerfGE 136, 127, 141, HFR 2014, 556 Rz. 43).

Darstellung der Entscheidungserheblichkeit

58 1. Die Begründung, die das BVerfG entlasten soll (vgl. BVerfGE 37, 328, 333 f.; 65, 265, 277; 141, 1, 10, HFR 2016, 405 Rz. 22; BVerfGE 153, 310, 333 Rz. 55), muss mit hinreichender Deutlichkeit erkennen lassen, dass und weshalb das vorlegende Gericht im Falle der Gültigkeit der für verfassungswidrig gehaltenen Rechtsvorschrift zu einem anderen Ergebnis käme als im Falle ihrer Ungültigkeit (vgl. BVerfGE 7, 171, 173 f.; 79, 240, 243; 105, 61, 67; 121, 108, 117, HFR 2008, 854; BVerfGE 133, 1, 11 Rz. 35; 135, 1, 10 f., HFR 2014, 359 Rz. 28; BVerfGE 136, 127, 142, HFR 2014, 556 Rz. 44; BVerfGE 141, 1, 10, HFR 2016, 405 Rz. 22). Das vorlegende Gericht muss dabei den Sachverhalt darstellen (vgl. BVerfGE 22, 175, 177), sich mit der einfachrechtlichen Rechtslage auseinandersetzen, seine insoweit einschlägige Rspr. darlegen und die in der Literatur und Rspr. entwickelten Rechtsauffassungen berücksichtigen, die für die Auslegung der vorgelegten Rechtsvorschrift von Bedeutung sind (vgl. BVerfGE 65, 308, 316; 94, 315, 323; 97, 49, 60; 105, 61, 67; 121, 233, 237 f.; 136, 127, 142, HFR 2014, 556 Rz. 44; BVerfGE 141, 1, 11, HFR 2016, 405 Rz. 22). Richten sich die Bedenken gegen eine Vorschrift, von deren Anwendung die Entscheidung nicht allein abhängt, müssen die weiteren mit ihr im Zusammenhang stehenden Bestimmungen in die rechtlichen Erwägungen einbezogen werden, soweit dies zum Verständnis der zur Prüfung gestellten Norm erforderlich ist (vgl. BVerfGE 89, 329, 337, HFR 1994, 163; BVerfGE 105, 48, 56; 124, 251, 260, HFR 2009, 1241; BVerfGE 131, 1, 15). § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG verpflichtet das vorlegende Gericht jedoch nicht, auf jede denkbare

Rechtsauffassung einzugehen (BVerfGE 141, 1, 11, HFR 2016, 405 Rz. 22; BVerfGE 145, 106, 141, HFR 2017, 636 Rz. 96; BVerfGE 152, 274, 310, HFR 2020, 174 Rz. 90). Für die Beurteilung der Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage ist grundsätzlich die Rechtsauffassung des vorliegenden Gerichts maßgebend, sofern diese nicht offensichtlich unhaltbar ist (vgl. BVerfGE 2, 181, 190 f., 193; 88, 187, 194; 105, 61, 67; 129, 186, 203, HFR 2011, 1367; BVerfGE 133, 1, 11 Rz. 35; 138, 1, 15 Rz. 41; 141, 1, 11, HFR 2016, 405 Rz. 22; BVerfGE 149, 1, 11 Rz. 21).

59 2. Was die verfassungsrechtliche Beurteilung der zur Prüfung gestellten Norm angeht, muss das vorliegende Gericht von ihrer Verfassungswidrigkeit überzeugt sein und die für seine Überzeugung maßgeblichen Erwägungen nachvollziehbar darlegen (vgl. BVerfGE 78, 165, 171 f.; 86, 71, 77 f.; 88, 70, 74; 88, 198, 201, HFR 1993, 540; BVerfGE 93, 121, 132, HFR 1995, 536; BVerfGE 136, 127, 142, HFR 2014, 556 Rz. 45; BVerfGE 138, 1, 13 f. Rz. 37). Der Vorlagebeschluss muss hierzu den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab angeben und sich mit der Rechtslage, insbesondere der maßgeblichen Rspr. des BVerfG, auseinandersetzen (vgl. BVerfGE 136, 127, 142 Rz. 45; 145 ff. Rz. 53 ff., HFR 2014, 556; BVerfGE 141, 1, 11, HFR 2016, 405 Rz. 23).

Ausschluss einer verfassungskonformen Auslegung

60 Soweit die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung naheliegt, muss das vorliegende Gericht diese Möglichkeit prüfen und vertretbar begründen, weshalb eine verfassungskonforme Auslegung ausgeschlossen ist (vgl. BVerfGE 85, 329, 333 f.; 96, 315, 324 f.; 121, 108, 117, HFR 2008, 854; BVerfGE 131, 88, 118). Eine solche Erörterung ist insbesondere dann geboten, wenn offensichtlich mehrere Auslegungsmöglichkeiten in Betracht kommen und mindestens eine von ihnen nicht in gleicher Weise den verfassungsrechtlichen Bedenken des vorliegenden Gerichts ausgesetzt ist (vgl. BVerfGE 138, 64, 89 Rz. 75; 149, 1, 13 Rz. 27). Eine Norm ist nur dann für verfassungswidrig zu erklären, wenn keine nach anerkannten Auslegungsgrundsätzen zulässige und mit der Verfassung zu vereinbarende Auslegung möglich ist. Lassen der Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, der Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelungen und deren Sinn und Zweck mehrere Deutungen zu, von denen eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt, so ist diese geboten (ständige Rspr.; vgl. BVerfGE 69, 1, 55 m. w. N.; 83, 201, 214 f.; 122, 39, 60 f., HFR 2009, 66; BVerfGE 148, 69, 130 Rz. 150). Die verfassungskonforme Auslegung findet allerdings ihre Grenze dort, wo sie zum Wortlaut und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde. Der Respekt vor dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber verbietet es, im Wege der Auslegung einem nach Sinn und Wortlaut eindeutigen Gesetz einen entgegengesetzten Sinn beizulegen oder den normativen Gehalt einer Vorschrift grundlegend neu zu bestimmen (ständige Rspr.; vgl. BVerfGE 130, 372, 398; 138, 296, 350 Rz. 132; 148, 69, 130 f. Rz. 150; jeweils m. w. N.).

II.

Begründungsanforderungen nicht erfüllt

61 Den sich daraus ergebenden Anforderungen wird die Vorlage nicht in vollem Umfang gerecht. Sowohl die Ausführungen zur Entscheidungserheblichkeit von § 3 SolzG 1995 n. F. in der Auslegung durch den BFH (1.) als auch die Erwägungen zur Verfassungswidrigkeit der zur Prüfung vorgelegten Norm unter Darstellung der Möglichkeiten und Grenzen ihrer verfassungskonformen Auslegung (2.) lassen auf der Hand liegende Fragen unbeantwortet.

Entscheidungserheblichkeit

62 1. Der Senat ist für die Beurteilung der Zulässigkeit der Normenkontrollvorlage im Hinblick auf ihre Entscheidungserheblichkeit an die Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1

SolzG 1995 n. F. durch den BFH gebunden, weil diese mindestens vertretbar und keinesfalls unhaltbar ist (a). Der Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage steht auch nicht grundsätzlich entgegen, dass der Gesetzgeber nach Auffassung des BFH mehrere Möglichkeiten hat, den nach dessen Überzeugung gegebenen Verfassungsverstoß zu beheben (b). Es fehlt jedoch eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob diejenige Korrekturmöglichkeit, die allein dem Begehren der Klin. des Ausgangsverfahrens zum Erfolg verhelfen würde, aus Rechtsgründen ausgeschlossen ist (c).

Auslegung des BFH zu § 3 Abs. 1 SolzG 1995 n. F. vertretbar

63 a) Der BFH hat § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n. F. dahin ausgelegt, dass die Vorschrift die Festsetzung eines Solz-Guthabens auf das zur Auszahlung gelangende KSt-Guthaben (negative KSt-Schuld) im Verfahren nach § 37 Abs. 5 KStG i. d. F. des SEStEG ausschließt, weil nach dem Wortlaut der Norm die festgesetzte KSt nur dann Bemessungsgrundlage für den Solz ist, 'wenn ein positiver Betrag verbleibt' (Vorlagebeschluss in BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603, HFR 2012, 74, Rz. 34), also nicht, wenn es zu einer Erstattung kommt, die KSt-Schuld mithin negativ ist. Das ist eine jedenfalls mögliche und vertretbare Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n. F., an die das BVerfG für die Frage der Entscheidungserheblichkeit einer Normenkontrollvorlage gebunden ist (s. o. Rz. 58).

64 Im Einklang mit den anerkannten Auslegungsregeln steht die Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n. F. durch den BFH auch insoweit, als nach seiner Auffassung eine Minderung der Bemessungsgrundlage für den Solz im Veranlagungsverfahren zur KSt durch die Auszahlung des KSt-Guthabens nicht in Betracht kommt (Vorlagebeschluss in BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603, HFR 2012, 74, Rz. 35 ff.). Der BFH begründet dies nachvollziehbar damit, dass der Gesetzgeber die Auszahlung des KSt-Guthabens durch § 37 Abs. 5 KStG i. d. F. des SEStEG sowohl von dem Erfordernis der offenen Gewinnausschüttung gelöst als auch vom jährlichen Veranlagungsverfahren zur KSt getrennt habe und begrifflich auch keine KSt-Vergütung vorliege, die gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n. F. die Bemessungsgrundlage zum Solz mindern würde.

Entscheidungserheblichkeit einer Guthabenlösung

65 Nach dieser Auslegung von § 3 SolzG 1995 n. F. hätte die Revision keinen Erfolg, wenn die Regelung verfassungsgemäß wäre. Dagegen wäre die Revision erfolgreich, wenn der Gesetzgeber eine vom BVerfG festgestellte Verfassungswidrigkeit von § 3 SolzG 1995 n. F. dergestalt beheben würde, dass er zusätzlich zu dem Anspruch auf Auszahlung eines KSt-Guthabens gemäß § 37 Abs. 5 Satz 1 KStG i. d. F. des SEStEG einen gesonderten Anspruch auf Auszahlung eines Solz in Höhe von 5,5 % des KSt-Guthabens schafft (Guthabenlösung).

Entscheidungserheblichkeit einer Minderungslösung

66 b) Der Zulässigkeit der Vorlage steht nicht entgegen, dass der Gesetzgeber stattdessen auch die Möglichkeit hätte, das ratierlich auszuzahlende KSt-Guthaben – wie nach dem StSenkG – durch Verrechnung mit der zu zahlenden KSt im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen, so dass das Guthaben die Bemessungsgrundlage für den Solz mindern würde (Minderungslösung). Die Entscheidungserheblichkeit einer zur Prüfung durch das BVerfG gestellten Norm scheidet bei einem möglichen Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht schon daran, dass der Gesetzgeber mehrere Möglichkeiten hat, eine festgestellte Verfassungswidrigkeit zu beseitigen. Ist das vorliegende Gericht der Überzeugung, dass die zur Prüfung gestellte Norm das in Art. 3 Abs. 1 GG verbürgte Grundrecht oder einen anderen speziellen Gleichheitssatz verletzt, reicht es für die Feststellung der Entscheidungserheblichkeit aus, dass die Verfas-

sungswidrigerklärung der Norm dem Kläger des Ausgangsverfahrens die Chance offenhält, eine für ihn günstige Regelung durch den Gesetzgeber zu erreichen (vgl. BVerfGE 22, 349, 363, HFR 1968, 318; BVerfGE 61, 138, 146; 71, 224, 228; 74, 182, 195, HFR 1987, 203; BVerfGE 93, 386, 395; 121, 108, 115, HFR 2008, 854; BVerfGE 130, 131, 140).

67 Soweit im Steuerrecht Steuerbefreiungen, Steuerentlastungen oder sonstige steuerliche Begünstigungen nur bestimmten Personen oder Gruppen gewährt werden, hat der Gesetzgeber bei einem festgestellten Verstoß gegen den Gleichheitssatz in der Regel im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit verschiedene Möglichkeiten, den Verfassungsverstoß zu beseitigen (vgl. BVerfGE 99, 280, 298, HFR 1999, 292; BVerfGE 105, 73, 133, HFR 2002, 331; BVerfGE 121, 108, 116, HFR 2008, 854). In diesen Fällen wird sich nur mit Schwierigkeiten klären lassen, ob eine – mehr als nur theoretische und daher offen zu haltende – Chance für den Stpfl. besteht, eine für ihn günstige Regelung durch den Gesetzgeber zu erreichen, unter anderem weil es stets um Mutmaßungen zum hypothetischen Willen des Gesetzgebers und um die Bewertung unterschiedlicher Wahrscheinlichkeitsgrade im Hinblick auf die Chance auf den Erlass einer begünstigenden Neuregelung geht. Auch um der Gefahr zu begegnen, dass die Gerichte und letztlich das BVerfG durch ihre Einschätzung in den Bereich der Gesetzgebung übergreifen, ist daher für die Zulässigkeit einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG darauf abzustellen, ob es ausgeschlossen ist, dass der Gesetzgeber eine für den Stpfl. günstige Regelung verabschiedet (vgl. BVerfGE 121, 108, 116, HFR 2008, 854).

Zweifel an Verfassungsmäßigkeit der Guthabenlösung

68 c) Ausgeschlossen ist eine für den Stpfl. günstige Regelung allerdings dann, wenn der Gesetzgeber aus Rechtsgründen oder aus offenkundigen tatsächlichen Gründen gehindert ist, eine solche Regelung zu schaffen (BVerfGE 121, 108, 116, HFR 2008, 854). Das hätte hier die Prüfung der Frage nahegelegt, ob die von der Klin. des Ausgangsverfahrens begehrte Guthabenlösung verfassungsrechtlich zulässig oder ob sie ihrerseits auf der Hand liegenden verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf den Gleichheitssatz ausgesetzt wäre.

69 aa) Eine Definitivbelastung von Körperschaften mit SolZ konnte vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber bewusst darauf verzichtet hatte, den SolZ in die nach dem KStG durchzuführende Gliederung des für Gewinnausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals einzubeziehen (vgl. BT-Drucks. 12/220, S. 8), bereits sowohl unter Geltung des Anrechnungsverfahrens als auch während der Übergangsphase zum Halbeinkünfteverfahren unter der Geltung des StSenkG und des StVergAbG, also vor dem Inkrafttreten des im Streitfall maßgeblichen SEStEG, eintreten.

70 Eine Ursache dafür war der 1995 eingeführte Begrenzungsvorbehalt des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolZG 1995 („wenn ein positiver Betrag verbleibt“), der nach der Auffassung des BFH auch im vorliegenden Fall der Entstehung eines Anspruchs auf Auszahlung eines SolZ-Guthabens entgegensteht (vgl. ferner zur Definitivbelastung bei der Senkung des SolZ von 7,5 % auf 5,5 % Neeb, FR 1999, S. 295). Der Gesetzgeber wollte mit der Regelung verhindern, dass infolge einer KSt-Minderung oder einer anzurechnenden KSt ein negativer Zuschlag festgesetzt werden müsste (vgl. BT-Drucks. 12/4401, S. 104). Möglicher Regulationsgrund war nach Auffassung des BFH, dass andernfalls unter Umständen bei Ausschüttung von Rücklagen, die vor 1995 gebildet worden und noch nicht mit SolZ belastet waren, dennoch Zuschläge zu erstatten gewesen wären. Dass in anderen Fällen unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens überschießende Wirkungen eintreten konnten, indem der SolZ bei der ausschüttenden Körper-

schaft definitiv (und zusätzlich beim Anteilseigner erhoben) wurde (vgl. Bock/Edhofer, GmbHR 2003, S. 1147, 1148 f.), hat der BFH als eine möglicherweise rechtspolitisch zu missbilligende, aber de lege lata hinzunehmende gesetzgeberische Entscheidung für ein pauschales und grobes, ggf. auch fiskalisch motiviertes Zuschlagsystem beurteilt (vgl. BFH, Urteile vom 19. November 2003 – I R 53/03, BFHE 204, 159, BStBl II 2004, 428, HFR 2004, 683, Rz. 9, und I R 66/03, juris, Rz. 9).

71 Auch unter der Geltung des StSenkG und des StVergAbG führte der Begrenzungsvorbehalt des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolZG 1995 dazu, dass eine (mittelbare) Minderung des SolZ nur erfolgte, soweit die festgesetzte KSt – nach Berücksichtigung des ausschüttungsbedingt verbrauchten KSt-Guthabens – noch positiv blieb. In den Fällen, in denen es durch die (ausschüttungsbedingte) Realisierung des KSt-Guthabens zu einer KSt-Erstattung kam, erfolgte dagegen eine entsprechende Erstattung von SolZ nicht und wurde die Belastung mit SolZ insoweit definitiv (vgl. Oellerich, in: Brandis/Heuermann, KStG, § 31 Rz. 27a, Juli 2019).

Keine Auseinandersetzung des BFH mit Verfassungsmäßigkeit einer Guthabenlösung

72 bb) Deshalb liegt die Frage auf der Hand, ob mit der von der Klin. des Ausgangsverfahrens favorisierten Guthabenlösung, die jegliche Definitivbelastung mit SolZ im Zusammenhang mit dem ratierlich auszuzahlenden KSt-Guthaben ausschließt, nicht (erneut) eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung der verschiedenen Gruppen von Stpfl. eintreten würde, die aufgrund des früheren Anrechnungsverfahrens über KSt-Minderungspotential bzw. während der Übergangsphase über ein KSt-Guthaben verfügen oder verfügen. Damit setzt sich der BFH in keiner Weise auseinander.

73 Soweit er eine Rechtfertigung möglicherweise darin sieht, dass der Gesetzgeber mit der Übergangsregelung im StSenkG einen Vertrauenstatbestand geschaffen habe, in den er nach dem Grundsatz des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nicht ohne Weiteres eingreifen dürfe (vgl. Vorlagebeschluss in BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603, HFR 2012, 74, Rz. 53 ff.), begründet dies nicht, warum statt der Minderungslösung, die zu einer Gleichbehandlung mit den o. g. Vergleichsgruppen führen würde, auch eine Guthabenlösung gerechtfertigt sein könnte, die die Begünstigten, wie gezeigt, jedenfalls teilweise besserstellen würde als diejenigen Körperschaften, die ihr KSt-Guthaben bereits unter der Geltung des StSenkG oder des StVergAbG realisiert haben.

Ausführungen des BFH zur Verfassungswidrigkeit des § 3 SolZG 1995 n. F. genügen Begründungsanforderungen nicht

74 2. Auch die Ausführungen zur Verfassungswidrigkeit von § 3 SolZG 1995 n. F. genügen den Anforderungen von § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG nicht. Dabei kann offenbleiben, ob der BFH die Verfassungswidrigkeit der Norm bei Zugrundelegung seiner einfachrechtlichen Auslegung ausreichend dargelegt hat (a). Denn jedenfalls fehlt es an einer genügenden Begründung für die Unmöglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung der Norm (b).

Ausreichende Darstellung der Unvereinbarkeit von § 3 SolZG mit Art. 3 GG kann dahingestellt bleiben

75 a) Bei der Prüfung, ob § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n. F. in der Auslegung durch den BFH (s. oben Rz. 63) unter Geltung von § 37 Abs. 5 KStG i. d. F. des SEStEG eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung mit denjenigen Stpfl. bewirkt, die ihr KSt-Guthaben noch unter Geltung des StSenkG und des StVergAbG realisiert haben, berücksichtigt der BFH nicht, dass aus Art. 3 Abs. 1 GG nach der Rspr. des BVerfG grundsätzlich kein Anspruch auf eine zukünft-

tig gleichbleibende Rechtslage folgt (vgl. BVerfGE 123, 111, 128, HFR 2009, 825; vgl. auch Wollenschläger, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 3 Rz. 213; Heun, in: Dreier, GG, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rz. 39 ff.). Die Änderungsbefugnis des Gesetzgebers wird zwar durch rechtsstaatlich und grundrechtlich begründete Rückwirkungsverbote und Gebote abgewogenen Vertrauensschutzes begrenzt. Der allgemeine Gleichheitssatz schränkt jedoch diese Befugnis des Gesetzgebers über ein dem Willkürverbot entsprechendes allgemeines Sachlichkeitsgebot hinaus nicht ein, wie die Rspr. insbesondere zu sog. Stichtagsregelungen herausgestellt hat (vgl. BVerfGE 101, 239, 270, HFR 2000, 137; BVerfGE 117, 272, 301 f.; 123, 111, 128, HFR 2009, 825).

76 Der BFH prüft dagegen die Rechtsänderung durch das SEStEG am Maßstab von Art. 3 Abs. 1 GG nicht lediglich auf Willkürfreiheit, sondern führt eine strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung durch, indem er zum einen die Erforderlichkeit der Regelung zur Erreichung der mit § 37 Abs. 5 KStG i. d. F. des SEStEG verfolgten Ziele verneint (Vorlagebeschluss in BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603, HFR 2012, 74, Rz. 45 ff.) und zum anderen zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung schwere Nachteile für wichtige Gemeinschaftsgüter verlangt (Vorlagebeschluss in BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603, HFR 2012, 74, Rz. 49).

77 Ob vor diesem Hintergrund die Ausführungen zur Unvereinbarkeit von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n. F. (i. V. m. § 37 Abs. 5 KStG i. d. F. des SEStEG) mit dem Gleichheitssatz den Begründungsanforderungen des § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG noch genügen, bedarf jedoch keiner Entscheidung. Ebenso kann offenbleiben, ob diese zumindest durch die Ausführungen zur Unvereinbarkeit mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 3 GG) erfüllt werden.

Keine ausreichende Darlegung der Unmöglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung

78 b) Denn jedenfalls fehlt es an einer ausreichenden Darlegung der Unmöglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n. F. (i. V. m. § 37 Abs. 5 KStG i. d. F. des SEStEG). Dass es sich bei der vom BFH zugrunde gelegten einfachrechtlichen Auslegung um eine vertretbare Festlegung des Inhalts der Norm handelt (s. o. Rz. 63), bedeutet noch nicht ohne Weiteres, dass eine andere, mit der Verfassung vereinbare Norminterpretation nach den anerkannten Auslegungsregeln ausgeschlossen wäre.

79 aa) Die vom BFH gegen eine verfassungskonforme Auslegung angeführten Gründe (Vorlagebeschluss in BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603, HFR 2012, 74, Rz. 62 f.) greifen zu kurz.

Kein klar erkennbar geäußerter Wille des Gesetzgebers in Bezug auf Behandlung des SolZ

80 (1) Er hält eine verfassungskonforme Auslegung des SolzG 1995 n. F. nicht für möglich, weil der Gesetzgeber bewusst entschieden habe, dass die Auszahlung des KSt-Guthabens die Bemessungsgrundlage zum SolZ nicht mehr mindern solle (Vorlagebeschluss in BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603, HFR 2012, 74, Rz. 62). Dabei räumt der BFH ein, dass in der Gesetzesbegründung der SolZ nicht erwähnt wird. Er geht jedoch davon aus, dass dem Gesetzgeber nicht verborgen geblieben sein könne, dass die Festsetzung und ratierliche Auszahlung eines KSt-Guthabens keine Auswirkungen auf den SolZ mehr habe.

81 Der Gesetzgeber mag diese (mittelbare) Rechtsfolge von § 37 Abs. 5 KStG i. d. F. des SEStEG rechtstechnisch für folgerichtig gehalten und möglicherweise auch begrüßt haben. Daraus folgt jedoch noch nicht, dass die gesonderte Festsetzung eines SolZ-Guthabens auf das KSt-Guthaben oder eine Berücksichtigung des einmalig festgesetzten und

ratierlich jeweils zum 30. September auszahlenden KSt-Guthabens (§ 37 Abs. 5 KStG i. d. F. des SEStEG) im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zur KSt für die Bemessungsgrundlage des SolZ nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n. F. dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers bei Erlass des SEStEG widerspräche (vgl. zu einer ähnlichen Fallkonstellation BVerfGE 153, 1, 53 Rz. 118).

82 Insoweit ist zwischen der gesetzgeberischen Intention bei der Umstellung auf das ausschüttungsunabhängige System des SEStEG einerseits (hierzu sogleich) und der Zulässigkeit einer die Minderungs- oder die Guthabenlösung gestattenden verfassungskonformen Auslegung von § 3 SolzG 1995 n. F. andererseits (vgl. dazu Rz. 84 ff.) zu unterscheiden. Mit der Neuregelung von § 37 Abs. 4 bis 6 KStG i. d. F. des SEStEG wollte der Gesetzgeber zum einen das bisherige System der ausschüttungsabhängigen Gutschrift des aus dem ehemaligen Anrechnungsverfahren stammenden KSt-Guthabens in Form einer KSt-Minderung vereinfachen und die Administrierbarkeit erleichtern. Zum anderen wollte er die Kalkulierbarkeit der Einnahmen für die öffentlichen Haushalte verbessern (vgl. BT-Drucks. 16/2710, S. 33). Dass das eine oder das andere Ziel (vorbehaltlich der Zulässigkeit einer entsprechenden Auslegung von § 3 SolzG, vgl. Rz. 84 ff.) durch die gesonderte Festsetzung eines SolZ-Guthabens auf das KSt-Guthaben oder durch eine Berücksichtigung der jährlichen Auszahlungsrates bei der Bemessungsgrundlage für den SolZ im Veranlagungsverfahren konterkariert worden wäre, legt der BFH nicht dar. Vielmehr geht auch er davon aus, dass die mit der Einführung von § 37 Abs. 5 KStG i. d. F. des SEStEG vom Gesetzgeber verfolgten Ziele nicht erfordern, den Anspruch auf KSt-Minderung von der Bemessungsgrundlage zum SolZ auszunehmen (Vorlagebeschluss in BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603, HFR 2012, 74, Rz. 46). Der Gesetzgeber hat sich dazu im Gesetzgebungsverfahren nicht explizit verhalten. Er wollte die Auszahlung des KSt-Guthabens wie eine KSt-Rückzahlung und verfahrensrechtlich zunächst wie eine Steuervergütung behandelt wissen (vgl. BT-Drucks. 16/2710, S. 33). Warum die in § 37 Abs. 6 Satz 2 KStG i. d. F. des Regierungsentwurfs enthaltene Regelung, nach der die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO anzuwenden seien (vgl. BT-Drucks. 16/2710, S. 10, 33), im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens auf Vorschlag des Finanzausschusses gestrichen worden ist, ist anhand der Materialien nicht eindeutig feststellbar (vgl. BT-Drucks. 16/3369, S. 9). Auf dieser Grundlage ist ein klar erkennbar geäußerter Wille des Gesetzgebers (vgl. BVerfGE 148, 69, 131 Rz. 150) in Bezug auf die Behandlung eines auf das KSt-Guthaben gezahlten SolZ bei Erlass des SEStEG nicht erkennbar.

Alternative Möglichkeiten gesetzgeberischer Lösungen hindern verfassungskonforme Auslegung nicht

83 (2) Nach der Auffassung des BFH scheidet eine verfassungskonforme Auslegung ferner deshalb aus, weil nicht festgestellt werden könne, in welcher Weise der Gesetzgeber – hätte er die Verfassungswidrigkeit der Neuregelung erkannt – diese beseitigt hätte. Der Gesetzgeber hätte, so der BFH, neben der Minderung der Bemessungsgrundlage für den SolZ durch das zur Auszahlung kommende KSt-Guthaben auch die im Ausgangsverfahren beantragte Guthabenlösung wählen können. Dabei handelt es sich um eine Erwägung, die für die verfassungskonforme Auslegung – anders als für die Rechtsfolgen einer durch das BVerfG festgestellten Verfassungswidrigkeit der Norm (s. Rz. 65 ff.) – nicht relevant ist. Die Auslegung kann nur an den vorhandenen Normbestand anknüpfen und nicht an andere Möglichkeiten, die dem Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit für eine verfassungsgemäße Regelung zur Verfügung gestanden haben mögen.

Keine Aufarbeitung von Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Zusammenhang der einschlägigen Regelungen durch BFH

84 bb) Mit der Frage, ob der Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, der Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelungen und deren Sinn und Zweck eine verfassungskonforme Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n. F. im Sinne der Guthaben- oder der Minderungslösung ausschließen, befasst sich der BFH nicht näher.

85 (1) Zwar erörtert er im Rahmen der einfachrechtlichen Auslegung der streitentscheidenden Normen (Vorlagebeschluss in BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603, HFR 2012, 74, Rz. 34), dass im gesonderten Verfahren zur Festsetzung und Auszahlung des KSt-Guthabens nach § 37 Abs. 5 KStG i. d. F. des SEStEG die ‚Festsetzung von SolZ hierauf ausgeschlossen‘ sei, weil in diesem Verfahren ein positiver Betrag i. S. des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolzG 1995 n. F. nicht verbleiben könne. Der Gesetzgeber habe damit verhindern wollen – ohne dass die Regelung auf diese Fälle beschränkt sei –, dass nicht mit SolZ belastete Rücklagen ausgeschüttet würden. Diese Ausführungen kann man so verstehen, dass nach der Auffassung des BFH Wortlaut und Entstehungsgeschichte von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n. F. (auch) eine verfassungskonforme Auslegung im Sinne der Guthabenslösung verbieten.

86 (2) Soweit der BFH einfachrechtlich annimmt, dass die Rückzahlung des KSt-Guthabens zudem nicht die Bemessungsgrundlage zum SolZ mindere (Vorlagebeschluss in BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603, HFR 2012, 74, Rz. 35 ff.), fehlt es aber an einer Aufarbeitung des einfachen Rechts in einer Weise, die Rückschlüsse auf die Unzulässigkeit einer verfassungskonformen Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n. F. im Sinne der Minderungslösung zulässt. Der BFH stellt lediglich fest: Durch § 37 Abs. 5 KStG i. d. F. des SEStEG seien die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs und die jährlichen Auszahlungen des KSt-Guthabens vom Veranlagungsverfahren zur KSt getrennt worden, so dass das KSt-Guthaben die für den jeweiligen Veranlagungszeitraum festzusetzende KSt und damit zugleich den danach zu bemessenden SolZ nicht mehr mindere. Bei dem Anspruch auf Auszahlung des KSt-Guthabens handele es sich auch nicht um eine Steuervergütung i. S. von § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolzG 1995 n. F., weil eine solche nur vorliege, wenn aufgrund einer gesetzlichen Regelung eine rechtmäßig gezahlte Steuer an eine andere Person als den Steuerschuldner zurückgezahlt werde; es handele sich vielmehr um eine Steuererstattung.

87 Welche Konsequenzen die Einordnung als Steuererstattungsanspruch für die Frage einer etwaigen Berücksichtigung dieses Anspruchs bei der Bemessungsgrundlage für den SolZ im Veranlagungsverfahren zur KSt hat, bleibt dabei unklar. Der BFH erörtert nicht, ob es sich um einen in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsanspruch i. S. von § 37 Abs. 1 AO oder um einen Erstattungsanspruch wegen rechtsgrundloser Zahlung oder wegen Wegfalls des Rechtsgrundes i. S. von § 37 Abs. 2 AO handelt. Nimmt man ersteres an, was naheliegender ist, fehlt

es an einer Auseinandersetzung mit der Frage, wie sich das spezialgesetzlich fundierte Festsetzungs- und Auszahlungsverfahren nach § 37 Abs. 5 KStG i. d. F. des SEStEG zum Festsetzungsverfahren für die KSt (§§ 155 ff. AO) verhält. Insbesondere die Frage, ob nach der steuerrechtlichen Systematik und dem Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelungen eine Berücksichtigung der einmaligen Festsetzung und jährlichen Auszahlung des KSt-Guthabens für die Bemessungsgrundlage des SolZ im jeweiligen Veranlagungsverfahren zur KSt ausgeschlossen ist, etwa weil andernfalls der normative Gehalt von § 3 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 SolzG 1995 n. F. grundlegend neu bestimmt würde, wird nicht beantwortet. Damit wird die Begründung der Vorlage ihrer Entlastungsfunktion für das BVerfG nicht gerecht, die gerade auch dadurch erreicht werden soll, dass der einfachrechtliche Streitstoff von der zuständigen Fachgerichtsbarkeit im Gesamtzusammenhang aufgearbeitet wird.“

Anmerkung

Eine gerichtliche Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG erfordert gemäß § 80 Abs. 2 BVerfGG eine Begründung, inwiefern von der Gültigkeit der Rechtsvorschrift die Entscheidung des Gerichts abhängig ist und mit welcher übergeordneten Rechtsnorm sie unvereinbar ist. Zu den Begründungsanforderungen im Einzelnen hat das BVerfG eine detaillierte Rspr. entwickelt, die in dem BVerfG-Beschluss dargestellt ist. Diesen Begründungsanforderungen genügt ein Vorlagebeschluss nur, wenn die Ausführungen des Gerichts erkennen lassen, dass es sowohl die Entscheidungserheblichkeit der Vorschrift als auch ihre Verfassungsmäßigkeit sorgfältig geprüft hat. Die Begründungsanforderungen sollen der Entlastung des BVerfG dienen. Es soll dadurch erreicht werden, dass der einfachrechtliche Streitstoff von der zuständigen Fachgerichtsbarkeit im Gesamtzusammenhang aufgearbeitet wird.

Das BVerfG sieht im vorliegenden Fall die Begründungsanforderungen nicht erfüllt. Es hält im Gegensatz zum BFH eine verfassungskonforme Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG 1995 n. F. i. V. m. § 37 Abs. 5 KStG i. d. F. des SEStEG für möglich. Diese würde den von der gesetzlichen Regelung betroffenen Stpfl. die Chance auf einen erneuten Spruch des BFH unter Einbeziehung der Erwägungen des BVerfG geben. Die Entscheidung könnte zu dem Ergebnis führen, dass das einfache Recht eine verfassungskonforme Auslegung von § 3 Abs. 1 SolzG 1995 n. F. im Sinne einer Minderungslösung zulässt: das rätierlich zu zahlende KSt-Guthaben wird durch Verrechnung mit der zu zahlenden KSt im Veranlagungsverfahren berücksichtigt, so dass das Guthaben die Bemessungsgrundlage für den SolZ mindern würde.

Die Revision wird beim BFH jetzt unter dem neuen Az. IR 49/21 geführt.

Dr. Gerhard Bopp

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.

Abgabenordnung
Einkommensteuer23 Erschleichung von KapEST-Anrechnungen/
Erstattungen aufgrund von „Cum-/Ex“-Leer-
verkaufsgeschäften

Urteil des BGH vom 28. Juli 2021 – 1 StR 519/20 –

Vorinstanz: LG Bonn, Urteil vom 18. März 2020 – 62 KLS 1/19

AO § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 2; EStG § 36 Abs. 2 Nr. 2; KStG § 31 Abs. 1 Satz 1

1. Die Geltendmachung tatsächlich nicht einbehaltener Kapitalertragsteuer zur Steueranrechnung bzw. Steuererstattung gegenüber den Finanzbehörden auf der Grundlage von CumEx-Leerverkaufsgeschäften stellt eine unrichtige Angabe über steuerlich erhebliche Tatsachen i. S. des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO dar; sie führt im Fall ihrer positiven Bescheidung zu ungerechtfertigten Steuervorteilen i. S. des § 370 Abs. 4 Satz 2 AO.

2. § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB in der Fassung durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21. Dezember 2020 ermöglicht i. V. m. Art. 316j Nr. 1 EStGB die Einziehung von Taterträgen trotz eingetretener Zahlungsverjährung aus steuerlichen Gründen.

Das LG hatte die Angekl. S und D wegen (mit gesondert verfolgten weiteren Tätern begangener) gemeinschaftlicher Erschleichung von KapEST-Erstattungen in mehreren Fällen und/bzw. Beihilfe hierzu (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 25 Abs. 2, § 27, § 53 StGB) zu Gesamtfreiheitsstrafen verurteilt, die es jeweils zur Bewährung ausgesetzt hat. D hatte es von weiteren ihm zur Last gelegten Taten freigesprochen. Gegen S und eine Einziehungsbeteiligte hatte es außerdem die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 14 Mio. € bzw. über 176 Mio. € angeordnet.

Gegenstand des Urteils war die Beteiligung beider Angekl. an sog. Cum-Ex-Aktiengeschäften in den Jahren 2007 bis 2011, mit denen Profite aus der unberechtigten Geltendmachung nicht einbehaltener KapEST nebst SolZ generiert und über den Abschluss von Kurssicherungsgeschäften unter den Akteuren verteilt wurden. Allen vom LG abgeurteilten Einzeltaten lagen sog. Leerverkäufe zugrunde: Hierbei verkaufte der Veräußerer in zeitlicher Nähe zum Tag der Hauptversammlung, aber noch vor dessen Ablauf, Aktien mit Dividendenanspruch („Cum-Aktie“), die er nicht in seinem Bestand hatte, sondern zur Erfüllung seiner Lieferpflicht innerhalb der mit dem Käufer vereinbarten Frist im

Rahmen eines Eindeckungsgeschäftes mit kürzerer Lieferfrist erst selbst noch beschaffen musste. Die Eindeckungsgeschäfte wurden schuldrechtlich über Aktien abgeschlossen, die keinen Dividendenanspruch mehr beinhalteten („Ex-Aktien“) und in den abgeurteilten Fällen regelmäßig aus dem Bestand von großen institutionellen Anlegern, den Stückegebern, stammten. Zur Kompensation dafür, dass die dem – den Kaufpreis für eine „Cum-Aktie“ zahlenden – Leerkäufer gelieferten Aktien keinen Dividendenanspruch mehr enthielten, zahlte der Leerverkäufer an jene eine Dividendenkompensation in Höhe der Nettodividende (also ohne KapEST und SolZ).

Der für Dividendenkompensationszahlungen ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2007 nach § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG gesetzlich vorgesehene Steuerabzug durch das für den (Leer-)Verkäufer der Aktien den Verkaufsauftrag ausführende inländische Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut unterblieb in allen verfahrensgegenständlichen Fällen. Dennoch erhielten die Leerkäufer neben der Dividendenkompensationszahlung die begehrte Bescheinigung über einbehaltene KapEST nebst SolZ i. S. von § 45a EStG ausgestellt oder stellten sich diese selbst aus. Dies wurde dadurch möglich, dass die auf Leerkäuferseite tätigen Depotbanken die Erstattung beantragten oder durchführten (Fondsfälle) oder der Leerkäufer als seine eigene Depotbank die Steuerbescheinigungen ausstellte (Eigenhandelsfälle). Im Rahmen der Steuererklärungen und der Anträge auf Steuererstattungen legten die Leerkäufer oder die für sie handelnden Depotbanken trotz unterbliebenen Abzugs und Abführens die Steuerbescheinigungen der jeweils zuständigen Finanzbehörde vor und erreichten so, dass in allen verfahrensgegenständlichen Fällen KapEST nebst SolZ erstattet oder zumindest angerechnet wurde. Die nach dem BMF-Schreiben vom 5. Mai 2009 den Finanzbehörden mit der Erklärung bzw. dem Antrag vorzulegende sog. Berufsträgerbescheinigung, mit der zu bestätigen war, dass den über den Dividendenstichtag vollzogenen Geschäften weder Absprachen noch Leerverkäufe zu Grunde lagen, wurde – soweit in den abgeurteilten Fällen erforderlich – durch eine Wirtschaftsprüfungs- bzw. Steuerberatungsgesellschaft trotz solcher Vereinbarungen ausgestellt.

Die infolge der Nichtabführung zusammen mit der unberechtigten Geltendmachung von KapEST und SolZ wirtschaftlich zunächst über die vollen Kaufpreiszahlungen bei den Leerverkäufern generierten Profite teilten die Akteure unter sich auf, indem sie – in der Regel schon vor oder zeitgleich mit dem Aktienkauf – Kurssicherungsgeschäfte, nahezu ausschließlich Futures, abschlossen; dazu vereinbarten sie über in die Terminkurse (Kaufpreise) eingerechnete Dividendenlevel nicht marktgerechte Preise. Die zu

verteilenden Gewinne stammten aus den unberechtigten Steuererstattungen, was alle Beteiligten erkannten. Die Aktien selbst erwarben die Stückegeber zurück, ohne dass dem ein „Handel“ zugrunde gelegen hätte.

Da der Leerkäufer die Aktien nicht aufgrund einer bestimmten Anlageentscheidung erwarb, sondern ausschließlich, um eine unrichtige Steuerbescheinigung zu erhalten, hielt er die Aktien regelmäßig nur sehr kurz in seinem Depot. Nach Erreichen seines Ziels, eine – vermeintliche – Berechtigung für das Ausstellen einer Steuerbescheinigung zu seinen Gunsten zu schaffen, waren die Aktien für ihn uninteressant. Die beteiligten Bankkaufleute erkannten, dass aus diesen Kreislauf-Geschäften als solchen keine Gewinne generiert werden konnten, insbesondere nicht aus einer Wertsteigerung der Aktien. Dabei traten Leerverkäufer, Leerkäufer und Stückegeber untereinander regelmäßig nicht in einen unmittelbaren Geschäftskontakt. Zwischen ihnen agierten zahlreiche professionelle Marktteilnehmer, die die Kenntnisse und tatsächlichen Möglichkeiten hatten, die Kreislauf-Aktiengeschäfte aufzusetzen.

In den abgeurteilten Fällen des Jahres 2007 und zu Beginn des Jahres 2008 wurden die Geschäfte zunächst von einem Handelstisch gesteuert, an dem beide Angekl. arbeiteten. Zur (frühzeitigen) Planung der in einer Dividendensaison anstehenden Transaktionen fasste S pro Aktiengattung die im Rahmen intensiver Gespräche oder Chats mit den Marktteilnehmern und den Maklern bzw. Brokern vorbesprochenen relevanten Informationen und Zahlen im Hinblick auf (Leer-)Verkäufer, (Leer-)Käufer, geplante Handelsvolumina, Lieferanten der „Ex-Aktien“, vereinbarte Dividenden-Level nebst Berechnungsgrundlagen sowie Verteilung der Profite in einer Excel-Datei zusammen und ergänzte und verfeinerte diese in den Folgejahren fortlaufend. Sie diente ihm und den Personen, die später seine Aufgaben übernahmen, als Grundlage für die konkrete Planung und Durchführung der einzelnen Geschäfte. D nutzte für seine Handelsaktivitäten eine weitgehend identisch aufgebaute Vorlage. Nach dem Ausscheiden des S übernahmen in den ab März 2008 abgeurteilten Fällen die Gesellschaften einer von S und einem gesondert Verfolgten gegründeten Gruppe diese Steuerungsfunktion.

Da der Gewinn pro leer gekaufter Aktie oft nur Cent-Beträge betrug, plante S für die Leerverkäufe regelmäßig Handelsvolumina von mehreren Millionen Stück pro Aktiengattung. Für die ab 2009 aufgesetzten Investmentfonds akquirierten hierfür insbesondere zwei gesondert Verfolgte die erforderlichen Mittel bei privaten Investoren, die sodann durch Kreditaufnahme regelmäßig bis zum Zwanzigfachen der eingeworbenen Summe „gehebelt“ wurden.

Die gegen die Aussprüche über die Einziehung des Wertes von Taterträgen gerichteten Revisionen des Angekl. S, der Einziehungsbeteiligten und der Staatsanwaltschaft hatten keinen Erfolg. Auf die Sachrüge des D berichtigte der BGH den Schuldspruch zu dessen Gunsten dahingehend, dass D einer einheitlichen Beihilfe zur Steuerhinterziehung schuldig ist, und verwarf sein Rechtsmittel im Übrigen. Zur Begründung führte der BGH aus:

„B. Revision des Angekl. S

Revision des S wirksam auf Einziehungsanordnung beschränkt

47 Das wirksam auf die Anordnung über die Einziehung des Wertes von Taterträgen beschränkte Rechtsmittel des Angekl. S hat in der Sache keinen Erfolg. Die Einziehungsentscheidung erweist sich als frei von Rechtsfehlern.

Tatrichterliche Feststellungen tragen Schuldspruch

48 I. Die Revisionsbeschränkung auf die Einziehungsanordnung ist wirksam. Denn die Feststellungen tragen den

Schuldspruch wegen Steuerhinterziehung in zehn Fällen bzw. wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung (vgl. BGH, Urteil vom 11. Januar 2018 – 3 StR 378/17 Rz. 28 m. w. N.; Beschluss vom 10. Januar 2017 – 5 StR 532/16, BGHSt 62, 13 Rz. 6). Die nach den Cum-Ex-Marktaktivitäten der Jahre 2007 bis 2011 abgegebenen Steuererklärungen nebst Bescheinigungen bzw. die Erstattungsanträge erfüllen den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Die vom LG vorgenommene Bewertung der Leerverkaufsgestaltungen und der Steuererklärungen ist rechtsfehlerfrei.

Anrechnung/Erstattung von KapESt zu Unrecht veranlasst

49 1. Die unter Beifügen von Dividendengutschriften und Steuerbescheinigungen beim FA ... abgegebenen KSt-Erklärungen der Einziehungsbeteiligten für die Jahre 2007 bis 2011 (...) wie auch die im Wege des elektronischen Sammelantragsverfahrens beim BZSt eingereichten Erstattungsanträge (...) bzw. die KapESt-Anmeldungen der B GmbH für April, Mai und Juni 2010 sowie der A eG für Mai und Juni 2010 (...) bei den FÄ ... enthielten zu steuerlich erheblichen Tatsachen unrichtige Angaben, aufgrund derer die Finanzbehörden zu Unrecht KapESt und SolZ zugunsten der Einziehungsbeteiligten und der Investmentfonds anrechneten bzw. erstatteten.

Steuerlich erhebliche Angaben

50 a) Die KSt-Erklärungen der Einziehungsbeteiligten sowie die beigefügten Steuerbescheinigungen enthielten betr. den jeweiligen VZ die steuerlich erhebliche Angabe, dass auf von der W Bank als Organgesellschaft der Einziehungsbeteiligten vereinnahmte Kapitalerträge KapESt und SolZ tatsächlich einbehalten worden seien. Ebenso enthielten die durch die Depotbanken im Wege des elektronischen Sammelantragsverfahrens beim BZSt eingereichten Erstattungsanträge bzw. die KapESt-Anmeldungen der B GmbH sowie der A eG die steuerlich erhebliche Angabe, dass den Investmentfonds zuzurechnende KapESt und SolZ auf Kapitalerträge einbehalten und abgeführt worden seien.

Lokalisation des Erklärungsgehalts

51 aa) Dieser Erklärungsgehalt ergibt sich im Hinblick auf die KSt-Erklärungen der Einziehungsbeteiligten für die Jahre 2007 bis 2011 maßgeblich aus den Eintragungen in den mit ‚Anzurechnende Beträge‘ bezeichneten Zeilen des jeweiligen amtlichen Steuervordrucks WA zu den KSt-Erklärungen sowie den beigefügten Dividendengutschriften und Steuerbescheinigungen, die diese Steuerbeträge auswiesen.

Anrechnungsverfahren

52 aaa) Gemäß § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) war auf die geschuldete KSt die durch Steuerabzug bereits ‚erhobene‘ KSt anzurechnen, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder – wie bei Dividenden und Dividendenkompensationszahlungen – auf nach § 8b Abs. 1 und 6 Satz 2 des KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Betracht bleibende Bezüge entfiel und nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden war. Die durch Steuerabzug ‚erhobene‘ KSt war allerdings dann nicht anzurechnen, wenn die dem Gläubiger der Kapitalerträge ausgestellte Bescheinigung nach § 45a Abs. 2 und 3 EStG nicht vorgelegt wurde (vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 und 3 EStG [in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung]).

Erhebung der KapESt

53 (1) ‚Erhoben‘ i. S. des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ist die KapESt, wenn sie vom (zivilrechtlichen) Schuldner der Kapitalerträge für Rechnung des (zivilrechtlichen) Gläubi-

gers der Kapitalerträge einbehalten wurde (ständige Rspr.; vgl. BFH, Urteil vom 23. April 1996 – VIII R 30/93, BFHE 181, 7, HFR 1997, 10 Rz. 14; FG Hessen, Urteil vom 10. März 2017 – 4 K 977/14, EFG 2017, 656 Rz. 99 f.; Blümich/Ettlich, EStG, Stand: Mai 2021, § 36 Rz. 113). Auf die Abführung der einbehaltenen KapESt an das FA kommt es für die Anrechnung grundsätzlich nicht an. Dies folgt aus der Erwägung, dass sich der Fiskus beim Einzug der KapESt des Schuldners der Kapitalerträge als ‚Verwaltungsgehilfen‘ bedient, der Gläubiger der Kapitalerträge (Steuerschuldner) den Steuereinbehalt dulden muss und auf die Abführung der einbehaltenen KapESt durch den Schuldner der Kapitalerträge grundsätzlich keinen Einfluss nehmen kann. Das Risiko der Nichtabführung der KapESt durch den Schuldner der Kapitalerträge und des Ausfalls der KapESt wird damit dem Fiskus zugewiesen. Das Tätigwerden als ‚Verwaltungsgehilfe‘ des Fiskus setzt jedoch das Einbehalten der Steuer voraus; denn nur dann ist eine Steuer i. S. des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG erhoben (BFH, a. a. O.).

Anrechnung erfordert vorherige Steuererhebung

54 (2) Dass die Anrechnung der KapESt als Erhebungsform der KSt vergleichbar einer Steuervorauszahlung die vorherige Erhebung der Steuer erfordert, ist nach der Systematik der Steueranrechnung evident und Grundvoraussetzung für die Anrechnung von Abzugsteuern (vgl. FG Hessen, Urteil in EFG 2017, 656 Rz. 99 f. und Beschluss vom 6. April 2021 – 4 V 723/20, EFG 2021, 1400 Rz. 83; vgl. auch BFH, Urteile vom 20. Oktober 2010 – I R 54/09, HFR 2011, 549 Rz. 26 und in BFHE 181, 7, HFR 1997, 10 Rz. 14). Es entspricht der Regelungstechnik der KapESt als einer besonderen Form der Erhebung von ESt und KSt, zunächst den Steuerbetrag zu sichern und die spätere Anrechnung von der Prüfung bestimmter Anrechnungsvoraussetzungen abhängig zu machen (vgl. BFH, Urteil vom 8. September 2010 – I R 90/09, BFHE 231, 97, BStBl II 2013, 11, HFR 2011, 297 Rz. 13, 18). Nach dem Wortlaut von § 36 Abs. 2 Nr. 2 Sätze 1 und 2 EStG ist die Erhebung der KapESt Tatbestandsmerkmal des Anrechnungsanspruchs; damit stellt die Steuerbescheinigung eine zusätzliche Anrechnungsvoraussetzung dar, die neben die in § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG darüber hinaus normierten tritt (vgl. FG Hessen, Urteil in EFG 2017, 656 Rz. 104 ff. m. w. N.; OLG Köln, Urteil vom 11. Dezember 2014 – I-7 U 23/14 Rz. 51; Blümich/Ettlich, EStG, Stand: Mai 2021, § 36 Rz. 153; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 36 Rz. 11, auch m. w. N. zur gegenteiligen Auffassung).

Gegenteilige Ansicht „abwegig“

55 Die gegenteilige Ansicht, eine Anrechnung von KapESt sei unabhängig von ihrer Erhebung allein aufgrund der Steuerbescheinigung möglich, ist abwegig (so auch FG Hessen, Urteil in EFG 2017, 656 Rz. 98) und mit Wortlaut, Gesetzssystematik sowie Sinn und Zweck von § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) nicht vereinbar. Dass eine anzurechnende bzw. zu erstattende Steuer zuvor erhoben sein muss, ergibt sich schon aus dem Wortsinn des Gesetzes (§ 45a Abs. 1 EStG), das von einbehaltener KapESt ausgeht, und entspricht dem offensichtlichen Willen des Gesetzgebers. Die von den Banken ausgestellte KapESt-Bescheinigung schafft aber keinen von der tatsächlichen Entrichtung unabhängigen (fiktiven) Erstattungsanspruch (so zutreffend FG Hessen, Beschluss in EFG 2021, 1400 Rz. 89 ‚bietet [...] keinen Vollbeweis‘). Es obliegt vielmehr der Finanzbehörde im Veranlagungsverfahren, die Anrechnungsvoraussetzungen der bescheinigten Steuer zu prüfen (vgl. BFH, Urteil vom 29. April 2008 – VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842, HFR 2008, 901 Rz. 41; vgl. auch Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 36 Rz. 11 m. w. N.; Westermann, Zivilrechtliche Folgen steuerlicher Rechtsirrtümer bei Cum-/Ex-Geschäften, S. 86).

Inhalt der Dividendengutschriften und Steuerbescheinigungen

56 bbb) Aus den jeweils den Steuererklärungen beigefügten Dividendengutschriften und Steuerbescheinigungen ergab sich, dass Steuern in dem zur Anrechnung gebrachten Umfang auf Dividenden bzw. Dividendenkompensationszahlungen einbehalten worden seien. Die Zuständigkeit der auf Seiten der Leerkäufer tätigen Depotbanken für die Ausstellung der Bescheinigung war § 45a Abs. 3 Satz 3 bzw. Satz 2 EStG (in den für die VZ 2007-2008 sowie 2009-2011 geltenden Fassungen) zu entnehmen. Danach galt in den Fällen der Dividendenkompensationszahlungen i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG (in den für die VZ 2007-2011 geltenden Fassungen) die Regelung des § 45a Abs. 3 Satz 1 EStG entsprechend, nach der anstelle des Schuldners der Kapitalerträge die inländische Depotbank des Aktieninhabers die Bescheinigung zu erstellen hatte (vgl. auch BT-Drucks 16/2712, S. 59). Dieses im Verhältnis des Emittenten zum Aktieninhaber bewährte Modell hat der Gesetzgeber auf das Verhältnis des Leerverkäufers zum Leerkäufer übertragen, § 45a Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 1 EStG (in der für die VZ 2007-2008 geltenden Fassung) bzw. § 45a Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG (in der für die VZ 2009-2011 geltenden Fassung); damit war im Gesetzssystem angelegt, dass nicht die Depotbank, die tatsächlich die auf die Dividendenkompensationszahlung anfallende KapESt einbehalten sollte, zugleich auch die entsprechende Bescheinigung ausstellt. Dabei hat der Gesetzgeber aber zugunsten der Depotbanken der (Leer-)Käufer in § 45a Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 2 bzw. Satz 2 Halbsatz 2 EStG (in den für die VZ 2007-2008 und 2009-2011 geltenden Fassungen) bestimmt, dass der Emittent als Schuldner der Kapitalerträge zu gelten habe. Der Sinn dieser Norm besteht allein darin, dass den Depotbanken der Käufer keine Pflicht zur Aufklärung auferlegt werden sollte, ob ihre Kunden von einem Bestandsverkäufer oder von einem Leerverkäufer die Aktien erwarben. Der Gesetzgeber ist wohl insoweit einem Vorschlag des Bankenverbands gefolgt, der auf eine Verfahrenserleichterung für die Depotbanken der (Leer-)Käufer abzielte. Diese sollten bei der Ausstellung der Steuerbescheinigung nicht ermitteln müssen, ob es sich um eine echte Dividende oder um eine Dividendenkompensationszahlung handelte (vgl. Spengel/Eisgruber, DStR 2015, 785, 794 m. w. N. unter Berücksichtigung von BT-Drucks 16/2712, S. 59).

Auslegung der Erstattungsanträge

57 bb) Den in den Fällen 4-7 der Urteilsgründe durch die Depotbanken unter der Bezeichnung des jeweils betroffenen Investmentvermögens beim BZSt, einer Finanzbehörde (§ 6 Abs. 2 Nr. 2, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO), im elektronischen Sammelantragsverfahren eingereichten Erstattungsanträgen ist im Hinblick auf die Cum-Ex-Leerverkaufstransaktionen die Erklärung zu entnehmen, dass KapESt und SolZ auf Kapitalerträge des HI Fund, des BC Fund, des BA Fonds und des JS Fund einbehalten und an den Fiskus abgeführt worden seien.

Tatsächliche Steuerabführung zwingende Voraussetzung für Steuererstattung

58 Nach § 11 Abs. 2 Sätze 1 und 2 InvStG (in der für den VZ 2009 geltenden Fassung) waren einem inländischen Investmentvermögen KapESt und SolZ auf Dividenden und Dividendenkompensationszahlungen durch das BZSt zu erstatten, wenn die Steuern zuvor von ‚Kapitalerträgen des inländischen Investmentvermögens einbehalten [...] und abgeführt [...]‘ worden waren. Die tatsächliche Abführung der Steuer an den Fiskus war damit ausdrücklich Voraussetzung für die Steuererstattung. Da sich der Erklärungsgehalt der Eintragungen von entsprechenden Beträgen in die hierfür im Sammelantragsformular vorgesehenen Felder ‚KapESt‘ und ‚SolZ‘ auf das Vorliegen sämtlicher Erstattungsbedingungen nach § 11 Abs. 2 Satz 1 InvStG

bezug, ergab sich aus dem Sammelantrag die Erklärung, dass die Investmentfonds Kapitalerträge in Form von Dividenden bzw. Dividendenkompensationszahlungen vereinnahmt hatten („Art des Kapitalertrages“) und hierfür die zur Anrechnung benannte Steuer tatsächlich an den Fiskus abgeführt worden sei.

Inhalt der KapEst-Anmeldungen

59 cc) Die KapEst-Anmeldungen der B GmbH für April, Mai und Juni 2010 (...) sowie der A eG für Mai und Juni 2010 (...) enthielten die steuerlich erhebliche Angabe, dass KapEst und SolZ auf Kapitalerträge des P Fonds (...) und des G Fund (...) einbehalten und abgeführt worden seien.

Erstattungsverfahren

60 Mit Inkrafttreten von § 11 Abs. 2 InvStG (in der für den VZ 2010 geltenden Fassung) wurde das Erstattungsverfahren für einbehaltene und abgeführte Steuern auf Kapitalerträge eines inländischen Investmentvermögens dahingehend geändert, dass u. a. bei Dividenden und Dividendenkompensationszahlungen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG (in der für den VZ 2010 geltenden Fassung) die Erstattung gegenüber dem inländischen Sondervermögen durch dessen Depotbank erfolgen konnte. Voraussetzung hierfür war weiterhin, dass die Steuern zuvor auf Kapitalerträge des inländischen Investmentvermögens einbehalten und abgeführt worden waren. Die Depotbank hatte in diesem Fall nach § 11 Abs. 2 Satz 2 InvStG i. V. m. § 44b Abs. 6 Satz 3 EStG (in der für den VZ 2010 geltenden Fassung) die Summe der Erstattungsbeträge in der eigenen Steueranmeldung gegenüber dem Betriebsstätten-FA gesondert anzugeben und von der von ihr abzuführenden KapEst abzusetzen. Mit den in den monatlichen KapEst-Anmeldungen der Depotbanken zur Anrechnung gebrachten Erstattungsbeträgen wurde somit erklärt, dass Steuern auf von dem P Fonds und dem G Fund vereinnahmte Kapitalerträge einbehalten und abgeführt worden seien.

Unrichtigkeit der KSt-Erklärungen bzw. KapEst-Anmeldungen

61 b) Sowohl die eingereichten KSt-Erklärungen der Einziehungsbeteiligten für 2007 bis 2011 (...) als auch die Sammelanträge bzw. die KapEst-Anmeldungen, die für die aufgelegten Spezial- bzw. Sondervermögen (...) abgegeben wurden, waren im Hinblick auf die in Rede stehenden Transaktionen unrichtig i. S. des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Dividendenkompensationszahlungen unterlagen zwar der KapEst, ...

62 aa) Da nach den rechtsfehlerfreien Feststellungen des LG die W Bank sowie die Investmentfonds die jeweiligen Aktien mit Dividendenanspruch zunächst (schuldrechtlich) von einem Leerverkäufer gekauft hatten und die Aktien in ihren Aktiendepots erst nach den jeweiligen Gewinnverteilungsbeschlüssen ohne Dividende („ex“) verbucht wurden, vereinnahmten sowohl die W Bank als auch die Spezial- bzw. Sondervermögen nicht die von den Emittenten der Aktien ausgeschütteten Dividenden i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, sondern lediglich Dividendenkompensationszahlungen i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung). Gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) waren diese aber – ebenso wie Dividenden – der Erhebung von KSt durch Steuerabzug in Form von KapEst nebst SolZ unterworfen, welche unter den Voraussetzungen des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG i. V. m. § 31 KStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) bzw. § 11 Abs. 2 Satz 1 InvStG (in der für die VZ 2009, 2010 geltenden Fassung) grundsätzlich zur Anrechnung gebracht werden konnten.

... die aber tatsächlich nicht erhoben wurde

63 bb) Die tatsächlichen Voraussetzungen für die Steueranrechnung gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG i. V. m. § 31 KStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) bzw. § 11 Abs. 2 Satz 1 InvStG (in der für die VZ 2009, 2010 geltenden Fassung) waren entgegen den Angaben gegenüber den Finanzbehörden jedoch nicht erfüllt; denn es fehlte an einer Erhebung von KapEst nebst SolZ auf die Dividendenkompensationszahlungen.

64 Die von den Leerverkäufern mit der Abwicklung der Verkaufsaufträge eingeschalteten Depotbanken zahlten jeweils Beträge in Höhe der Nettodividenden an die W Bank bzw. (über deren Depotbanken) an die Investmentfonds aus, ohne ihrerseits einen Betrag, der wertmäßig der Differenz zwischen der Brutto- und Nettodividende entsprach, zum Zwecke der Abführung der KapEst von den Leerverkäufern erhalten bzw. bei diesen Rückgriff genommen zu haben. Auch sonst war die KapEst auf die Dividendenkompensationszahlung bei niemandem in Abzug gebracht worden.

Auszahlung der Nettodividende beinhaltete keinen KapEst-Abzug

65 aaa) Für die Erhebung der Steuer i. S. des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) reicht nicht aus, dass an den Leerkäufer – wie vorliegend der Fall – von der Depotbank des Leerverkäufers ein Betrag in Höhe der Nettodividende ausgezahlt wird. Mit dieser Auszahlung war der Einbehalt von KapEst gerade nicht verbunden (vgl. FG Hessen, Beschluss in EFG 2021, 1400 Rz. 91 m. w. N.; vgl. auch Moes, JZ 2020, 529, 531). Das LG hat rechtsfehlerfrei festgestellt, dass die von den Leerverkäufern eingeschalteten Depotbanken lediglich einen Betrag in Höhe der Nettodividende an die W Bank bzw. an die Fonds auszahlten, ohne ihrerseits Zugriff auf einen darüber hinaus gehenden Betrag in Höhe der KapEst nebst SolZ zu nehmen.

Keine Zurechnung bzw. „Verdoppelung“ des Steuerabzugs auf Emittentendividende

66 bbb) Ohne Rechtsfehler hat das LG zudem eine Zurechnung bzw. eine Verdopplung des Steuerabzugs auf die von dem Emittenten der Aktien ausgeschüttete Dividende auf das Steuerschuldverhältnis des Leerkäufers abgelehnt.

§ 45a Abs. 3 EStG dient nur Verfahrenserleichterung

67 Der Steuereinbehalt durch den Emittenten der Aktien ist nicht etwa deshalb für den Leerkäufer maßgeblich, weil jener in § 45a Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 2 bzw. Satz 2 Halbsatz 2 EStG (in den für die VZ 2007-2008 und 2009-2011 geltenden Fassungen) ausdrücklich als ‚Schuldner der Kapitalerträge‘ definiert wird. Wie ausgeführt (vorstehend unter B. I. 1. a) aa) bbb)), dient dieser eingeschobene Halbsatz der Verfahrenserleichterung zugunsten der Depotbanken des Leerkäufers. Er ändert aber nichts an der Gesetzesystematik, dass jeder Bescheinigung ein entsprechender Einbehalt vorangegangen sein muss (vgl. BT-Drucks 16/2712, S. 47 f.: ‚Durch die vorgeschlagenen Änderungen sollen die negativen Auswirkungen auf das Steueraufkommen insoweit verringert werden, als das inländische Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut des Leerkäufers zur Abführung von KapEst verpflichtet wird. Zusammen mit der nach den allgemeinen Vorschriften von der AG abgeführten KapEst soll so viel Quellensteuer erhoben werden, wie bei den Anteilseignern später steuerlich berücksichtigt wird.‘). Mitnichten kann sich der Leerkäufer darauf berufen, dass der Emittent zugunsten des Aktieninhabers KapEst einbehalten hat.

Keine „doppelte“ Einbehaltungs- bzw. „zweifache“ Abzugspflicht aus § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG

68 Eine doppelte Pflicht zum Einbehalt der KapESt durch den Leerverkäufer bzw. durch das von ihm eingeschaltete Finanzinstitut war hierdurch nicht zu besorgen. Denn § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG (in den für die VZ 2007-2011 geltenden Fassungen) war eindeutig dahingehend formuliert, dass in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) die ‚den Verkaufsauftrag ausführende Stelle‘ anstelle des ‚Schuldners der Kapitalerträge‘ den Steuerabzug vorzunehmen hatte, sodass eine zweifache Abzugspflicht gerade nicht bestand. Vielmehr sollte nach dem Willen des Gesetzgebers und der Gesetzessystematik jeder Steuerbescheinigung ein vorangegangener KapESt-Abzug, gleich ob (erstmalig) auf die Dividendenausschüttung oder (nachfolgend) auf eine Dividendenkompensationszahlung, entsprechen.

Zahlung von Bruttokaufpreisen ohne steuerliche Wirkung

69 ccc) Ein zugunsten der Einziehungsbeteiligten wirkender Steuereinbehalt ergibt sich auch nicht daraus, dass die W Bank an die Kreditinstitute der Leerverkäufer für die zu erwerbenden Aktien die Bruttokaufpreise zahlte, mithin diese – betragsmäßig – die KapESt nebst SolZ umfasst haben könnten, und sie im Gegenzug neben den Aktien wertmäßig lediglich Beträge in Höhe der Nettodividende gutgeschrieben erhielt (vgl. auch FG Hessen, Beschluss in EFG 2021, 1400 Rz. 91). Bei der Kaufpreiszahlung handelt es sich um einen von der Dividendenkompensationszahlung, für die ein Steuerabzug vorzunehmen ist, vollständig getrennten Zahlungsvorgang. Sie vermag für sich gesehen keine steuerliche Wirkung zu entfalten. Da sie schon nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG fiel, bestand für die von den Leerverkäufern beauftragten Finanzinstitute auch keine § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG (in den für die VZ 2007-2011 geltenden Fassungen) vergleichbare gesetzliche Grundlage, die sie wegen des Erhalts dieser Kaufpreiszahlungen zur Abführung der KapESt verpflichtet hätte. Vielmehr waren sie im Verhältnis zu den Leerverkäufern gerade verpflichtet, die Kaufpreise uneingeschränkt zu deren Gunsten zu buchen. Damit ist aber die Differenz zwischen Brutto- und Nettobetrag mit dem Zweck der späteren Abführung der KapESt durch die hierfür zuständige Stelle gerade nicht einbehalten worden, sodass die Steuer nicht i. S. von § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) ‚erhoben‘ ist. Gleiches gilt für die ‚Fonds-Fälle‘.

Leerkäufer hatten Kenntnis vom Leerverkauf

70 ddd) Weitere Begründungsansätze, wonach im Rahmen der Steuererhebung auch die Kenntnis des Leerkäufers in den Blick zu nehmen sei, ob sein Vertragspartner die veräußerten Aktien tatsächlich im Bestand hatte oder nicht, spielen für die verfahrensgegenständlichen Taten keine Rolle. Dies folgt schon daraus, dass nach den Feststellungen des LG auf Seiten der W Bank und der Einziehungsbeteiligten die Leerverkäufe und das Unterbleiben des Steuerabzugs bei dem jeweiligen Leerverkäufer bzw. bei dessen Depotbank bekannt waren (...).

Keine Zurechnung der Dividenden an sich

71 cc) Der Einziehungsbeteiligten sind im Hinblick auf die den Steuerbescheinigungen für die Jahre 2007 bis 2011 zugrundeliegenden Aktienkäufe auch nicht die Dividenden an sich zuzurechnen. Das Vereinnahmen der Dividendenkompensationszahlungen unterfiel § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG; § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ist nicht einschlägig. Das Gleiche gilt für die Fonds.

Kein zivilrechtliches/wirtschaftliches Eigentum im Zeitpunkt der Gewinnverteilungsbeschlüsse

72 Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt der Anteilseigner (§ 20 Abs. 2a [in der

für die VZ 2007-2008 geltenden Fassung] bzw. Abs. 5 [in der für die VZ 2009-2011 geltenden Fassung] EStG). Anteilseigner ist derjenige, dem nach § 39 AO die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen sind. Nach § 39 Abs. 1 AO ist dies der zivilrechtliche Eigentümer der Aktien sowie unter den Voraussetzungen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO der sog. wirtschaftliche Eigentümer. Zu den Zeitpunkten der Gewinnverteilungsbeschlüsse war die Einziehungsbeteiligte weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer der Aktie.

Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums erst durch Einbuchung in Aktiendepot

73 aaa) Das (zivilrechtliche) Eigentum an den in den Dividendengutschriften und Steuerbescheinigungen ausgewiesenen Aktienbeständen wurde der Einziehungsbeteiligten erst in den Tagen nach den Gewinnverteilungsbeschlüssen durch Umbuchung der Aktien in ihr Aktiendepot übertragen (zur Übertragung von girosammelverwahrten Aktien nach sachenrechtlichen Grundsätzen: BFH, Urteil vom 15. Dezember 1999 – I R 29/97, BFHE 190, 446, BStBl II 2000, 527, HFR 2000, 425 Rz. 40).

Kein wirtschaftliches Eigentum im Vorfeld

74 bbb) Im Zeitpunkt der Gewinnverteilungsbeschlüsse war sie auch nicht nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO wirtschaftliche Eigentümerin der erworbenen Aktienbestände. Das hat das LG rechtsfehlerfrei ausgeführt.

75 Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO sind Wirtschaftsgüter einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen, wenn dieser die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann (sogenanntes wirtschaftliches Eigentum). Die Vorschrift ist Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht. Macht ein anderer geltend, ihm sei ein Wirtschaftsgut – vorliegend Aktien – gemäß § 39 Abs. 2 Satz 1 AO zuzurechnen, ist unter Würdigung der Gesamtumstände zu entscheiden, ob die jeweilige Rechtslage ihm eine eigentumsähnliche Rechtsposition verschafft (vgl. BFH, Urteil vom 25. Juli 2012 – I R 101/10, BFHE 238, 362, BStBl II 2013, 165, HFR 2013, 12 Rz. 15 m. w. N.; Fu in Gosch, AO/FGO, Stand: November 2020, § 39 AO Rz. 95). Ein Wirtschaftsgut kann dabei nur einem oder mehreren Steuersubjekten gemeinsam und nicht zugleich einem oder mehreren anderen zurechenbar sein (vgl. Ratschow in Klein, AO, 15. Aufl., § 39 Rz. 10 m. w. N.).

Spezialitäten beim Erwerb von Aktien

76 (1) Beim Erwerb girosammelverwahrter Aktien im Börsenhandel kann das wirtschaftliche Eigentum bereits dann auf den Erwerber übergehen, wenn ihm nach den Börsen-usancen und den üblichen Abläufen die mit den Anteilen verbundenen Gewinnansprüche nicht mehr entzogen werden können (BFH, Urteil in BFHE 190, 446, BStBl II 2000, 527, HFR 2000, 425 Rz. 40 und Beschluss vom 20. November 2007 – I R 85/05, BFHE 223, 414, BStBl II 2013, 287, HFR 2009, 137 Rz. 12 ff.). Hierzu genügt in der Regel der Abschluss entsprechender schuldrechtlicher Verträge und – in Erwartung der Eigentumsübertragung – die Einräumung eines Besitzmittlungsanspruchs nach § 929 Satz 2 BGB von der girosammelverwährenden Stelle bzw. die Vereinbarung eines Besitzkonstituts nach § 930 BGB (BFH, Urteil in BFHE 190, 446, BStBl II 2000, 527, HFR 2000, 425 Rz. 40). Bei außerbörslichem (OTC-)Aktienhandel erwirbt der Aktienkäufer Eigentum regelmäßig erst im Zeitpunkt der Einbuchung der Aktien in seinem Depot (vgl. FG Hessen, Urteile vom 10. Februar 2016 – 4 K 1684/14, EFG 2016, 761 Rz. 68 ff. und in EFG 2017, 656 Rz. 79 ff. sowie Beschluss in EFG 2021, 1400 Rz. 85 m. w. N.).

Kaufvertragsabschluss bei Leerverkauf nicht maßgeblich

77 (2) Die Einziehungsbeteiligte erwarb wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO nicht bereits dadurch, dass sie Kaufverträge über ihren Steuerbescheinigungen zugrunde liegende Aktien abschloss.

78 Sie stand zu den ursprünglichen Aktieninhabern, den Stückegebern, in keiner rechtlichen Beziehung, sondern erwarb lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch gegen ihre unmittelbaren Vertragspartner auf Übereignung der Aktien. Diese hatten die von ihr weiter zu veräußernden Aktien weder im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses noch am Tag der Gewinnverteilungsbeschlüsse in ihrem Bestand und vermochten einen Anspruch des Leerkäufers gegenüber der ausschüttenden Gesellschaft nicht einzuräumen (sog. Leerverkauf). Vielmehr beschafften sie sich die zur Erfüllung des Lieferanspruchs der W Bank erforderlichen Aktien im Rahmen der ‚Ex-Eindeckung‘. Die Befugnisse der Eigentümer der betroffenen Aktien, insbesondere die Ausübung der Stimm- und Bezugsrechte (§ 12 Abs. 1 Satz 1 AktG; vgl. auch § 123 AktG), konnte die W Bank nicht beeinflussen. Denn die Dividendenbezugsberechtigung der tatsächlichen Aktieninhaber wurde von dem nur relativ wirkenden Lieferanspruch der W Bank in keinerlei Weise beeinträchtigt. Die uneingeschränkte Einwirkungs- und Nutzungsmöglichkeit der ursprünglichen Aktieninhaber im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses hat zur Folge, dass diesen nach § 39 Abs. 1 AO die Aktien zuzurechnen waren (vgl. FG Hessen, Urteil in EFG 2017, 656 Rz. 78 ff.).

Gegensicht wird Wesen der Steuererstattung nicht gerecht

79 Die Zurechnung der vom Leerverkäufer noch zu beschaffenden Aktien bis zu ihrer Lieferung an die Einziehungsbeteiligte kommt auch deshalb nicht in Betracht, weil dies der Grundannahme des § 39 AO widersprechen würde, wonach ein Wirtschaftsgut und die daraus fließenden Erträge nicht zur selben Zeit zwei Steuersubjekten exklusiv persönlich zugerechnet werden können. Anderenfalls würde es zu einer mit dem Wesen der Steuererstattung nicht zu vereinbarenden Vervielfältigung – wie in den verfahrensgegenständlichen Fällen oder gar in einer Lieferkette zugunsten mehrerer Leerkäufer – von anzurechnenden Ansprüchen kommen, obwohl KapEst nur einmal, nämlich vom Emittenten der Aktien auf die Dividenden, einbehalten wurde.

Auslegung mit BFH-Rspr. vereinbar

80 (3) Diese Auslegung ist mit der Rspr. des BFH vereinbar. Mit Urteil vom 16. April 2014 hat der BFH den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums für den Fall ausgeschlossen, dass einem Wertpapiergeschäft ein modellhaft aufgelegtes Gesamtvertragskonzept zugrunde liegt, nach dem beim Erwerber ein unbeachtlicher Durchgangserwerb anzunehmen ist (... Urteil vom 16. April 2014 – IR 2/12, BFHE 246, 15, HFR 2014, 987 Rz. 32). Schon allein dies zeigt, dass ein Grundsatz, nach dem das wirtschaftliche Eigentum auch bei Leerverkäufen stets im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses auf den Erwerber übergeht, auch nach der Rspr. des BFH nicht besteht (vgl. Brandis, FS Gosch, 2016, S. 37, 44).

81 Der Entscheidung des BFH in BFHE 190, 446, BStBl II 2000, 527, HFR 2000, 425 lag – im Unterschied zu der verfahrensgegenständlichen Leerverkaufskonstellation – ein sog. Inhaberverkauf zugrunde, mithin ein Fall, in dem der Veräußerer zivilrechtlicher Eigentümer der Aktien war, die in seinem Depot verwahrt wurden. Den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums durch den Erwerber hat der BFH – unter Heranziehung der Grundsätze zur Zurechnungsbesteuerung nach § 39 AO – für den ihm vorliegenden besonderen Fall mit dem Umstand begründet, dass der Veräußerer dem Käufer einen Besitzmittlungsanspruch zu der giro-

sammelverwahrten Stelle eingeräumt bzw. mit ihm ein Besitzkonstitut vereinbart hatte (vgl. BFH, Urteil in BFHE 190, 446, BStBl II 2000, 527, HFR 2000, 425 Rz. 40). Beide Übereignungstatbestände konnte der Veräußerer als Eigentümer der Aktien verwirklichen. Dem Erwerber konnten aufgrund der schuldrechtlichen Verpflichtungen die Nutzungen und Gewinnansprüche aus den Aktien nicht mehr entzogen werden. Dieser Entscheidung ist weder zu entnehmen, dass der BFH einen allgemeinen Grundsatz aufstellen wollte, nach dem der Käufer einer Aktie wirtschaftliches Eigentum i. S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO stets zu dem Zeitpunkt erwirbt, in dem er den Kaufvertrag abschließt, noch, dass wirtschaftliches Eigentum an einem Wirtschaftsgut vervielfältigt werden könnte (vgl. Fu in Gosch, AO/FGO, Stand: November 2020, § 39 AO Rz. 98; Ratschow in Klein, AO, 15. Aufl., § 39 Rz. 51 f.; Brandis, FS Gosch, S. 37, 44). Für den Fall, dass der Veräußerer sich – wie hier – zunächst nur verpflichtet, sich Aktien zu besorgen und unter bestimmten Bedingungen weiterzugeben, lässt sich aus der vorgenannten Entscheidung erst recht nichts herleiten.

Anrechnung nicht bestehender Steuerguthaben in Höhe von 166 Mio. €

82 c) Infolge der unrichtigen Angaben erlangten hier sowohl die Einziehungsbeteiligte als auch die Investmentfonds in allen abgeurteilten Fällen die Anrechnung bzw. Erstattung eines tatsächlich nicht bestehenden Steuerguthabens und damit nicht gerechtfertigte Steuervorteile i. S. von § 370 Abs. 1 Alternative 2, Abs. 4 Satz 2 AO (vgl. zur Auszahlung von nicht bestehenden Vorsteuerguthaben: BGH, Beschluss vom 23. März 1994 – 5 StR 91/94, BGHSt 40, 109, 111 f., HFR 1994, 736). Das FA ... rechnete zugunsten der Einziehungsbeteiligten in den KSt-Bescheiden für 2007 bis 2011 (...) sämtliche KapEst-Beträge und SolZ, soweit sie auf die eingereichten Dividendengutschriften und Steuerbescheinigungen entfielen und damit auch aus Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäften herrührten, in voller Höhe an, sodass die Einziehungsbeteiligte bereits durch die Anrechnung der vermeintlich zuvor einbehaltenen Steuerabzugsbeträge im Rahmen der Steuererhebung nicht gerechtfertigte Steuervorteile in Höhe von insgesamt etwa 166 Mio. € erlangte (§ 36 Abs. 4 Satz 2 EStG; vgl. BGH, Urteil vom 6. Juni 2007 – 5 StR 127/07, BGHSt 51, 356, HFR 2007, 1157 Rz. 19).

Steuererstattungen in Höhe von über 220 Mio. €

83 Das BZSt sowie die FÄ ... zahlten infolge der unrichtigen Anträge in den Fällen ... sämtliche im Hinblick auf die Cum-Ex-Leerverkaufstransaktionen behaupteten Steuerguthaben aus, sodass die aufgelegten Spezial- und Sondervermögen nicht gerechtfertigte Steuervorteile in Höhe von über 220 Mio. € erlangten.

Tatrichterliche Feststellungen belegen Hinterziehungsvorsatz

84 2. Ohne Rechtsfehler hat das LG mit tragfähiger Begründung angenommen, dass der Angekl. S und die weiteren Tatbeteiligten vorsätzlich gehandelt haben.

85 Das LG hat aufgrund einer Gesamtwürdigung der rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen in den Fällen ... den Schluss gezogen, dass der Angekl. S und die gesondert Verfolgten ... die Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäfte allein deshalb tätigten, um die deutschen Finanzbehörden durch wahrheitswidrige Erklärungen dazu zu veranlassen, zugunsten der Einziehungsbeteiligten ungerechtfertigt KapEst nebst SolZ anzurechnen und auszuzahlen, obwohl sie wussten, dass die geltend gemachten Steuern in Wirklichkeit nicht einbehalten wurden. Dies ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Vorsatzindizien im Besprechungsfall

86 Hierbei hat sich das LG rechtsfehlerfrei insbesondere auf folgende Gesichtspunkte gestützt: Nach den Feststellungen hat der Zeuge ... die von den Beteiligten getroffenen Absprachen im Zusammenhang mit den Transaktionen mit den Worten eingeräumt, 'alle Fakten [hätten] auf dem Tisch gelegen' (...). Die Akteure schlossen alle verfahrensgegenständlichen Aktiengeschäfte am oder kurz vor dem Hauptversammlungstag ab, wobei sie wussten, dass dabei Leerverkaufsgeschäfte getätigt wurden, bei denen sich die Leerverkäufer die zur Vertragserfüllung erforderlichen Aktien nach den Gewinnverteilungsbeschlüssen erst noch beschaffen mussten. Die Beteiligten verteilten über im Vorfeld ausgehandelte Dividendenlevel die im Vorhinein genau berechneten Profite aus den Cum-Ex-Verkaufsgeschäften durch geplante und abgesprochene Kurssicherungsgeschäfte und legten diese verbindlich in dem 'Investment Partnership Agreement' fest. Den Beteiligten war bewusst, dass die W Bank die erworbenen Aktienpositionen nach Erhalt der Kompensationszahlungen und der Steuerbescheinigungen umgehend wieder 'auflöste'. Die Verantwortlichen als professionelle Marktteilnehmer erkannten, dass die Gewinne nur aus der Nichtabführung der KapEst in Verbindung mit der Geltendmachung der KapEst resultieren konnten und dass die Geschäfte ohne diese – schon aufgrund anfallender Transaktionskosten – Verlustgeschäfte wären. Mitnichten konnten bei diesen 'Durchgangserwerben' die Gewinne aus einer Wertsteigerung der Aktien resultieren. Schließlich änderten die Verantwortlichen der W Bank ihre Strategie nach Inkrafttreten des JStG 2007, das es der W Bank – anders als noch im Vorjahr – nicht mehr erlaubte, im Jahr 2007 als Leerverkäufer aufzutreten; denn als die 'den Verkaufsauftrag ausführende Stelle' hätte sie KapEst auf die jeweilige Dividendenkompensationszahlung einbehalten und abführen müssen (...).

(Mittelbare) Täterschaft

87 3. Die für die Einziehungsbeteiligte die KSt-Erklärungen nebst Bescheinigungen abgebenden ... (...) handelten täterschaftlich (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO). Soweit das LG die Tatbeiträge der gegenüber den Finanzbehörden unmittelbar Handelnden in den Fällen ... dem Angekl. S auf der Grundlage eines gemeinsamen Tatplanes und einer gemeinsamen Tatausführung als Mittäter (§ 25 Abs. 2 StGB) bzw. – soweit in den Fondsfällen die Erklärenden der Depotbanken selbst ohne Vorsatz gehandelt haben sollten – ggf. als mittelbarer Täter (§ 25 Abs. 1 Alternative 2 StGB) zugerechnet hat, ist hiergegen nichts zu erinnern.

Einziehung von Taterträgen

88-100 II. Die Einziehungsentscheidung des LG weist keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angekl. S auf. ...

C. Revision des Angekl. D

101 Die gegen seine Verurteilung gerichtete Revision des Angekl. D führt zu einer Änderung des Schuldspruchs und ist im Übrigen unbegründet.

102 I. Die Verfahrensrüge dringt ... nicht durch.

Sachrüge führt lediglich zur Schuldspruchänderung

103 II. Die Sachrüge deckt keine den Angekl. im Ergebnis benachteiligenden Rechtsfehler auf und führt lediglich zu der Änderung des Schuldspruchs ... Nach den rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen des LG ist der Angekl. D nicht – wie vom LG angenommen – der Beihilfe zur Steuerhinterziehung in fünf Fällen schuldig. Vielmehr tragen die Feststellungen die Verurteilung wegen einer einheitlichen Beihilfe zur Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, §§ 27, 52 StGB.

Beweiswürdigung insbesondere zur subjektive Tatseite rechtsfehlerfrei

104 1. Die Beweiswürdigung, insbesondere zum Umfang des vom Angekl. vermittelten Volumens von 'Ex-Aktien' sowie zur subjektiven Tatseite, hält der revisionsrechtlichen Überprüfung stand. Insbesondere hat das LG tragfähig belegt, dass der Angekl. D mit seinen Handlungen die Steuerhinterziehungstaten förderte. ...

105 2. Mit der Lieferung half der Angekl. D, die Cum-Ex-Leerverkaufstransaktionen, die zu den ungerechtfertigten Steuererstattungen führten, zu ermöglichen, und unterstützte damit die Haupttaten (§ 27 StGB). Die Belieferung der Verkäuferseite mit 'Ex-Aktien' war Voraussetzung dafür, dass die Aktien gehandelt, die Gutschriften bei den Depotbanken veranlasst und infolgedessen die Steuerbescheinigungen erstellt werden konnten. Diese wiederum waren nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) notwendige Voraussetzung dafür, dass die ungerechtfertigten Steuervorteile erlangt werden konnten.

Einheitliche Beihilfe zur Steuerhinterziehung

106 3. Indes ist von einer einheitlichen Beihilfe zur Steuerhinterziehung auszugehen.

Zuordnung der „Ex-Aktien“ zu konkreten Taten nicht möglich

107 a) Nach den getroffenen Feststellungen lieferte der Angekl. D zwar für die einzelnen Cum-Ex-Geschäfte in den Jahren 2009 und 2010 (...) 'Ex-Aktien'. Diese konnten – wovon auch das LG im Ansatz noch zutreffend ausgeht – den abgeurteilten Steuerhinterziehungstaten jedoch ganz überwiegend nicht konkret zugeordnet werden.

Fünf selbständige Fälle der Beihilfe daher nicht belegt

108 b) Auf der Grundlage dieser Feststellungen ist nicht belegt, dass der Angekl. D, wie von dem LG angenommen, in den Fällen ... insgesamt fünf selbständige Taten (...) beging. Denn das LG hat insoweit nicht bedacht, dass der Angekl. D die für die unterschiedlichen Haupttaten erforderlichen 'Ex-Aktien' in aller Regel auftragsgemäß nur an einen zwischengeschalteten Broker lieferte. Damit ist aber nicht auszuschließen, dass der Angekl. D mit einer Handlung mehrere Haupttaten förderte; eine solche Annahme liegt sogar nahe, da die für unterschiedliche Haupttaten verwendeten 'Ex-Aktien' in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit den Hauptversammlungen zur Verfügung gestellt und geliefert werden mussten. Fehlt es aber an einem individuellen, ausschließlich je eine Einzeltat fördernden Tatbeitrag, werden die von dem Angekl. D gleichzeitig geförderten einzelnen Straftaten in seiner Person durch den jeweiligen einheitlichen Tatbeitrag zu einer Handlung i. S. des § 52 Abs. 1 StGB verknüpft und stehen deshalb nicht in Tatmehrheit zueinander (ständige Rspr.; vgl. nur BGH, Beschlüsse vom 8. April 2021 – 1 StR 78/21 Rz. 20; vom 25. Juli 2019 – 1 StR 230/19 Rz. 5 und vom 20. September 2016 – 3 StR 302/16 Rz. 6).

Ausschluss jedweder Beschwer

109 4. Um jedwede Beschwer des Angekl. D auszuschließen, ändert der Senat den Schuldspruch auf Beihilfe zur Steuerhinterziehung ab. Er kann die Änderung des Schuldspruchs selbst vornehmen (§ 354 Abs. 1 StPO analog). § 265 StPO steht dem nicht entgegen, da sich der Angekl. D nicht anders als geschehen hätte verteidigen können.

Entfallen der Einzelstrafen, bisherige Gesamtstrafe bleibt als Einzelstrafe bestehen

110 5. Die Änderung des Schuldspruchs hat zur Folge, dass die Einzelstrafen entfallen. Der Senat lässt jedoch die bisherige Gesamtfreiheitsstrafe als Einzelstrafe bestehen;

denn die Änderung des Schuldspruchs berührt bei der hier vorliegenden Sachverhaltskonstellation den Unrechts- und Schuldgehalt der Tat nicht. Der Senat kann ausschließen, dass das Tatgericht bei Annahme einer einheitlichen Beihilfe zu einer geringeren Freiheitsstrafe gelangt wäre. In Anbetracht der Höhe des tatsächlichen Steuerschadens, des höchst professionellen und durch Arbeitsteilung geprägten Tatbildes und schließlich auch des Gewichts der Beihilfehandlung wäre jede noch niedrigere Strafe unvertretbar.

D. Revision der Einziehungsbeteiligten

111-125 Die Revision der Einziehungsbeteiligten gegen die Einziehung des Wertes von Taterträgen ist unbegründet. Die vom LG angeordnete Einziehung nach § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 73c Satz 1 und § 73 Abs. 2 StGB hält der revisionsrechtlichen Nachprüfung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach stand. ...

Verjährung der steuerlichen Rückzahlungsansprüche steht Einziehung ...

126 3. Die Einziehung des Wertes von Taterträgen ist auch nicht etwa nach § 73e Abs. 1 Satz 1 StGB wegen etwaigen verjährungsbedingten Erlöschens der Ansprüche des Fiskus auf Rückzahlung der zu Unrecht angerechneten Steuerbeträge (§§ 232, 47 AO) ausgeschlossen. Bei den Taten ... sind die Rückzahlungsansprüche – wie von dem LG zutreffend ausgeführt – schon nicht verjährt (vgl. § 228 Satz 2 AO, Art. 97 § 14 Abs. 5 EGAO). In den Fällen ... steht eine mögliche Verjährung der Ansprüche der Einziehung nicht entgegen.

127 a) Nach den Feststellungen des LG nahm das FA ... die Steueranrechnungen für die VZ 2010 und 2011 mit Bescheiden vom 11. Dezember 2017 und 5. Dezember 2018 sowie die zuvor gewährten Aussetzungen der Vollziehung durch Bescheide vom 24. Februar 2020 zurück. Die zu Unrecht vereinnahmten Steuervorteile sind bislang nicht zurückgezahlt worden, sodass die Ansprüche nicht (teilweise) erfüllt worden sind.

... gemäß § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB nicht entgegen

128 b) Dass eine etwaige steuerliche Verjährung der Rückzahlungsansprüche die steuerstrafrechtliche Einziehung des Wertes von Taterträgen nicht hindert, ergibt sich aus der mit Wirkung ab 29. Dezember 2020 geltenden Vorschrift des § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB.

Rückwirkende Anwendung wegen Art. 316j EGStGB möglich

129 aa) Mit dieser durch Art. 47 des JStG 2020 vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) neu eingefügten Regelung ist ein Rückgriff auf den Ausschlussbestand des § 73e Abs. 1 Satz 1 StGB für den Fall ausgeschlossen, dass der Anspruch des Verletzten auf Rückgewähr des Erlangten oder auf Wertersatz durch Verjährung erloschen ist. Die für diese Vorschrift geltende Übergangsregelung des Art. 316j EGStGB greift u. a. ein, wenn in großem Ausmaß Steuern verkürzt bzw. nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt worden sind (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO), die Tat vor dem 29. Dezember 2020 begangen worden ist und über die Anordnung der Einziehung des Tatertrages oder des Wertes des Tatertrages nach diesem Zeitpunkt entschieden wurde. Die Vorschrift des § 2 Abs. 5 StGB, die bestimmt, dass die Nebenfolge der Einziehung nur angeordnet werden darf, wenn die entsprechende Einziehungsnorm zur Tatzeit galt (§ 2 Abs. 1 StGB), ist insoweit außer Kraft gesetzt.

130 Diese Voraussetzungen sind hinsichtlich aller der Einziehungsentscheidung zugrundeliegenden Taten ... erfüllt, da sie vor dem relevanten Stichtag begangen wurden. Die bereits vor dem Stichtag ergangene Entscheidung

des LG steht einer Anwendung der Übergangsvorschrift nicht entgegen.

Entscheidung des LG vor Stichtag (29.12.2020) unschädlich

131 aaa) Nach dem Gesetzeswortlaut und der systematischen Auslegung ist der Begriff ‚entschieden‘ in Art. 316j EGStGB umfassend zu verstehen. Das Revisionsgericht ‚entscheidet‘ bei der Überprüfung auf Rechtsfehler stets, nicht nur dann, wenn es eine Entscheidung in der Sache selbst trifft (§ 354 Abs. 1 StPO entsprechend), etwa auf Revision der Staatsanwaltschaft einen Einziehungsbetrag erhöht. Damit ist – insoweit anders als in der durch Art. 316h Satz 2 EGStGB geregelten Fallgestaltung (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 16. Mai 2018 – 1 StR 633/17 Rz. 4; Urteil vom 29. März 2018 – 4 StR 568/17 Rz. 25; BT-Drucks 18/11640, S. 84) – für die Frage der Anwendbarkeit des § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB nicht an das Ergehen der erstinstanzlichen Entscheidung über die Einziehung des Tatertrages bzw. des Wertes des Tatertrages anzuknüpfen, was sich im Übrigen auch aus einem Vergleich mit der Übergangsvorschrift des Art. 316h EGStGB ergibt. Wie sich den Gesetzesmaterialien zu Art. 316h EGStGB entnehmen lässt, sollten die Neuregelungen des Rechts der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung nach dem Willen des Gesetzgebers mit ihrem Inkrafttreten grundsätzlich auch für alle bereits laufenden Verfahren Anwendung finden (BT-Drucks 18/11640, S. 84). Nach Satz 2 dieser Vorschrift sollten die neuen Regelungen nur ausnahmsweise dann nicht eingreifen, wenn bereits vor dem 1. Juli 2017 eine erstinstanzliche Entscheidung über die Anordnung des Verfalls oder des Verfalls von Wertersatz ergangen war. Damit wollte der Gesetzgeber verhindern, dass sonst erstinstanzliche Entscheidungen im Rechtsmittelverfahren allein wegen der Gesetzesänderung hätten aufgehoben werden müssen (BT-Drucks, a. a. O.).

132 bbb) Wie sich aus der Gesetzesbegründung zu Art. 316j EGStGB ergibt, soll die Neuregelung in § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB in den gesetzlich festgelegten Konstellationen auch auf vor seinem Inkrafttreten begangene Taten angewandt werden, und zwar ausdrücklich unabhängig davon, ob der Anspruch vor oder nach dem Inkrafttreten der Neuregelung infolge Verjährung erloschen ist (BT-Drucks 19/25160, S. 211). Beide Übergangsregelungen, die hinsichtlich des Satzes 1 im Wesentlichen identisch formuliert sind, unterscheiden sich insoweit, als in Art. 316j EGStGB eine zu Art. 316h Satz 2 EGStGB vergleichbare Regelung fehlt. Diese unterschiedlichen Fassungen der beiden Normen offenbaren im Umkehrschluss die bewusste Entscheidung des Gesetzgebers, gerade auch hinsichtlich verjährter Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (vgl. zu § 73e Abs. 1 StGB a. F. BGH, Beschluss vom 24. Oktober 2019 – 1 StR 173/19, HFR 2020, 647 Rz. 6) eine umfassende strafrechtliche Vermögensabschöpfung zu gewährleisten (vgl. BT-Drucks 19/25160, S. 210); dies bedingt die Anwendung des in § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB neu geregelten Ausnahmetatbestandes in der ab 29. Dezember 2020 geltenden Fassung auch im laufenden Verfahren.

Wegen überragender Belange des Gemeinwohls kein Verstoß gegen Rückwirkungsverbot

133 bb) Die Übergangsvorschrift des Art. 316j EGStGB verstößt nach der Auffassung des Senats nicht gegen das auch bei der Einziehung zu beachtende verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.

134 Die vom BVerfG mit Beschluss ... vom 10. Februar 2021 – 2 BvL 8/19 (Rz. 104 ff., 130 ff., 148 ff.) entwickelten Grundsätze zur Rückwirkung im Hinblick auf Art. 316h Satz 1 EGStGB lassen sich auf die hier maßgebliche Übergangsregelung des Art. 316j EGStGB übertragen. Nach der Entscheidung des BVerfG ist Art. 316h Satz 1 EGStGB verfassungsgemäß, weil – auch soweit die Vorschrift eine

„echte“ Rückwirkung anordnet – dies durch überragende Belange des Gemeinwohls gerechtfertigt ist, die dem Prinzip der Rechtssicherheit vorgehen (BVerfG, a. a. O. Rz. 144 ff., 148). Nichts anderes als nach nunmehr möglicher Vermögensabschöpfung auch bei verjährten Taten gilt bei verjährten Steueransprüchen: Durch die ordnende Funktion des Vermögensabschöpfungsrechts, das seinen Ausgangspunkt in den strafrechtlichen Bewertungen des Gesetzgebers findet, soll sowohl dem Straftäter als auch der Rechtsgemeinschaft vor Augen geführt werden, dass eine strafrechtswidrige Vermögensmehrung von der Rechtsordnung nicht anerkannt wird und deshalb keinen Bestand haben kann (BVerfG, a. a. O. Rz. 151). Demgegenüber ist das Vertrauen in den Fortbestand unredlich erworbener Vermögensvorteile, wenn bereits zum Zeitpunkt des Erwerbstatbestandes dieser allgemein und anerkanntermaßen missbilligt war, grundsätzlich nicht schutzwürdig (BVerfG, a. a. O. Rz. 152 ff., 161). Dies gilt auch für Drittbereicherte (BVerfG, a. a. O. Rz. 162).

135 c) Auf die Frage, ob in den Fällen ... der Erlass eines innerhalb der Festsetzungsfrist geänderten Steuerbescheides eine neue Zahlungsverjährungsfrist in Lauf setzt, die für die mit der geänderten Steuerfestsetzung anzupassende und im Ganzen neu ausgewiesene Anrechnungsverfügung in vollem Umfang gilt (vgl. hierzu etwa BFH, Urteile vom 29. Oktober 2013 – VII R 68/11, BFHE 243, 111, BStBl II 2016, 115, HFR 2014, 193 Rz. 14 ff. und vom 18. September 2018 – VII R 18/18, HFR 2019, 94 Rz. 9 ff.), mit der sich das LG eingehend beschäftigt hat, kommt es nicht mehr an.

Verfahrensposition der Einziehungsbeteiligten nicht unzulässig begrenzt

136-138 III. Die von der Einziehungsbeteiligten unter Rechtsschutzgesichtspunkten hergeleiteten Bedenken gegen die Begrenzung ihrer Verfahrensposition durch § 431 StPO dringen nicht durch. ...

E. Revisionen der Staatsanwaltschaft

Revisionen der Staatsanwaltschaft ohne Erfolg

139 Auch die Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft bleiben ohne Erfolg.

140 Die zulässigen und zuletzt ... wirksam auf die im Rahmen der Einziehungsentscheidungen ergangenen Anordnungen der gesamtschuldnerischen Haftung beschränkten Revisionen der Staatsanwaltschaft, die zu Lasten des Angekl. S und der Einziehungsbeteiligten eingelegt sind, decken bei sachlich-rechtlicher Überprüfung der Einziehungsentscheidungen keine Rechtsfehler zugunsten des Angekl. S oder der Einziehungsbeteiligten auf. ...“

Anmerkung

1. Bei dem vorliegenden BGH-Urteil handelt es sich – abgesehen von einem Nichtannahmebeschluss des BVerfG aus dem Jahr 2017 (HFR 2017, 633 m. Anm. Ebner) – um die erste höchstrichterliche Sachentscheidung zum sog. Cum-/Ex-Komplex (der aktuell in vorliegender Sache ergangene Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 22.11.2021 – 2 BvR 1872/21 befasst sich nicht mit der Materie selbst). Insofern gilt es sich (1.) zunächst bewusst zu machen, dass der Phänomenkreis in tatsächlicher Hinsicht durchaus unterschiedlich ausgestaltet sein kann. Der Steuerstrafsenat wird daher voraussichtlich weitere Gelegenheit(en) haben, seine Rspr. in diesem Bereich auszubauen. Die planmäßige Erschleichung von KapEST-Anrechnungen bzw., schlimmer noch, KapEST-Erstattungen im Wege des Handels von Aktien mit bzw. ohne (lat.: „cum“ bzw. „ex“) Dividendenanspruch ist (2.) ohne Wenn und Aber als Steuer-Schwerkriminalität einzustufen. Dabei lassen bereits die „Volumina“ des Bonner Falls erahnen, welche extreme Schäden

dem Fiskus (ungerechtfertigte KapEST-Erstattung = „Griff in die Kasse“ des Staates!) aufgrund dieser *prima facie* vergleichsweise „unspektakulär“ daher kommenden Form der Wirtschaftsdelinquenz entstehen.

2. Im Besprechungsurteil ging es um Marktaktivitäten in den Jahren 2007-2011. Aus der – wegen der Komplexität des Sachverhalts und der Vielzahl der Akteure (S, D, Einziehungsbeteiligte, Staatsanwaltschaft) – vergleichsweise langen BGH-Entscheidung lassen sich in Bezug auf § 370 AO folgende zentrale Aussagen extrahieren:

- Die KSt-Erklärungen nebst beigefügten Steuerbescheinigungen enthielten *die steuerlich erhebliche Angabe*, dass KapEST (nebst SolZ) einbehalten wurde.
- Grundvoraussetzung für die Anrechnung/Erstattung von Abzugsteuern ist, dass die betreffende Steuer zuvor *erhoben* (ggf.: und abgeführt) wurde, kurzum: die Erhebung der KapEST ist Tatbestandsmerkmal eines diesbzgl. Anrechnungs-/Erstattungsanspruchs.
- Ist tatsächlich keine KapEST erhoben worden, liegen *unrichtige Angaben* i. S. von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vor.
- Auf die Dividendenkompensationszahlungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG) wurde keine KapEST erhoben. Weder beinhaltete die Auszahlung der Nettodividende einen Steuerabzug noch kam eine Zurechnung oder „Verdoppelung“ des Steuerabzugs auf die Emittendividenden (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG) in Betracht, insbesondere kann im Leerverkaufsfall nicht vom Erwerb wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) ausgegangen werden.
- Die Anrechnung/Erstattung nicht bestehender KapEST-Guthaben stellt einen *ungerechtfertigten Steuervorteil* i. S. von § 370 Abs. 4 Satz 2 AO dar.

3. Der Steuerstrafsenat war im Besprechungsfall mit vielfältigen straf- und steuerrechtlichen Fragestellungen konfrontiert (auf die z. T. schwerwiegenden Problemlagen im Bereich der Einziehung von Taterträgen bis hin zur Billigung „echter“ Rückwirkung zugunsten „überragender Belange des Gemeinwohls“ [Rz. 134] ist im vorliegenden Format nicht einzugehen; dazu z.B. Heger, NZWiSt 2021, 443, 444 f.). Seine materiell-rechtliche „Lösung“ der gegenständlichen „Cum-/Ex“-Konstellation entspricht der, soweit erkennbar, bis dato herrschenden Meinung. Dass der BGH seine steuerrechtlichen Ausführungen im Wesentlichen mit Verweisen auf ein (rkr.) Urteil des Hessischen FG vom 10.03.2017 (EFG 2017, 656) untermauert hat, war mangels höchstrichterlicher Finanzrechtsprechung zu den inmitten stehenden Fragestellungen naheliegend. Beim Ausblick in die Zukunft erscheint zweifelhaft, ob der BFH (z. B. im anhängigen Verfahren IR 22/20) in den Kernfragen zu „Cum-/Ex“ gänzlich andere Wege beschreiten wird bzw., falls dem so sein sollte, was der dann damit zu befassende Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes dazu zu sagen hätte (vgl. § 2 RsprEinhG).

4. „*Wo viel Licht ist, ist starker Schatten*“? – Gleichwohl lassen die Ausführungen des Senats an manchen Stellen den Impetus erahnen, das Bonner „Piloturteil“ möglichst zu bestätigen. Dieser Eindruck resultiert nicht so sehr aus der für ein Revisionsgericht z. T. ungewöhnlich akzentuierten Wortwahl (vgl. Rz. 55: „abwegig“; Rz. 67, 86: „mitnichten“), sondern aus einer Betrachtung spezifisch strafrechtlicher „Engstellen“ der Entscheidung:

a) Das betrifft im Besonderen die revisionsrechtliche Beurteilung der Beweiswürdigung (§ 261 StPO) der Vorinstanz zum Hinterziehungsvorsatz (Rz. 84 ff., 86). Hier fällt eine gewisse Unwucht des Besprechungsurteils auf, die darin besteht, dass sich der Senat zunächst selbst

veranlasst gesehen hat, zahlreiche schwierige, im Tatzeitraum (2007-2011) in dieser Form jedenfalls noch nicht „breit“ diskutierte Steuerrechtsfragen zu beantworten, dieser Aspekt jedoch unter subjektiven Gesichtspunkten keinen paritätischen Widerhall findet. Dabei verlangt die nach wie vor herrschende, auch vom BGH vertretene sog. Steueranspruchstheorie – übertragen auf die vorliegende Konstellation –, dass der Täter weiß oder es zumindest für möglich hält, nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erschleichen (bzw. Beihilfe hierzu zu leisten), und dies auch so will (vgl. *Ebner*, ZWH 2020, 314, 315 m. w. N.). Hierzu muss das Tatgericht für jeden Akteur gesondert feststellen, dass dieser für sich genommen die maßgeblichen Steuerrechtsfragen vorab, zumindest im Wege einer Parallelwertung in der Laiensphäre, erkannt und „strafbarkeitsbegründend“ beantwortet hat. Andernfalls kann ein vorsatzausschließender Tatumstandsirrtum vorliegen, der bei der Steuerhinterziehung zur Straflosigkeit führt (vgl. § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB). Mit Blick auf die Diffizilität des rechtlichen „Unterbaus“ des „Cum-/Ex“-Hinterziehungsvorwurfs muss daher gefragt werden, ob der Ablauf der Geschäfte an sich stets schon tragfähige Rückschlüsse auf alle Vorsatzelemente zulässt (vgl. auch *Liebl*, jM 2021, 469, 472 ff.) – und zwar, anders als hier, auch bei substantiiert-gegenläufigem Verteidigungsvorbringen (z. B. – unter Hinweis auf BFH in BFHE 190, 446, BStBl II 2000, 527, HFR 2000, 425 – der Käufer sei davon ausgegangen, es hätte[n] Inhaberverkäufe und damit doch wirtschaftliches Eigentum vorgelegen [vgl. Rz. 70, 81])? Die groben Fingerzeige in Rz. 86 („professionelle Marktteilnehmer“; „mitnichten“) könnten, zumindest in der Tendenz, in diese Richtung gedeutet werden.

b) Im Fall des D, der vom LG wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in fünf Fällen zur Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr („auf Bewährung“) verurteilt worden war, kommt der BGH in Rz. 110 zu dem Ergebnis, die Reduktion der Beihilfefälle von fünf auf (nurmehr) einen ändere nichts daran, dass „jede noch niedrigere Strafe unvertretbar“ wäre (Hervorhebung von hier); die ausgeworfene Gesamtstrafe könne daher als Einzelstrafe übernommen werden. Solches ist mit den sich aus § 354 Abs. 1 (analog), Abs. 1a StPO ergebenden Entscheidungsmöglichkeiten nicht leicht zu vereinbaren (sondern eher in die Beruhensprüfung zu verorten, § 337 Abs. 1 StPO), zumal die von einem neuen Tatgericht zu treffende Strafzumessungsentscheidung immer auch die aktuelle Lebenssituation des betreffenden Angekl. (nebst weiterem Zeitablauf) berücksichtigen müsste.

RiLG Dr. Markus Ebner, LL.M.

Bürgerliches Gesetzbuch

24 Anrechnung unberechtigter Steuervorteile auf Schadensersatz wegen fehlerhafter steuerlicher Beratung

Urteil des BGH vom 21.10.2021 – IX ZR 9/21 –

Vorinstanz: OLG Hamm, Urteil vom 01.12.2020 – I-25 U 19/20

BGB §§ 249, 254, 280; GewStG § 9 Nr. 1 Satz 2

Führt eine fehlerhafte steuerliche Beratung zu steuerlichen Vorteilen, die dem Mandanten wegen Festsetzungsverjährung verbleiben, können diese Vorteile bei wertender Betrachtung im Rahmen des Gesamtvermögensvergleichs schadensmindernd anzurechnen sein.

Die 2002 gegründete Klin. war bis 2012 eine vermögensverwaltende Immobiliengesellschaft. Im Wesentlichen errich-

tete, erwarb und verwaltete sie gewerbliche Immobilien. Mit Vertrag vom 01.09.2004 beauftragte sie die Bekl. zu 1, eine aus den Bekl. zu 2 und zu 3 bestehende GbR, mit ihrer umfassenden steuerlichen Beratung und Betreuung. Der Vertrag sollte vom 01.01.2005 an gelten und den Jahresabschluss sowie die Gewinn- und Verlustrechnung und die GewSt-Erklärung für das Jahr 2004 umfassen. Vor der Beauftragung der Bekl. zu 1 hatte die Klin. die GewSt ungekürzt gezahlt.

Für 2004 und die Folgejahre beantragte die Bekl. zu 1 namens der Klin. erfolgreich die erweiterte GewSt-Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

Seit 2003 betrieb die Klin. auf dem Dach einer ihrer Immobilien eine Photovoltaikanlage und speiste den erzeugten Strom gegen Entgelt in das öffentliche Netz ein.

Im Oktober 2008 übersandte die Klin. der Bekl. zu 1 den Entwurf eines Einspeisungsvertrags mit der Bitte um Stellungnahme hinsichtlich der erweiterten GewSt-Kürzung. Der Bekl. zu 2, der das Mandat neben einer angestellten Steuerberaterin für die Bekl. zu 1 bearbeitete, riet dazu, die Anlage so einzurichten, dass ausschließlich eigener Strombedarf gedeckt werde. Eine Einspeisung dürfe nicht erfolgen. Diesen Rat wiederholte er anlässlich eines Telefongesprächs im November 2008. Die Klin. nahm die Anlage daraufhin vom Netz. 2009 beantragte die Bekl. zu 1 für die Klin. erfolgreich die erweiterte GewSt-Kürzung für 2008.

Bei einer Außenprüfung beanstandete das FA, dass wegen der Stromproduktion die Voraussetzungen der erweiterten GewSt-Kürzung 2008 nicht vorgelegen hätten. In der Folge wurden eine GewSt-Nachzahlung sowie Nachzahlungszinsen festgesetzt. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Die Klin. wirft der Bekl. zu 1 vor, sie nicht darauf hingewiesen zu haben, dass die entgeltliche Einspeisung von Strom in das öffentliche Netz die Inanspruchnahme der erweiterten GewSt-Kürzung ausschloss. Sie verlangt Schadensersatz in Höhe der GewSt-Nachzahlung zzgl. Nebenleistungen und der für das Einspruchs- und Klageverfahren entstandenen Kosten.

LG und OLG wiesen die Klage ab. Der BGH hob auf die Revision das Urteil des OLG auf und verwies die Sache an das OLG zurück. Er begründete dies wie folgt:

„I.

Auffassung des OLG ...

6 „Das Berufungsgericht hat ausgeführt: Die Bekl. zu 1 habe ihre Pflichten aus dem Beratungsvertrag verletzt, indem sie vor dem ersten, im Jahre 2005 für das Jahr 2004 gestellten Antrag auf erweiterte Kürzung der GewSt nicht geprüft habe, ob die Klin. Einnahmen aus der ihr, der Bekl. zu 1, bekannten Photovoltaikanlage erzielte. Soweit sie in den folgenden Jahren, insbesondere im Jahr 2009 für das Jahr 2008 entsprechende Anträge gestellt habe, lägen darin keine weiteren, gesondert zu wertenden Pflichtverletzungen. ... Der Klin. falle jedoch ein mit 30 % zu bewertendes Mitverschulden zur Last, weil sie auf die wiederholten Fragen der Bekl. zu 1 nach ihren Einnahmen nicht auf die Einnahmen aus der Photovoltaikanlage hingewiesen habe. Zudem seien die in den Jahren 2004 und 2005 ersparten GewSt von ... € nach den Grundsätzen der Vorteilsausgleichung schadensmindernd anzurechnen. ... Unabhängig hiervon scheitere die Klage insgesamt daran, dass die Klin. trotz gerichtlicher Hinweise keinen Gesamtvermögensvergleich angestellt habe.

II.

... enthält Rechtsfehler

7 Diese Ausführungen halten einer rechtlichen Überprüfung nicht stand.

Pflichtverletzung der Bekl. zu 1, weil kein Hinweis, dass Einspeisung erweiterte Kürzung ausschließt und dies durch Nichteinspeisung vermieden werden kann

8 1. Die Bekl. zu 1 hat ihre aus dem Beratungsvertrag vom 1. September 2004 folgenden Pflichten verletzt. Im Rahmen der Vorbereitung der GewSt-Erklärung für das Jahr 2004 hätte sie die Klin. danach fragen müssen, ob sie aus der Photovoltaikanlage Einnahmen erzielte. Sie hätte der Klin. sodann empfehlen müssen, keine Einspeisungen in das öffentliche Netz mehr vorzunehmen. Dieser Hinweis hätte nach Aufnahme der Beratungstätigkeit im Jahre 2005 erfolgen müssen. Die Klin. wäre dieser Empfehlung im Verlauf des Jahres 2005 nachgekommen. Im Jahr 2006 und in den folgenden Jahren hätte sie keine Einnahmen aus der Einspeisung von Strom in das öffentliche Netz mehr erzielt. Sie hätte die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG beantragen können. Die GewSt wäre erklärungs-gemäß festgesetzt worden. Das gilt insbesondere für das Jahr 2008, um das es in diesem Rechtsstreit geht.

OLG hat zu Unrecht Schaden verneint

9 2. Gemäß § 280 BGB in Verbindung mit dem Beratungsvertrag vom 1. September 2004 kann die Klin. Ersatz des ihr durch die Pflichtverletzung der Bekl. zu 1 entstandenen Schadens verlangen. Mit der Begründung des Berufungsgerichts kann ein der Klin. entstandener Schaden nicht verneint werden.

Schadensberechnung durch Gesamtvermögensvergleich

10 a) Die Schadensberechnung richtet sich nach §§ 249 ff BGB. Der ggf. zu ersetzende Schaden ist durch einen Vergleich der infolge des haftungsbegründenden Ereignisses eingetretenen Vermögenslage mit derjenigen Vermögenslage zu ermitteln, die ohne jenes Ereignis eingetreten wäre (Differenzhypothese). Dies erfordert einen Gesamtvermögensvergleich, der alle von dem haftungsbegründenden Ereignis betroffenen finanziellen Positionen umfasst. Es geht bei dem Gesamtvermögensvergleich nicht um Einzelpositionen, sondern um eine Gegenüberstellung der hypothetischen und der tatsächlichen Vermögenslage (BGH, Urteil vom 5. Februar 2015 – IX ZR 167/13, WM 2015, 790, HFR 2015, 699 Rz. 7 m. w. N.; vom 6. Dezember 2018 – IX ZR 176/16, WM 2019, 789 Rz. 38).

OLG hat Klage zu Unrecht wegen unzureichender Darlegung des Gesamtschadens abgewiesen

11-13 b) Entgegen der Ansicht des Berufungsgerichts durfte die Klage nicht schon wegen unzureichender Darlegung des Schadens abgewiesen werden (*wird ausgeführt*). Hielt das Berufungsgericht weitere Angaben für erforderlich, musste es präzise nachfragen; der allgemeine Hinweis auf die Erforderlichkeit eines Gesamtvermögensvergleichs reichte nicht.

Auch Berechnung der Schadenshöhe enthält Rechtsfehler

14 c) Die Ausführungen des Berufungsgerichts zur Schadenshöhe tragen eine Abweisung der Klage ebenfalls nicht.

Mitverschuldensquote auf ermittelten Gesamtschaden (ggf. nach Vorteilsausgleich) anzuwenden

15-17 aa) Die Schadensberechnung des Berufungsgerichts ist methodisch nicht richtig. Das Berufungsgericht hat die Schadenssumme in Höhe von 614 494,50 € zunächst um einen Mitverschuldensanteil der Klin. in Höhe von 30 % gekürzt und dann die Vorteile, welche der Klin. aus dem schädigenden Verhalten der Bekl. entstanden sein sollen, in voller Höhe abgezogen. Richtigerweise musste zunächst der Schaden berechnet werden. Dieser wäre ggf. wegen eines (etwaigen) Mitverschuldens der Klin. gemäß § 254 BGB zu kürzen gewesen (vgl. BGH, Urteil vom 18. Dezember 1969 – VII ZR 121/67, NJW 1970, 461 f., insoweit in

BGHZ 53, 132 nicht abgedruckt; vgl. auch BGH, Urteil vom 28. April 1992 – VI ZR 360/91, NJW-RR 1992, 1050). Diese Reihenfolge ist unabhängig davon einzuhalten, ob die Steuervorteile, wenn sie denn anzurechnen sind, in den Gesamtvermögensvergleich einzustellen oder erst im Rahmen eines Vorteilsausgleichs zu berücksichtigen sind. ... Eine Vorteilsausgleichung kommt erst in Betracht, wenn ein Schaden auch der Höhe nach festgestellt worden ist (BGH, Urteil vom 17. Januar 2008 – IX ZR 172/06, WM 2008, 748 Rz. 17 m. w. N.).

Verbleibende unberechtigte Steuervorteile gesamtschadensmindernd zu berücksichtigen

18 cc) Die in den Jahren 2004 und 2005 erzielten Steuervorteile waren bereits im Rahmen des Gesamtvermögensvergleichs abzusetzen.

Für erweiterte Kürzung 2004 und 2005 schädliche Strom-einspeisung erfolgte bereits vor Beratungsfehler

19 (1) Die durch die erweiterte Kürzung der GewSt erlangten Vorteile beruhen unmittelbar auf dem Beratungsfehler, welchen die Klin. der Bekl. zu 1 vorwirft. Die Bekl. zu 1 hat für die Klin. die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ... beantragt, ohne zuvor zu prüfen, ob die Klin. aus der Photovoltaikanlage Einkünfte erzielte, die der beantragten Kürzung entgegenstanden. Hätte sie vor Antragstellung den maßgeblichen Sachverhalt geklärt und hätte sie die Rechtslage zutreffend beurteilt, hätte sie der Klin. nicht nur geraten, den Betrieb der Anlage einzustellen. Sie hätte auch den Antrag für das Jahr 2004 nicht gestellt; denn eine Einstellung des Betriebs der Anlage im Jahre 2005 hätte daran, dass die Klin. im Jahre 2004 gewerbesteuerschädliche Einnahmen erzielt hatte, nichts geändert. Dann hätte die Klin. die volle GewSt für das Jahr 2004 entrichten müssen. Gleiches gilt für das Jahr 2005. Eine Abschaltung der Anlage im Verlauf des Jahres 2005 hätte nur für die Zukunft gewirkt, hätte aber an den bis dahin erzielten Einnahmen nichts geändert. Die GewSt ist eine sog. Jahressteuer. Sie wird nämlich kalenderjährlich festgesetzt (vgl. § 14 Satz 2 GewStG). Erst ab dem Jahre 2006 hätte die Klin. rechtmäßig die erweiterte Kürzung der GewSt beantragen und erhalten können.

20 (2) Wertende Gesichtspunkte stehen einer Berücksichtigung der in den Jahren 2004 und 2005 ersparten GewSt nicht entgegen. ... Die Klin. ist in den Genuss der erweiterten Kürzung der GewSt gelangt, obwohl deren tatbestandliche Voraussetzungen nicht vorlagen. Ihr geschieht kein Unrecht, wenn dieser Vorteil im Rahmen der Schadensberechnung berücksichtigt wird. ...

Verbleibender Gesamtschaden kann noch nicht ausgeschlossen werden

21 dd) Gleichwohl lässt sich derzeit nicht ausschließen, dass ein von den Bekl. zu ersetzender Schaden verbleibt. Nach Abzug der in den Jahren 2004 und 2005 nicht gezahlten GewSt verbleibt ein zu ersetzender Betrag von ... €. Von diesem Betrag sind etwaige Vorteile aus der Einspeisungsvergütung abzusetzen, deren Höhe noch zu ermitteln ist. Ob ein etwa verbleibender Betrag um einen Mitverschuldensanteil der Klin. zu kürzen ist, wäre neu zu prüfen.

22 ... Da die Sache nicht zur Endentscheidung reif ist, wird die Sache zur neuen Verhandlung und Entscheidung an das Berufungsgericht zurückverwiesen ...“

Bürgerliches Gesetzbuch
Umsatzsteuer

25 § 27 Abs. 19 UStG; Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen nach altem Recht; Anspruch des Bauunternehmers gegen Bauträger auf Nachzahlung der Umsatzsteuer auch dann, wenn das FA den Bauträger möglicherweise zu Unrecht für festsetzungsverjährte Besteuerungszeiträume in Anspruch genommen hat

Urteil des BGH vom 14.10.2021 – VII ZR 242/20 –

Vorinstanz: OLG Stuttgart, Urteil vom 01.12.2020 – 10 U 211/20

BGB §§ 133, 157; UStG § 13b Abs. 5 Satz 2, § 27 Abs. 19

Die durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. August 2013 – V R 37/10 (BFHE 243, 20, BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128, HFR 2014, 60) veranlasste ergänzende Vertragsauslegung im Verhältnis des leistenden Bauunternehmers zum Leistungsempfänger (Bauträger) wird nicht dadurch beeinflusst, dass das Finanzamt unter etwaiger fehlerhafter Beurteilung der Rechtslage zur Festsetzungsverjährung den Bauunternehmer als Steuerschuldner heranzieht.

Der Kl., ein Bundesland (B), machte aus abgetretenem Recht einer Bauunternehmerin einen Anspruch auf Zahlung von Restwerklohn (USt-Betrag) gegen die beklagte Bauträgerin geltend.

Die Bauunternehmerin erbrachte für die Bekl. auf der Grundlage eines Bauvertrags vom Mai 2010 Rohbauarbeiten. Die Schlussrechnungen lauteten vereinbarungsgemäß auf Nettobeträge und enthielten jeweils den Zusatz, dass sich die Steuerschuld „nach § 13b UStG“ richte. Die Bekl. zahlte die in Rechnung gestellten Nettobeträge an die Bauunternehmerin, meldete die entsprechend der damaligen, bundesweit einheitlichen Verwaltungsauffassung zu § 13b UStG von ihr geschuldete USt an und führte sie an das FA Ö ab.

Mit Urteil in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128, HFR 2014, 60 entschied der BFH, dass § 13b UStG (entgegen der o. g. Verwaltungspraxis) einschränkend dahin auszulegen sei, dass es für den Übergang der Steuerschuldnerschaft darauf ankomme, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte, bauwerksbezogene Leistung selbst zur Erbringung einer derartigen Leistung verwende. Dies treffe auf Bauträger nicht zu, die die erbrachten Leistungen für die Bebauung eigener, zur Veräußerung vorgesehener Grundstücke verwendeten.

Die Bekl. legte 2015 und 2016 Einsprüche gegen ihre USt-Anmeldungen für 2010 und 2011 ein, die sie zunächst nicht begründete. Mit Schreiben von 2018 und 2019 beantragte sie unter Hinweis auf das o. g. BFH-Urteil die Erstattung der o. g. USt-Beträge. Das FA Ö zahlte der Bekl. die o. g. Beträge zurück und unterrichtete davon das für die Bauunternehmerin zuständige FA S.

Unter dem 12.09.2019 setzte das FA S die Bauunternehmerin von den Erstattungsanträgen der Bekl. in Kenntnis. Am 16.09.2019 korrigierte die Bauunternehmerin die Schlussrechnungen und wies die USt gesondert aus. Ferner trat sie mit Vertrag vom 17./20.09.2019 unter Bezugnahme auf § 27 Abs. 19 UStG ihre Ansprüche auf Restwerklohn gegen die Bekl. an B ab.

Mit Änderungsbescheiden vom 10.10.2019 setzte das FA S gegen die Bauunternehmerin USt unter Berücksichtigung

der in den korrigierten Schlussrechnungen enthaltenen USt-Beträge für 2010 und 2011 fest. Die Änderungsbescheide wurden bestandskräftig.

Nachdem der Kl. die Bekl. zur Begleichung des abgetretenen Anspruchs aufgefordert hatte, zahlte diese an B den geforderten Betrag „unter Vorbehalt der Rückforderung und ohne Anerkennung einer Rechtspflicht und ohne Präjudiz“.

LG und OLG gaben der Klage des B auf Vorbehaltloserklärung der Zahlung statt. Die Revision der Bekl., mit der sie ihren Klageabweisungsantrag weiterverfolgte, blieb aus folgenden Gründen erfolglos:

Zulässigkeit der Klage auf Vorbehaltloserklärung

18-21 „1. Die auf Vorbehaltloserklärung der Zahlung in Höhe von ... € gerichtete Klage ist zulässig (wird ausgeführt).

Begründetheit der Klage des Bundeslandes B

22 2. Die Klage ist begründet. Das Berufungsgericht ist mit Recht davon ausgegangen, dass der Kl. aus abgetretenem Recht der Bauunternehmerin Zahlung restlichen Werklohns in Höhe des USt-Betrags von ... € von der Bekl. verlangen kann.

Anspruch besteht aufgrund ergänzender Vertragsauslegung

23 a) Der Anspruch auf Zahlung restlichen Werklohns ergibt sich aufgrund ergänzender Auslegung des zwischen der Bauunternehmerin und der Bekl. geschlossenen Bauvertrags gemäß §§ 133, 157 BGB.

BGH hält an ständiger Rspr. in „Bauträger-Fällen“ fest

24 aa) Der Senat hat bereits entschieden, dass einem Bauunternehmer bei einem vor dem Erlass des Urteils des BFH in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128, HFR 2014, 60 abgeschlossenen Bauvertrag mit einem Bauträger aufgrund ergänzender Vertragsauslegung ein Anspruch auf Zahlung von Restwerklohn in Höhe des USt-Betrags gegen seinen Vertragspartner zusteht, wenn beide Vertragsparteien übereinstimmend von der Steuerschuldnerschaft des Bauträgers gemäß § 13b UStG a. F. (vorliegend: § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG 2010 sowie § 13b Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 1 UStG 2011) ausgegangen sind, der Bauträger die auf die erbrachten Leistungen des Bauunternehmers entfallende USt an das FA abgeführt hat und wegen eines Erstattungsverlangens des Bauträgers für den Bauunternehmer die Gefahr entsteht, wegen der Heranziehung als Steuerschuldner gemäß § 27 Abs. 19 UStG die USt abführen zu müssen (BGH, Urteile vom 16. Juli 2020 – VII ZR 204/18 Rz. 14, BauR 2020, 1771, NZBau 2020, 637, HFR 2020, 958; vom 10. Januar 2019 – VII ZR 6/18 Rz. 22, NZBau 2019, 242, HFR 2019, 329; vom 17. Mai 2018 – VII ZR 157/17 Rz. 18 ff., BauR 2018, 1403, NZBau 2018, 524, HFR 2018, 661).

Anwendung der Rspr. auf Streitfall

25 bb) Diese Rechtsprechungsgrundsätze, an denen der Senat festhält, gelten auch im Streitfall und führen zu dem von dem Berufungsgericht gefundenen Ergebnis.

Vollüberprüfung durch BGH möglich

26 (1) Der Senat kann die ergänzende Vertragsauslegung des Berufungsgerichts uneingeschränkt überprüfen, da es sich bei dem in Rede stehenden Vertrag um eine typische Vertragsgestaltung handelt, die über den Bezirk des Berufungsgerichts hinaus regelmäßig mit gleichförmigem Inhalt im geschäftlichen Verkehr verwendet wird (BGH, Urteile in BauR 2020, 1771, NZBau 2020, 637, HFR 2020, 958 Rz. 17; in NZBau 2019, 242, HFR 2019, 329 Rz. 24; in BauR 2018, 1403, NZBau 2018, 524, HFR 2018, 661 Rz. 19 ff.).

Streitfall mit einem 2018 entschiedenen Fall vergleichbar

27 (2) Die Voraussetzungen der ergänzenden Vertragsauslegung sind erfüllt. Die Interessenlage der Parteien des Bauvertrags im Streitfall ist mit derjenigen vergleichbar, die der Entscheidung des Senats in BauR 2018, 1403, NZBau 2018, 524, HFR 2018, 661 zugrunde lag. Die Bekl. und die Bauunternehmerin haben bei Vertragsschluss übereinstimmend angenommen, dass die Bekl. entsprechend der früheren Praxis der Finanzverwaltung die USt für die ausgeführten Leistungen schulde. Ihr übereinstimmendes Verständnis war, dass die auf die Bauleistungen entfallende USt von der Bekl. getragen werden sollte, sie also als Leistungsempfängerin den Bruttobetrag zu zahlen habe. Dementsprechend hat die Bauunternehmerin ihre Leistungen gegenüber der Bekl. gemäß der Vereinbarung im Bauvertrag unter Hinweis auf § 13b UStG netto abgerechnet und Letztere die USt an das FA abgeführt. Das übereinstimmende Verständnis der Vertragsparteien hat sich mit Erlass des Urteils des BFH in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128, HFR 2014, 60 als unzutreffend herausgestellt. Die Vertragsparteien haben keine Regelung für den Fall getroffen, dass für die Bauunternehmerin die Gefahr entsteht, wegen der Heranziehung als Steuerschuldnerin die USt selbst entrichten zu müssen. Diese Gefahr ist auch im Streitfall aufgrund des Urteils des BFH in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128, HFR 2014, 60, der in der Folge geänderter Verwaltungspraxis und des Umstands, dass die Bekl. Erstattungsanträge gestellt hat, entstanden.

Möglicher Eintritt der Festsetzungsverjährung für 2010 und 2011 gegenüber Bauunternehmerin ändert daran nichts

28 (3) ... [E]ine zur ergänzenden Vertragsauslegung führende planwidrige Regelungslücke [ist] nicht deshalb zu verneinen, weil wegen etwa eingetretener Festsetzungsverjährung im Verhältnis zur Bauunternehmerin keine Befugnis des FA gemäß § 27 Abs. 19 UStG bestanden habe, diese als Steuerschuldnerin heranzuziehen und die Änderungsbescheide vom 10. Oktober 2019 zu erlassen.

Gefahr der Inanspruchnahme der Bauunternehmerin durch FA reicht aus

29 Dabei kann offenbleiben, ob im Streitfall Festsetzungsverjährung gegenüber der Bauunternehmerin eingetreten ist. Denn nach der Rspr. des Senats genügt es für die Annahme einer planwidrigen Regelungslücke, dass für den Bauunternehmer die Gefahr besteht, wegen der Heranziehung als Steuerschuldner die USt selbst entrichten zu müssen. Diese Gefahr besteht indes auch dann, wenn das FA unter etwaiger fehlerhafter Beurteilung der Rechtslage zur Festsetzungsverjährung den Bauunternehmer auf der Grundlage des § 27 Abs. 19 UStG als Steuerschuldner in Anspruch nimmt, weil der Bauträger hinsichtlich der von ihm abgeführten USt einen Erstattungsantrag gestellt hat. Danach kann vorliegend eine Gefahr für die Bauunternehmerin, als Steuerschuldnerin herangezogen zu werden und die USt entrichten zu müssen, nicht verneint werden. Die Gefahr hat sich – wie der Streitfall zeigt – verwirklicht, da die Bekl. Erstattung der von ihr abgeführten USt beantragt, das für die Bauunternehmerin zuständige FA diese sodann mit Schreiben vom 12. September 2019 über ihre Steuerschuldnerschaft informiert und mit inzwischen bestandskräftig gewordenen Änderungsbescheiden vom 10. Oktober 2019 die USt für die Jahre 2010 und 2011 im Umfang der von der Bekl. geltend gemachten Erstattungsbeträge gegen sie festgesetzt hat. Eine etwaige Rechtswidrigkeit der Änderungsbescheide aufgrund eingetretener Festsetzungsverjährung lässt die für die Bauunternehmerin bestehende Gefahr nicht entfallen. Denn hierdurch wird allenfalls die Anfechtbarkeit der Änderungsbescheide, nicht jedoch deren Nichtigkeit begründet (vgl. BFH, Urteil vom 3. März 2011 – III R 45/08, BFHE 233, 6, juris Rz. 11; Beschluss vom 6. Mai 1994 – V B 28/94, BFH/NV 1995, 275,

juris Rz. 4), so dass die Bauunternehmerin auf dieser Grundlage als Steuerschuldnerin herangezogen werden kann.

Bestehen mehrere Möglichkeiten der Lückenfüllung, ...

30 (4) Eine ergänzende Vertragsauslegung scheidet ... auch nicht deswegen aus, weil im Streitfall theoretisch verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten zur Ausfüllung der vertraglichen Regelungslücke in Betracht kommen.

... kann dies zwar ergänzende Vertragsauslegung unter bestimmten Umständen ausschließen, ...

31 Nach der Rspr. des BGH ist bei der ergänzenden Vertragsauslegung der hypothetische Parteiwille Grundlage für die Ergänzung des Vertragsinhalts, so dass darauf abzustellen ist, was die Vertragsparteien bei angemessener Abwägung ihrer Interessen nach Treu und Glauben als redliche Vertragspartner bei Vertragsschluss vereinbart hätten, wenn sie den nicht geregelten Fall bedacht hätten (vgl. BGH, Urteil in BauR 2018, 1403, NZBau 2018, 524, HFR 2018, 661 Rz. 30 m. w. N.). Das Instrument der ergänzenden Vertragsauslegung zielt nicht darauf ab, die Regelung nachzuzeichnen, die die Parteien bei Berücksichtigung des nicht bedachten Falls tatsächlich getroffen hätten, sondern ist auf einen beiderseitigen Interessenausgleich gerichtet, der aus einer objektiv-generalisierenden Sicht dem hypothetischen Parteiwillen beider Parteien Rechnung trägt. Maßgebend ist damit bei einer Bandbreite möglicher Varianten diejenige Gestaltungsmöglichkeit, die die Vertragsparteien bei angemessener Abwägung ihrer Interessen nach Treu und Glauben redlicherweise ausgewählt hätten. Dementsprechend ist eine ergänzende Vertragsauslegung im Falle des Bestehens mehrerer Auslegungsmöglichkeiten nur dann ausgeschlossen, wenn sich anhand der getroffenen Regelungen und Wertungen sowie aufgrund des Sinns und Zwecks des Vertrags keine hinreichenden Anhaltspunkte für einen – an den beschriebenen Maßstäben ausgerichteten – hypothetischen Parteiwillen ergeben (ständige Rspr.; vgl. zum Ganzen BGH, Urteil vom 10. Juni 2020 – VIII ZR 360/18 Rz. 39 m. w. N., NJW-RR 2020, 1066). Ein solcher Fall liegt hier indes nicht vor.

... aber hier besteht hypothetischer Parteiwille darin, dass Bauunternehmerin Anspruch auf Nachzahlung der USt haben soll

32 (5) Das Berufungsgericht hat unter Berücksichtigung dieser Grundsätze den hypothetischen Parteiwillen zutreffend ermittelt und zu Recht angenommen, die ergänzende Auslegung gemäß §§ 133, 157 BGB führe zu dem Ergebnis, dass die Bauunternehmerin einen Anspruch auf Zahlung restlichen Werklohns in Höhe des USt-Betrags habe.

Mögliche Festsetzungsverjährung gegenüber Bauunternehmerin führt zu keinem anderen Ergebnis

33 Es ist nicht ersichtlich, dass redliche Vertragsparteien bei angemessener Abwägung ihrer wechselseitigen Interessen im maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsschlusses etwas anderes vereinbart hätten, wenn sie bedacht hätten, dass die Heranziehung der Bauunternehmerin als Steuerschuldnerin wegen etwa eingetretener Festsetzungsverjährung rechtswidrig sein könnte. Insoweit unterscheidet sich die Interessenlage der Parteien des Bauvertrags nicht maßgeblich von derjenigen, die der Entscheidung des Senats in BauR 2018, 1403, NZBau 2018, 524, HFR 2018, 661 zugrunde lag.

Bauträger, die Erstattungsanträge stellen, sind nicht schutzwürdig, da kein Anspruch auf umsatzsteuerrechtlich unbelasteten Leistungsbezug besteht

34 Schutzwürdige Interessen der Bekl. stehen diesem Auslegungsergebnis nicht entgegen. Die Bekl. hat mit den von ihr – nach vorheriger Einspruchseinlegung – gestellten

Erstattungsanträgen vom 16. April 2018 und 15. Februar 2019 die Gefahr der Heranziehung der Bauunternehmerin als Steuerschuldnerin begründet. Hieran ändert, wie ausgeführt, eine etwaige Festsetzungsverjährung im Verhältnis des Fiskus zur Bauunternehmerin nichts. Aus den Vereinbarungen der Vertragsparteien im Bauvertrag ergibt sich, dass die USt wirtschaftlich von der Bekl. getragen werden sollte. Für die Bekl. hätte bei ordnungsgemäßer steuerrechtlicher Abwicklung des Bauvertrags keine Möglichkeit bestanden, die Leistungen der Bauunternehmerin ohne umsatzsteuerrechtliche Belastung entgegenzunehmen (vgl. BFH, Urteil vom 23. Februar 2017 – V R 16, 24/16, BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760, HFR 2017, 536 Rz. 57). Ein schutzwürdiges Interesse der Bekl. an einem umsatzsteuerrechtlich unbelasteten Leistungsbezug ist unter Berücksichtigung der Gesamtinteressenlage der Vertragsparteien nicht erkennbar.

Risiko würde sonst Bauunternehmern aufgebürdet, die daran kein Interesse haben

35 Danach kann ... insbesondere ausgeschlossen werden, dass redliche Vertragsparteien der Bauunternehmerin einen Anspruch auf Zahlung restlichen Werklohns in Höhe des USt-Betrags von vornherein versagt hätten, wenn sie bei Vertragsschluss eine mögliche Festsetzungsverjährung im Verhältnis des Fiskus zur Bauunternehmerin bedacht hätten. Denn hierdurch würde die Gefahr der Inanspruchnahme als Steuerschuldnerin – entgegen den sich aus dem Vertrag ergebenden Wertungen – allein der Bauunternehmerin aufgebürdet, obwohl schutzwürdige Interessen der Bekl. an einer solchen Gestaltung nicht erkennbar sind.

Anspruch auch nicht davon abhängig, dass (erfolglos) Rechtsbehelfe gegen Steuerfestsetzung eingelegt wurden

36 Ebenso kann ausgeschlossen werden, dass redliche Vertragsparteien den Restwerklohnanspruch von einer durch die Bauunternehmerin zu veranlassenden vorherigen Klärung des Eintritts der Festsetzungsverjährung im Rechtsmittelweg abhängig gemacht hätten. Auch mit einer solchen Vertragsgestaltung würden einseitig die Belange der Bekl. in den Vordergrund gestellt, während die Gesamtinteressenlage der Vertragsparteien unberücksichtigt bliebe. So ist es bei angemessener Abwägung der beiderseitigen berechtigten Interessen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben nicht gerechtfertigt, der Bauunternehmerin zuzumuten, das Risiko einer Klärung des Eintritts der Festsetzungsverjährung im Rechtsmittelweg auf eigene Kosten zu übernehmen, um letztlich der Bekl. den sich hieraus ggf. ergebenden wirtschaftlichen Vorteil eines umsatzsteuerrechtlich unbelasteten Leistungsbezugs zu sichern (vgl. auch BSG, Urteil vom 17. Juli 2008 – B 3 KR 18/07 R, BSGE 101, 137, HFR 2009, 932, juris Rz. 15). Die Überbürdung eines solchen Risikos auf eine Vertragspartei, um der anderen Vertragspartei einen ihr nicht vom Vertragszweck gedeckten Vorteil zukommen zu lassen, entspricht nicht der Redlichkeit.

Abtretung an Bundesland B wirksam

37 b) Der Kl. ist aufgrund des mit der Bauunternehmerin geschlossenen Abtretungsvertrags vom 17./20. September 2019 Inhaber des Anspruchs auf Zahlung restlichen Werklohns in Höhe des USt-Betrags von ... € geworden, § 398 BGB.

Steuerfestsetzung gegen Bauunternehmerin durfte auch zivilrechtlich erst nach Abtretung an FA erfolgen

38 Ohne Erfolg wendet die Revision hiergegen ein, die Abtretung sei ins Leere gegangen, weil der Anspruch nach den Feststellungen des Berufungsgerichts erst mit Bestandskraft der gegen die Bauunternehmerin ergangenen Änderungsbescheide vom 10. Oktober 2019 und damit nach Abschluss des Abtretungsvertrags entstanden sei.

Abtretbarer Anspruch entstand bereits mit Eintritt der Gefahr für Bauunternehmerin, als Steuerschuldnerin herangezogen zu werden

39 Der Anspruch des Bauunternehmers auf Zahlung restlichen Werklohns in Höhe des USt-Betrags aufgrund ergänzender Vertragsauslegung entsteht nach der Rspr. des Senats mit Eintritt der Gefahr, wegen der Heranziehung als Steuerschuldner USt abführen zu müssen (vgl. BGH, Urteile in NZBau 2019, 242, HFR 2019, 329 Rz. 29; in BauR 2018, 1403, NZBau 2018, 524, HFR 2018, 661 Rz. 38). Das Entstehen des Anspruchs setzt dagegen nicht voraus, dass sich die Gefahr aufgrund bestandskräftiger Festsetzung der USt gegenüber dem Bauunternehmer bereits endgültig realisiert hat. Die Gefahr ist danach nicht erst mit Eintritt der Bestandskraft der an die Bauunternehmerin gerichteten Änderungsbescheide eingetreten, sondern bereits in dem Zeitpunkt, in dem die Bekl. ihren Antrag auf Erstattung der USt für die von der Bauunternehmerin ausgeführten Leistungen gestellt und damit für diese die Gefahr der Heranziehung als Steuerschuldnerin begründet hat. Eine anderslautende Feststellung ist dem Urteil des Berufungsgerichts ... nicht zu entnehmen.

Keine zivilrechtliche Verjährung des Nachzahlungsanspruchs

40 c) Der Anspruch ist nicht verjährt. Die diesbezüglichen Ausführungen des Berufungsgerichts stehen im Einklang mit der Senatsrechtsprechung (vgl. BGH, Urteil in BauR 2018, 1403, NZBau 2018, 524, HFR 2018, 661 Rz. 38) ...

Nichteinlegung eines Einspruchs kein treuwidriges Verhalten

41 d) Die Bekl. kann dem Kl. nicht nach § 404 BGB entgegengehalten, dass die Bauunternehmerin sich treuwidrig nicht gegen ihre umsatzsteuerrechtliche Inanspruchnahme gemäß § 27 Abs. 19 UStG zur Wehr gesetzt habe. Denn die unterlassene Rechtsverteidigung stellt sich, wie oben (2. a) bb) (5)) aufgezeigt, nicht als treuwidriges Verhalten der Bauunternehmerin zum Nachteil der Bekl. dar.

Kein Rechtsmissbrauch durch klagendes Bundesland

42 e) Schließlich kann die Bekl. ... auch nicht einwenden, die Geltendmachung des abgetretenen Anspruchs durch den Kl. sei rechtsmissbräuchlich gemäß § 242 BGB, weil der Kl. diese Rechtsposition unredlich erworben habe, indem er die Bauunternehmerin trotz eingetretener Festsetzungsverjährung als Steuerschuldnerin herangezogen und auf diese Weise den abgetretenen Anspruch erwirkt habe.

43 Allerdings kann auch die Ausübung eines abgetretenen Rechts gerade durch den Abtretungsempfänger rechtsmissbräuchlich gemäß § 242 BGB sein. Dies setzt jedoch voraus, dass der Abtretungsempfänger durch die Geltendmachung des abgetretenen Anspruchs gegen den Schuldner Treu und Glauben verletzt (vgl. BGH, Urteil vom 4. Juli 2002 – IX ZR 97/99, BGHZ 151, 236, juris Rz. 23; Urteil vom 15. März 2001 – IX ZR 273/98, NJW 2001, 1859, juris Rz. 48). Dabei führt indes nicht jedes rechts- oder pflichtwidrige Verhalten zur Unzulässigkeit der Ausübung der hierdurch erlangten Rechtsstellung (BGH, Urteil vom 28. Oktober 2009 – IV ZR 140/08 Rz. 21 m. w. N., NJW 2010, 289).

Steuerfestsetzung gegen Bauunternehmerin nicht willkürlich

44 Im Streitfall sind keine Umstände festgestellt oder erkennbar, die die Annahme eines zielgerichteten treuwidrigen Verhaltens des Kl. tragen könnten. Die etwaige fehlerhafte Beurteilung der Rechtslage durch den Kl. allein genügt hierfür nicht. Anhaltspunkte für ein objektiv unter keinem Gesichtspunkt mehr vertretbares, willkürliches Verhalten im Zeitpunkt der Änderungsbescheide vom 10. Oktober 2019 sind nicht erkennbar.

Außerdem hat Bauträgerin objektiv zur Verzögerung beigetragen

45 Lässt sich – wie hier – ein zielgerichtetes treuwidriges Verhalten nicht feststellen, so muss durch eine umfassende Abwägung der maßgeblichen Umstände des Einzelfalls entschieden werden, ob und inwieweit einem Beteiligten die Ausübung einer Rechtsposition nach Treu und Glauben verwehrt sein soll (BGH, Urteil in NJW 2010, 289 Rz. 21 m. w. N.). Danach kann die Bekl. den Einwand des Rechtsmissbrauchs gegenüber dem Kl. nicht erheben, zumal sie durch die Einlegung ihrer nicht mit einer Begründung versehenen Einsprüche und durch die erst in den Jahren 2018 und 2019 gestellten Erstattungsanträge objektiv selbst zu der zeitverzögerten Heranziehung der Bauunternehmerin und damit zu ihrer eigenen zeitverzögerten Inanspruchnahme aufgrund des abgetretenen Anspruchs beigetragen hat. Ein schutzwürdiges Interesse der Bekl., den abgetretenen Restwerklohnanspruch in Höhe des USt-Betrags nicht zahlen zu müssen, besteht mithin auch unter diesem Gesichtspunkt nicht.“

Anmerkung

1. Dass die Bekl. ihren „Erstattungsantrag“ für 2010 nicht schon 2015 oder 2016, sondern erst 2018 gestellt hat (und den für 2011 nicht ebenfalls schon 2018, sondern erst 2019), könnte z. B. an § 169 Abs. 2 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO gelegen haben. Der BGH schiebt möglichen „Gestaltungen“ in diese Richtung mit den Rz. 33 ff., 45 einen Riegel vor. Er stellt auf die objektive Verzögerung ab und nicht auf die subjektiven Gründe hierfür.

2. Das Urteil stellt außerdem (erneut) klar, dass Bauträgern wie der Bekl. kein Anspruch auf einen „umsatzsteuerrechtlich unbelasteten Leistungsbezug“ zusteht (vgl. auch BFH-Urteile in BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760, HFR 2017, 536, Rz. 57; vom 23.01.2019 – XI R 21/17, BFHE 264, 60, BStBl II 2019, 354, HFR 2019, 412, Rz. 23).

3. Indem der BGH den zivilrechtlichen Bestand des Nachzahlungsanspruchs von steuerrechtlichen Fragen wie der Festsetzungsverjährung „entkoppelt“, vereinfacht er nicht nur die Rechtsanwendung für die Unternehmer und die Zivilgerichte, sondern verringert auch mögliche USt-Ausfälle (vgl. dazu allgemein BFH-Urteil in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128, HFR 2014, 60, Rz. 56 f. einerseits, BFH-Beschluss vom 07.05.2020 – V R 40/19, BFHE 270, 166, HFR 2020, 1174, Frage 1 Buchst. b, Rz. 29 und Rz. 32 andererseits). Am Ende allen Streits ist auch für möglicherweise festsetzungsverjährte Zeiträume die USt wieder beim Fiskus angekommen. Die beklagte Bauträgerin ist zwar nun nicht mehr Steuerschuldnerin, aber immer noch Steuerträgerin, soweit ihr kein Vorsteuerabzug zusteht. Dass sie die USt auf die von ihr bezogenen Eingangsleistungen im genannten Umfang tragen soll, ist nicht nur systemgerecht, sondern entspricht auch dem (tatsächlichen bzw. hypothetischen) Willen der Vertragsparteien bei Vertragsschluss.

4. Ein ggf. bestehendes Recht der Bekl. auf (ggf. teilweisen) Vorsteuerabzug könnte die Bekl. mit den von der Bauunternehmerin berichtigten Rechnungen ausüben, und zwar nach Auffassung des Niedersächsischen FG (Urteil vom 17.09.2020 – 11 K 324/19, DStRE 2021, 225; Az. des BFH: V R 33/20) nicht erst 2019, sondern rückwirkend für die Besteuerungszeiträume 2010 und 2011. Mit dem Zusatz, dass sich die Steuerschuld „nach § 13b UStG“ richte, enthielten die ursprünglichen Rechnungen Angaben „zur gesondert ausgewiesenen USt“ (vgl. dazu z. B. BFH-Urteile vom 20.10.2016 – V R 26/15, BFHE 255, 348, BStBl II 2020, 593, HFR 2017, 164, Rz. 19; vom 22.01.2020 – XI R 10/17, BFHE 268, 331, BStBl II 2020, 601, HFR 2020, 732, Rz. 17); denn mit der Angabe, dass aus ihrer Sicht eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft vorliege, hat die Bauunternehmerin kraft Gesetzes auch angegeben, dass § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG von ihr nicht angewendet werde (§ 14a Abs. 5 Satz 2 UStG).

RiBFH Andreas Treiber

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

26 Überschreitung der Frist für die Informationsübermittlung nach Art. 10 ff. der Zusammenarbeits-VO und Aussetzung einer Steuerprüfung

Urteil vom 30. September 2021 – Rs. C-186/20, Hydina SK –

auf Vorlage des Najvyšší súd Slovenskej republiky (Oberstes Gericht der Slowakischen Republik) vom 5. März 2020

Zusammenarbeits-VO (EU) 904/2010 Art. 10

Art. 10 der VO (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer ist in Verbindung mit ihrem 25. Erwägungsgrund dahin auszulegen, dass darin keine Fristen vorgesehen werden, deren Überschreitung sich auf die Rechtmäßigkeit der Aussetzung einer Steuerprüfung auswirken kann, die im Recht des ersuchenden Mitgliedstaats bis zur Übermittlung von Informationen vorgesehen ist, die im Rahmen des mit dieser Verordnung eingeführten Mechanismus der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden vom ersuchten Mitgliedstaat angefordert werden.

Das Urteil erging im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der H, einem Unternehmen mit Sitz in der Slowakei, und der Finanzdirektion der Slowakischen Republik über eine Steuerprüfung infolge eines Antrags auf Vorsteuerabzug für Warenlieferungen. Es betrifft die Auslegung von Art. 10 der Zusammenarbeits-VO der EU; es geht um die Frage, welche Folge die Überschreitung der dort vorgesehenen Frist für die Informationsübermittlung durch die ersuchte Behörde für das Steuerverfahren im Mitgliedstaat der ersuchenden Behörde hat.

Im Besteuerungszeitraum Dezember 2013 machte H ein Recht auf Vorsteuerabzug für die Lieferung von Fleischerzeugnissen geltend, die in den von der ebenfalls in der Slowakei ansässigen A ausgestellten Rechnungen aufgeführt waren.

Zur Prüfung der Frage, ob die Voraussetzungen für ein Vorsteuerabzugsrecht erfüllt seien, leitete das FA Prešov (Slowakei) ein Steuerprüfungsverfahren ein und führte umfangreiche Beweiserhebungsmaßnahmen durch, um festzustellen, ob Verbindungen zwischen A und H bestanden. Hierbei setzte das FA die Steuerprüfung wegen Ersuchen um Informationen, die es gemäß dem in der Zusammenarbeits-VO Nr. 904/2010 vorgesehenen Verfahren an die jeweils zuständigen Behörden zweier Mitgliedstaaten gerichtet hatte, zweimal aus, um festzustellen, ob die von A an H in Rechnung gestellten Waren tatsächlich geliefert worden waren.

Das erste Informationsersuchen wurde an die zuständigen Behörden Polens gerichtet, wo die Waren von A erworben worden waren. Dies führte zu einer Aussetzung der Steuerprüfung für den Zeitraum vom 26. August 2014 bis zum 11. März 2015. Das FA hob die Aussetzung erst nach Erhalt der Antwort der polnischen Behörden auf, die nach Ablauf der in Art. 10 der VO Nr. 904/2010 vorgesehenen Dreimonatsfrist eintraf. Dabei wurden die Art. 11 und 12 der VO nicht angewandt.

Das zweite Informationsersuchen wurde an die zuständigen Behörden Ungarns gerichtet, mit dem Ziel, das Protokoll einer Anhörung des Geschäftsführers von A, eines ungarischen Staatsangehörigen, zu erhalten. Dies führte erneut zu einer Aussetzung der Steuerprüfung für den Zeitraum vom 20. April bis zum 1. Juli 2015.

Nach Abschluss des Verfahrens kam das FA zu dem Ergebnis, H habe keinen Nachweis dafür erbracht, dass A im Dezember 2013 tatsächlich die in den ihm vorgelegten Rechnungen genannten Waren geliefert habe. Es stellte fest, dass A in diesem Besteuerungszeitraum keine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt habe, sie das Recht, über die Waren als Eigentümer zu verfügen, in Wirklichkeit nicht erworben habe und die Waren folglich nicht an andere Stpfl. habe liefern können. Das FA lehnte demnach den begehrten Vorsteuerabzug ab.

Hierüber kam es zu einem Rechtsstreit, in dem H sich u. a. auf die überlange Gesamtdauer der Steuerprüfung berief. Nach § 46 Abs. 10 der polnischen Abgabenordnung (AO) dürfe die Dauer einer Steuerprüfung ein Jahr ab dem Zeitpunkt ihrer Einleitung nicht überschreiten. Im vorliegenden Fall sei die Steuerprüfung aber am 21. März 2014 eingeleitet und am 7. Dezember 2015 beendet worden.

Das Regionalgericht Prešov wies die Klage ab. Zur Dauer der Steuerprüfung führte das Gericht aus, aus § 61 Abs. 5 AO ergebe sich, dass die in § 46 Abs. 10 AO vorgesehene Frist bei einer Aussetzung der Steuerprüfung nicht weiterlaufe. Dies bedeute, dass der Zeitraum, in dem die Steuerprüfung ausgesetzt worden sei, nicht berücksichtigt werde. Da die Steuerprüfung im Ausgangsverfahren aufgrund zweier Informationsersuchen nach der Zusammenarbeits-VO Nr. 904/2010 ausgesetzt worden war, entschied das Regionalgericht, dass die Rüge von H betreffend die Dauer dieser Prüfung nicht begründet sei.

Das mit der Kassationsbeschwerde gegen dieses Urteil befasste Oberste Gericht der Slowakischen Republik legte die Sache dem EuGH vor. Dabei wies es darauf hin, dass die Notwendigkeit, in Anwendung der Zusammenarbeits-VO Nr. 904/2010 Informationen einzuholen, eine Aussetzung der Steuerprüfung rechtfertige. Allerdings hätten die ersuchten Behörden diese Informationen gemäß Art. 10 der Zusammenarbeits-VO i. V. m. deren 25. Erwägungsgrund innerhalb einer Frist von höchstens drei Monaten nach dem Zeitpunkt des Eingangs des Ersuchens zu übermitteln. Im

vorliegenden Fall sei diese Frist jedoch nicht eingehalten worden. Außerdem sei die Fristüberschreitung auch nicht in Anwendung des in den Art. 11 und 12 der VO vorgesehenen Verfahrens, das eine Verlängerung der Frist ermöglichen, geheilt worden. Unter Hinweis auf den Umstand, dass die unter § 61 Abs. 1 Buchst. b AO eingefügte Fn. 21a auf die gesamte VO Nr. 904/2010 als Beispiel für eine besondere Vorschrift verweist, deren Anwendung die Aussetzung einer Steuerprüfung zu rechtfertigen vermag, warf das Oberste Gericht die Frage auf, ob es möglich sei, einerseits aus dieser VO einen legitimen Grund für die Aussetzung der Steuerprüfung abzuleiten und andererseits ihre Bestimmungen, insbesondere Art. 10, außer Acht zu lassen.

Der EuGH antworte auf die ihm in diesem Zusammenhang gestellten Fragen:

Vorlagefragen (Folgen der Überschreitung der Frist für die Informationsübermittlung nach Art. 10 Zusammenarbeits-VO)

28 „Mit seinen drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 10 der VO Nr. 904/2010 i. V. m. ihrem 25. Erwägungsgrund dahin auszulegen ist, dass darin Fristen vorgesehen werden, deren Überschreitung sich auf die Rechtmäßigkeit der Aussetzung einer Steuerprüfung auswirken kann, die im nationalen Recht des ersuchenden Mitgliedstaats bis zur Übermittlung von Informationen vorgesehen ist, die im Rahmen des mit dieser Verordnung eingeführten Mechanismus der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden vom ersuchten Mitgliedstaat angefordert werden.“

Überschreitung einer der in Art. 10 Zusammenarbeits-VO vorgesehenen Fristen eröffnet dem Stpfl. keinerlei Rechte

29 Nach ständiger Rspr. des Gerichtshofs sind bei der Auslegung einer Unionsrechtsvorschrift nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch der Kontext, in dem sie steht, und die Ziele, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden, zu berücksichtigen (...).

30 Was den Wortlaut von Art. 10 der VO Nr. 904/2010 angeht, so sieht dieser vor, dass die ersuchte Behörde die von der ersuchenden Behörde angeforderten Informationen möglichst rasch, spätestens jedoch drei Monate nach dem Zeitpunkt des Eingangs des Ersuchens übermitteln, wobei diese Frist auf einen Zeitraum von höchstens einem Monat verkürzt wird, wenn die angeforderten Informationen der ersuchten Behörde bereits vorliegen.

31 Wie sich aus dem 25. Erwägungsgrund der VO ergibt, werden mit Art. 10 folglich die Höchstfristen festgesetzt, in denen die ersuchte Behörde der ersuchenden Behörde die von dieser angeforderten Informationen zu übermitteln hat.

32 Nach der in Rz. 29 des vorliegenden Urteils angeführten Rspr. ist allerdings für die Bestimmung der Tragweite von Art. 10 der VO Nr. 904/2010 auch eine Berücksichtigung der Art. 11 und 12 der VO erforderlich, die mit Art. 10 zusammen den Abschnitt 2 (‚Frist für die Informationsübermittlung‘) des Kapitels II der VO bilden.

33 Art. 11 der VO Nr. 904/2010 sieht insoweit vor, dass in bestimmten speziellen Kategorien von Fällen zwischen der ersuchten und der ersuchenden Behörde andere als die in Art. 10 genannten Fristen vereinbart werden können. Art. 12 der VO bestimmt, dass die ersuchte Behörde, wenn sie nicht in der Lage ist, auf das Ersuchen fristgerecht zu antworten, der ersuchenden Behörde unverzüglich schriftlich mitzuteilen hat, welche Gründe einer fristgerechten Antwort entgegenstehen und wann sie dem Ersuchen ihres Erachtens wahrscheinlich nachkommen kann.

34 Aus diesen Artikeln ergibt sich, dass der Unionsgesetzgeber für die zuständigen Steuerbehörden der Mitgliedstaaten ausdrücklich die Möglichkeit in Betracht gezogen

hat, nach Ablauf der in Art. 10 der VO Nr. 904/2010 vorgesehenen Fristen auf ein Informationsersuchen zu antworten.

35 Außerdem lässt sich den Art. 11 und 12 der VO Nr. 904/2010 auch entnehmen, dass sich die in Art. 10 der VO vorgesehenen Fristen nicht auf das Verhältnis zwischen den zuständigen Steuerbehörden, die im Rahmen des durch die Verordnung eingeführten Mechanismus zur Zusammenarbeit verpflichtet sind, und den Stpfl. beziehen, sondern ausschließlich auf das Verhältnis zwischen diesen Behörden. Zum einen können die betreffenden Steuerbehörden nämlich – ohne dass sie verpflichtet wären, den betroffenen Stpfl. zu konsultieren – gemäß Art. 11 eine längere Frist vereinbaren, und zum anderen wird gemäß Art. 12 allein die ersuchende Behörde, nicht aber der Stpfl. von der ersuchten Behörde darüber informiert, dass eine Antwort auf das Ersuchen innerhalb der festgesetzten Frist nicht möglich ist.

36 Zudem ist für den Fall, dass eine der sich aus der Anwendung dieser Bestimmungen ergebenden Fristen durch die Steuerbehörden überschritten wird, weder in den Art. 10 bis 12 noch in einer anderen Bestimmung der VO Nr. 904/2010 irgendeine Folge für die Steuerbehörden oder für die Stpfl. vorgesehen.

37 Somit ergibt sich aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen und folglich aus dem Kontext, in dem Art. 10 steht, dass die Überschreitung einer der in diesem Artikel vorgesehenen Fristen dem betreffenden Stpfl. keinerlei Rechte eröffnet und keine spezifischen Folgen nach sich zieht – auch nicht in Bezug auf die Rechtmäßigkeit der im nationalen Recht des ersuchenden Mitgliedstaats vorgesehenen Aussetzung der Steuerprüfung, bis die angeforderten Informationen durch den ersuchten Mitgliedstaat übermittelt worden sind.

38 Diese Auslegung wird durch das mit der VO Nr. 904/2010 verfolgte Ziel bestätigt.

39 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die VO nach ihrem Art. 1 Abs. 1 zum Ziel hat, die Modalitäten zu regeln, nach denen die in den Mitgliedstaaten mit der Anwendung der Vorschriften auf dem Gebiet der MwSt beauftragten zuständigen Behörden untereinander und mit der Kommission zusammenarbeiten, um die Einhaltung dieser Vorschriften zu gewährleisten, und zu diesem Zweck Regeln und Verfahren festlegt, nach denen diese Behörden untereinander zusammenarbeiten und Informationen austauschen, die für die korrekte Festsetzung der MwSt, die Kontrolle ihrer richtigen Anwendung insbesondere auf grenzüberschreitende Umsätze sowie die Bekämpfung des MwSt-Betrugs geeignet sind.

40 Die VO Nr. 904/2010 soll, wie sich aus ihren Erwägungsgründen 5 und 7 ergibt, durch die Einrichtung eines gemeinsamen Systems für die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten – vor allem hinsichtlich des Informationsaustauschs – dazu beitragen, die richtige Festsetzung der MwSt sicherzustellen, insbesondere in Bezug auf Tätigkeiten, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats erfolgen, für die jedoch die MwSt in einem anderen Mitgliedstaat geschuldet wird. Wie der Unionsgesetzgeber im achten Erwägungsgrund dieser VO anerkannt hat, hängt die Kontrolle der richtigen Anwendung der MwSt auf grenzüberschreitende Umsätze, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem der Lieferer oder Dienstleistungserbringer ansässig ist, steuerbar sind, nämlich in vielen Fällen von Informationen ab, die dem Mitgliedstaat der Ansässigkeit vorliegen oder die von diesem Mitgliedstaat viel einfacher beschafft werden können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Juni 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, HFR 2020, 848, Rz. 43).

41 Die VO Nr. 904/2010 soll somit eine Verwaltungszusammenarbeit zum Zweck des Austauschs von Informatio-

nen ermöglichen, die für die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten erforderlich sein können (Urteil KrakVet Marek Batko, EU:C:2020:485, HFR 2020, 848, Rz. 48).

42 Hingegen kann die VO Nr. 904/2010 nicht dahin ausgelegt werden, dass sie den Stpfl. spezifische Rechte einräumen würde, da es in dieser VO keine ausdrückliche Bestimmung in diesem Sinne gibt (vgl. entsprechend Urteil vom 20. Juni 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, HFR 2018, 672, Rz. 105 und die dort angeführte Rspr.).

43 Die VO regelt außerdem nicht die maximale Dauer einer Steuerprüfung oder die Voraussetzungen für die Aussetzung einer solchen Prüfung, wenn das in der VO vorgesehene Verfahren zum Informationsaustausch eingeleitet wird. Folglich kann sich ein Stpfl. nicht auf die VO berufen, um die Rechtmäßigkeit der Aussetzung der gegen ihn gerichteten Steuerprüfung wegen übermäßiger Dauer dieser Aussetzung anzugreifen.

44 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass (s. Leitsatz).“

27 Sollbesteuerung einer einmaligen Dienstleistung gegen Ratenzahlung

Urteil vom 28. Oktober 2021 – Rs. C-324/20, X-Beteiligungsgesellschaft –

auf Vorlage des BFH vom 7. Mai 2020 – V R 16/19 (HFR 2020, 1191)

MwStSystRL Art. 64 Abs. 1, Art. 90 Abs. 1, UStG § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a, § 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1

1. Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass eine in Raten vergütete einmalige Dienstleistung nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fällt.

2. Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass bei Vorliegen einer Ratenzahlungsvereinbarung die Nichtbezahlung eines Teilbetrags der Vergütung vor seiner Fälligkeit nicht als Nichtbezahlung des Preises im Sinne dieser Bestimmung eingestuft werden und deshalb nicht zu einer Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage führen kann.

In dem Urteil geht es um eine Dienstleistung, die Ende 2012 vollständig erbracht wurde und deren Gegenleistung vertragsgemäß in fünf Jahresraten in den folgenden Jahren gezahlt wurde. Das FA unterwarf das Gesamthonorar 2012 der Besteuerung. Hierüber kam es zu einem Rechtsstreit, der beim BFH anhängig wurde. Dieser legte die Sache dem EuGH vor. Er hatte Zweifel, ob eine Dienstleistung vorliegt, die gemäß Art. 64 MwStSystRL zu aufeinanderfolgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass gibt oder eine Minderung der Bemessungsgrundlage gemäß Art. 90 MwStSystRL in Frage kommt.

Der EuGH beantwortete die ihm in diesem Zusammenhang vorgelegten Fragen wie folgt:

Vorlagefrage 1

33 „Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass eine in Raten vergütete einmalige Dienstleistung in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fällt.“

Einmalige Dienstleistung auch bei Vergütung in Raten keine Dienstleistung i. S. des Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL, die zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass gibt

34 Vorab ist festzustellen, dass Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL im Licht von Art. 63 dieser Richtlinie auszulegen ist, da die

erstgenannte Bestimmung untrennbar mit Letzterer verbunden ist.

35 Zum einen ist nach Art. 63 für Steuertatbestand und Steueranspruch auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Zum anderen gelten nach Art. 64 Abs. 1 Dienstleistungen, wenn sie u. a. zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben, i. S. des genannten Art. 63 als mit Ablauf des Zeitraums bewirkt, auf den sich diese Zahlungen beziehen.

36 Aus der Anwendung dieser beiden Bestimmungen in Verbindung miteinander ergibt sich, dass bei Leistungen, die zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben, der Steuertatbestand und der Steueranspruch mit Ablauf des Zeitraums entstehen, auf den sich diese Zahlungen beziehen (Urteil vom 29. November 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970, HFR 2019, 61, Rz. 28 und die dort angeführte Rspr.).

37 Was die Auslegung der Wendung ‚Leistungen, die zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben‘ betrifft, könnte diese entweder dahin verstanden werden, dass sie einmalige Leistungen umfasst, deren vereinbarte Vergütung in mehreren Teilbeträgen gezahlt wird, oder dahin, dass sie sich nur auf Leistungen bezieht, die gerade ihrer Art nach eine Ratenzahlung rechtfertigen, d. h. solche, die nicht einmalig, sondern wiederholt oder kontinuierlich während eines bestimmten Zeitraums erbracht werden.

38 Letztere Auslegung wird durch den Wortlaut und den Zweck von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL bestätigt. Nach dieser Bestimmung wird der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld nämlich nach dem Ablauf der Zeiträume bestimmt, auf die sich die aufeinanderfolgenden Zahlungen beziehen. Da diese Zahlungen notwendigerweise die Gegenleistung für die erbrachten Leistungen darstellen, setzt diese Bestimmung daher implizit voraus, dass diese Leistungen in den nämlichen Zeiträumen erbracht worden sind. Unter diesen Umständen kann die Anwendung von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL nicht allein davon abhängen, dass für die Leistung eine Zahlung in Form von Raten erfolgt.

39 Folglich setzt die Anwendung dieses Art. 64 Abs. 1 einen Zusammenhang zwischen der Art der betreffenden Leistungen und der ratenweisen Zahlung voraus, so dass diese Bestimmung eine einmalige Leistung auch dann nicht betreffen kann, wenn diese in Raten vergütet werden soll.

40 Diese wörtliche Auslegung von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL wird durch dessen Ziel und die Systematik der genannten Richtlinie bestätigt.

41 Insoweit ist festzustellen, dass Art. 64 Abs. 1 dieser Richtlinie i. V. m. deren Art. 63 die Erhebung der MwSt und insbesondere die Bestimmung des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerschuld erleichtern soll.

42 Für die Bestimmung des Zeitpunkts des Eintritts von Steuertatbestand und Steueranspruch muss nämlich nach Art. 63 MwStSystRL der Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung einer Leistung ermittelt werden. Wie der Generalanwalt ... ausgeführt hat, bestimmt dieser Artikel nicht näher, welches Ereignis als Zeitpunkt der Erbringung der Leistung anzusehen ist, so dass es Sache der zuständigen nationalen Behörden und Gerichte ist, den Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Erbringung festzustellen.

43 Dagegen sind nach Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL die Steuerentstehung und der Steueranspruch mit dem Ablauf des Zeitraums verbunden, auf den sich die Zahlungen für die erbrachten Leistungen beziehen. Diese Bestimmung enthält somit eine rechtliche Regelung, die es ermöglicht, den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld mit Hilfe einer gesetzlichen Fiktion genau zu bestimmen, wodurch vermieden wird, dass die für die Bestimmung des Zeit-

punkts der tatsächlichen Erbringung einer Leistung erforderlichen tatsächlichen Feststellungen getroffen werden müssen.

44 Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, genügt es dann, wenn Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL anwendbar ist, für die Erfüllung der sich für den Stpfl. aus Art. 226 Nr. 7 dieser Richtlinie ergebenden Anforderungen, wonach die Rechnung das Datum enthält, an dem die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird, dass diejenigen Zeiträume der Dienstleistungen in den Rechnungen angegeben werden, auf die sich die aufeinanderfolgenden Zahlungen beziehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, HFR 2016, 1031, Rz. 29 bis 31).

45 Die Anwendung von Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie als rechtliche Regelung zur Bestimmung des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerschuld ist jedoch nur geboten, wenn der Zeitpunkt oder die Zeitpunkte der tatsächlichen Erbringung der Leistungen nicht eindeutig sind und zu unterschiedlichen Beurteilungen Anlass geben können, was dann der Fall ist, wenn diese Leistungen in Anbetracht ihres kontinuierlichen oder wiederkehrenden Charakters in einem oder mehreren bestimmten Zeiträumen erbracht werden.

46 Wie der Generalanwalt ... ausgeführt hat, kann Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL hingegen dann, wenn der Zeitpunkt der Leistungserbringung eindeutig ist, insbesondere wenn es sich um eine einmalige Leistung handelt und ihr Beendigungszeitpunkt anhand des Vertragsverhältnisses zwischen den Umsatzbeteiligten exakt bestimmbar ist, nicht angewandt werden, ohne dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 63 dieser Richtlinie zuwiderzulaufen.

47 Zudem sind nach dieser Bestimmung im Licht des 24. Erwägungsgrundes der MwStSystRL der Steuertatbestand und der Steueranspruch keine Elemente, die zur freien Disposition der Parteien eines Vertrags stehen. Der Unionsgesetzgeber wollte vielmehr den Zeitpunkt, zu dem die Steuerschuld in allen Mitgliedstaaten entsteht, so weit wie möglich harmonisieren, um eine einheitliche Erhebung der MwSt zu gewährleisten (Urteil vom 2. Mai 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, HFR 2019, 542, Rz. 22 und die dort angeführte Rspr.).

48 Es liefe daher Art. 63 MwStSystRL zuwider, wenn man einem Stpfl., der eine einmalige Leistung erbracht und gleichzeitig für die Vergütung dieser Leistung eine Ratenzahlungsvereinbarung getroffen hat, die Möglichkeit einräumen würde, sich für die Anwendung von Art. 64 Abs. 1 dieser Richtlinie zu entscheiden und somit den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld und der Fälligkeit der MwSt selbst zu bestimmen.

49 Eine solche Auslegung von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL wäre auch schwer mit Art. 66 Buchst. a und b dieser Richtlinie vereinbar. Nach diesen Bestimmungen können die Mitgliedstaaten nämlich abweichend von den Art. 63 bis 65 der Richtlinie vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Stpfl. spätestens mit der Ausstellung der Rechnung oder bei der Vereinnahmung des Preises entsteht. Art. 66 Buchst. a und b MwStSystRL würde indessen weitgehend ausgehöhlt, wenn anstelle der Mitgliedstaaten die Stpfl. den Zeitpunkt von Entstehung und Fälligkeit der MwSt nach Maßgabe der vertraglich vorgesehenen Vergütungsmodalitäten selbst gestalten könnten.

50 Im Übrigen kann aus der Rspr. des Gerichtshofs nicht abgeleitet werden, dass Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL auch bei einmaligen Leistungen Anwendung finden kann. Denn die Fälle, in denen der Gerichtshof die Anwendbarkeit dieser Bestimmung bejaht hat, betrafen Dienstleistungen, die während bestimmter Zeiträume auf der Grundlage vertraglicher Beziehungen erbracht wurden, die Dauerschuldverhältnisse begründeten, sei es die Vermietung eines Fahr-

zeugs (Urteil vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, HFR 2012, 454), die Erbringung von Rechts-, Wirtschafts- und Finanzberatung (Urteile vom 3. September 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, HFR 2015, 987, und Barlis 06, EU:C:2016:690, HFR 2016, 1031) oder auch die Vermittlung eines Spielers an einen Fußballverein und dessen dortigen Verbleib (Urteil baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970, HFR 2019, 61).

Steuerpflicht hängt nicht davon ab, dass Stpfl. für Lieferung oder Dienstleistung geschuldete Steuer zuvor vom Leistungsempfänger erhalten hat

51 Auch der Umstand, dass die Stpfl. die MwSt, die sie an den Staat entrichten müssen, möglicherweise vorfinanzieren müssen, wenn sie einmalige Leistungen erbringen, deren Vergütung ratenweise erfolgt, kann die Schlussfolgerungen in den Rz. 39 und 48 des vorliegenden Urteils nicht entkräften.

52 Zwar ist nach ständiger Rspr. im Einklang mit dem Grundsatz der Neutralität der MwSt der Unternehmer in seiner Eigenschaft als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten MwSt zu entlasten (Urteil vom 15. Oktober 2020, E, C-335/19, EU:C:2020:829, HFR 2020, 1202, Rz. 31 und die dort angeführte Rspr.).

53 Wie der Generalanwalt ... ausgeführt hat, beschränkt sich die Rolle der Stpfl. jedoch nicht darauf, Steuereinnahmer zu sein. Nach Art. 193 MwStSystRL richtet sich die Pflicht zur Entrichtung der Steuer grundsätzlich an sie, wenn sie Gegenstände steuerpflichtig liefern oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringen, ohne dass diese Pflicht vom vorherigen Erhalt der Gegenleistung oder zumindest des der Steuer, die für die erbrachte Lieferung oder Leistung entrichtet wird, entsprechenden Betrags abhängt.

54 Nach Art. 63 MwStSystRL entsteht der Steueranspruch nämlich zu dem Zeitpunkt, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird, also zum Zeitpunkt der Ausführung des betreffenden Umsatzes, unabhängig davon, ob die für diesen Umsatz geschuldete Gegenleistung bereits entrichtet worden ist. Daher schuldet der Lieferer eines Gegenstands oder der Dienstleistungserbringer dem Fiskus die MwSt, selbst wenn er von seinem Kunden noch keine Zahlung für den bewirkten Umsatz erhalten hat (Urteil vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn, C-274/10, EU:C:2011:530, HFR 2011, 1168, Rz. 46).

55 Nach alledem ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass (s. Leitsatz 1).

Vorlagefrage 2

56 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass bei Vorliegen einer Ratenzahlungsvereinbarung die Nichtbezahlung eines Teilbetrags der Vergütung vor seiner Fälligkeit als Nichtbezahlung des Preises im Sinne dieser Bestimmung einzustufen ist und deshalb zu einer Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage führen kann.

Bei Ratenzahlungsvereinbarung führt Nichtbezahlung eines Teilbetrags der Vergütung vor seiner Fälligkeit nicht gemäß Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL zu Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage

57 Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL sieht vor, dass die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes vermindert wird.

58 Wie sich aus der Rspr. des Gerichtshofs ergibt, verpflichtet diese Bestimmung in den von ihr erfassten Fällen die Mitgliedstaaten, die Steuerbemessungsgrundlage und mithin den Betrag der vom Stpfl. geschuldeten MwSt immer dann zu vermindern, wenn der Stpfl. nach der Bewirkung eines Umsatzes die gesamte Gegenleistung oder einen Teil davon nicht erhält. Diese Bestimmung ist Ausdruck eines fundamentalen Grundsatzes der MwStSystRL, nach dem Bemessungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist und aus dem folgt, dass die Steuerverwaltung als MwSt keinen höheren als den dem Steuerpflichtigen gezahlten Betrag erheben darf (Urteil vom 12. Oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízíng, C-404/16, EU:C:2017:759, HFR 2017, 1172, Rz. 26 und die dort angeführte Rspr.).

59 Was die teilweise oder vollständige Nichtbezahlung der Gegenleistung betrifft, kann diese im Gegensatz zur Auflösung oder Annullierung des Vertrags die Parteien nicht in die Lage versetzen, in der sie sich vor Vertragsschluss befunden haben. Bleibt die Bezahlung aus, ohne dass es zu einer Auflösung oder Annullierung des Vertrags gekommen ist, so schuldet der Käufer des Gegenstands oder der Empfänger der Leistung weiterhin den vereinbarten Preis, und dem Verkäufer des Gegenstands oder dem Dienstleistungserbringer steht grundsätzlich immer noch seine Forderung zu, die er vor Gericht geltend machen kann. Es kann jedoch nicht ausgeschlossen werden, dass eine solche Forderung tatsächlich endgültig uneinbringlich wird, da die Nichtbezahlung sich dadurch auszeichnet, dass es ungewiss ist, ob sie ihrer Art nach von Dauer oder vorübergehend sein wird (vgl. in diesem Sinne Urteil Lombard Ingatlan Lízíng, EU:C:2017:759, HFR 2017, 1172, Rz. 29 und 30).

60 Somit betrifft die Nichtbezahlung der Gegenleistung i. S. von Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL nur die Fälle, in denen der Empfänger einer Lieferung von Gegenständen oder der Dienstleistungsempfänger eine Forderung nicht oder nur teilweise erfüllt, die nach dem mit dem Lieferanten oder dem Dienstleistungserbringer geschlossenen Vertrag gegen ihn besteht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juli 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, HFR 2015, 819, Rz. 36 und die dort angeführte Rspr.).

61 Im Licht dieser Rspr. ist festzustellen, dass unter den in Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL genannten Fall der Nichtbezahlung der Gegenleistung nicht die ratenweise Zahlung der für eine Dienstleistung geschuldeten Vergütung gemäß dem von den Parteien geschlossenen Vertrag fällt.

62 Zum einen ändert diese Zahlungsmodalität nämlich nicht die Höhe der Vergütung, die der Stpfl. erhalten soll oder die er tatsächlich einfordern kann. Unter diesen Umständen bleibt die Besteuerungsgrundlage unverändert, und die Steuerbehörde erhebt als MwSt keinen höheren als den der Vergütung des Stpfl. entsprechenden Betrag. Zum anderen kann, da eine Honorarrate vor ihrem Zahlungstermin nicht fällig ist, eine solche Situation nicht einer Situation gleichgesetzt werden, in der der Leistungsempfänger die gegen ihn bestehende Forderung nur teilweise erfüllt.

63 Wie sich im Übrigen bereits aus den Ausführungen in den Rz. 51 bis 54 des vorliegenden Urteils ergibt, ist es für die Zwecke der Auslegung von Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL unerheblich, dass ein Stpfl. in bestimmten Fällen zur Vorfinanzierung der von ihm an die Steuerverwaltung zu entrichtenden MwSt gezwungen sein kann.

64 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass (s. Leitsatz 2).“

Anmerkung

Der BFH hat das bis zum Ergehen des vorliegenden EuGH-Urteils ausgesetzte Revisionsverfahren

(Az. V R 16/19) unter dem neuen Az. V R 37/21 wieder aufgenommen.

In dem mit der Revision angefochtenen Urteil (FG Rheinland-Pfalz vom 26.03.2019 – 3 K 1816/18, EFG 2019, 835 m. Anm. Amendt, MwStStR 2019, 601 m. Anm. Meurer) hatte das FG eine Uneinbringlichkeit des Entgelts i. S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG auf Zeit angenommen. Bei einer Ratenzahlungsvereinbarung sei bei Erstreckung der hinausgeschobenen Fälligkeit über mehr als zwei Veranlagungszeiträume Uneinbringlichkeit i. S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG anzunehmen.

Bei richtlinienkonformer Auslegung des § 17 UStG kann aber Uneinbringlichkeit des Entgelts i. S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG grundsätzlich nur bei Nichtzahlung des Entgelts i. S. des Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL angenommen werden. Im Fall des Ratenverkaufs (Art. 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL) und einer einmaligen Dienstleistung mit einer Ratenzahlungsvereinbarung liegt eine derartige Nichtzahlung des Entgelts bis zur Fälligkeit der Raten nicht vor.

RiBFH a. D. Dr. Friedrich Klenk

28 Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage bei Uneinbringlichkeit des Entgelts

Urteil vom 11. November 2021 – Rs. C-398/20, ELVOSPOL – auf Vorlage des Krajský soud v Brně (Regionalgericht Brünn, Tschechische Republik) vom 29. Juli 2020

MwStSystRL Art. 90

Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Bestimmung entgegensteht, die die Berichtigung des Mehrwertsteuerbetrags von der Bedingung abhängig macht, dass die teilweise oder vollständig unbeglichene Forderung nicht innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Schuldnergesellschaft entstanden ist, obwohl sich mit dieser Bedingung nicht ausschließen lässt, dass diese Forderung letztlich endgültig uneinbringlich werden kann.

Die Klin. lieferte am 29. November 2013 Gegenstände an die M. Am 19. Mai 2014 erklärte ein tschechisches Gericht M für zahlungsunfähig und legte die Modalitäten ihrer Liquidation fest.

Die Klin. berichtigte daraufhin in ihrer MwSt-Erklärung ihre Steuerbemessungsgrundlage auf der Grundlage von § 44 Abs. 1 des tschechischen Mehrwertsteuergesetzes (MwStG) und machte geltend, M habe die Rechnung für die bewirkte Lieferung nicht bezahlt.

Die zuständige Steuerbehörde war jedoch der Ansicht, § 44 Abs. 1 MwStG schließe eine Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage aus, und setzte die MwSt für 2015 fest, ohne den Berichtigungsantrag zu berücksichtigen.

Hierüber kam es zu einem Rechtsstreit, der beim Regionalgericht Brünn anhängig wurde.

Dieses legte die Sache dem EuGH vor. Es geht mit der Finanzverwaltung davon aus, § 44 Abs. 1 MwStG sei dahin auszulegen, dass er eine MwSt-Berichtigung davon abhängig macht, dass die teilweise oder vollständig unbeglichene Forderung nicht innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Schuldnergesellschaft entstanden ist. § 44 Abs. 1 MwStG

beruhe einem Beschluss des Obersten Verwaltungsgerichts zufolge auf der ökonomischen Hypothese, wonach ein Gewerbetreibender umso mehr in der Lage sei, auf dem Markt die für die Zahlungsunfähigkeit seines Geschäftspartners sprechenden Anzeichen auszumachen, je dichter Aushandlung und Abschluss eines Geschäfts zwischen dem Gewerbetreibenden und seinem Geschäftspartner an den Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit des Geschäftspartners heranrückten. Ein Gewerbetreibender, der innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit des künftigen Gemeinschuldners Geschäfte mit diesem tätige, könne nämlich diesem Beschluss zufolge nach allgemeinen wirtschaftlichen Erkenntnissen das unmittelbare Bestehen der Zahlungsunfähigkeit nicht übersehen, so dass es nicht gerechtfertigt sei, ihm die Möglichkeit der Berichtigung des MwSt-Betrags zu gewähren.

Das Regionalgericht hatte jedoch Zweifel, ob diese Regelung mit Art. 90 MwStSystRL vereinbar ist.

Der EuGH antwortete auf die ihm in diesem Zusammenhang gestellte Frage:

Vorlagefrage

23 „Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 90 MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Bestimmung entgegensteht, die die Berichtigung des MwSt-Betrags davon abhängig macht, dass die teilweise oder vollständig unbeglichene Forderung nicht innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Schuldnergesellschaft entstanden ist.

Minderung der Steuerbemessungsgrundlage bei Nichtzahlung des Entgelts nach Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL

24 Insofern ist darauf hinzuweisen, dass Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL vorsieht, dass im Fall der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert wird.

25 Nach der Rspr. des Gerichtshofs verpflichtet diese Bestimmung die Mitgliedstaaten, die MwSt-Bemessungsgrundlage und mithin den Betrag der vom Stpfl. geschuldeten MwSt immer dann zu vermindern, wenn der Stpfl. nach der Bewirkung eines Umsatzes die gesamte Gegenleistung oder einen Teil davon nicht erhält. Diese Bestimmung ist Ausdruck eines fundamentalen Grundsatzes der MwStSystRL, nach dem die tatsächlich erhaltene Gegenleistung als Bemessungsgrundlage dient und aus dem folgt, dass die Steuerverwaltung als MwSt keinen Betrag erheben darf, der den dem Stpfl. gezahlten übersteigt (Urteil vom 15. Oktober 2020, E, C-335/19, EU:C:2020:829, HFR 2020, 1202, Rz. 21 und die dort angeführte Rspr.).

Art. 90 Abs. 2 MwStSystRL erlaubt nicht, von Minderung der Steuerbemessungsgrundlage abzusehen, wenn Forderung endgültig uneinbringlich ist

26 Art. 90 Abs. 2 MwStSystRL bestimmt, dass die Mitgliedstaaten im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung der Gegenleistung von der in Art. 90 Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Verpflichtung zur Verminderung der MwSt-Bemessungsgrundlage abweichen können.

27 Der Gerichtshof hat klargestellt, dass diese strikt auf den Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung beschränkte Abweichungsbefugnis auf der Erwägung beruht, dass es unter bestimmten Umständen und aufgrund der Rechtslage in dem betreffenden Mitgliedstaat schwierig sein kann, nachzuprüfen, ob die Gegenleistung endgültig

oder nur vorläufig nicht erbracht wurde (Urteil vom 11. Juni 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, HFR 2020, 746, Rz. 23 und die dort angeführte Rspr.).

28 Daraus folgt, dass die Ausübung einer solchen Abweichungsbefugnis gerechtfertigt werden muss, damit die von den Mitgliedstaaten zu ihrer Durchführung erlassenen Maßnahmen das mit der MwStSystRL verfolgte Ziel der Steuerharmonisierung nicht zunichtemachen, und dass die Abweichungsbefugnis es den Mitgliedstaaten nicht erlaubt, die Verminderung der MwSt-Bemessungsgrundlage im Fall der Nichtbezahlung einfach ohne Weiteres auszuschließen (Urteil E, C-335/19, EU:C:2020:829, HFR 2020, 1202, Rz. 29 und die dort angeführte Rspr.).

29 Hierzu hat der Gerichtshof entschieden, dass diese Möglichkeit des Abweichens es den Mitgliedstaaten lediglich ermöglichen soll, der Unsicherheit über die Einbringung der geschuldeten Beträge entgegenzuwirken (Urteil SCT, EU:C:2020:464, HFR 2020, 746, Rz. 24 und die dort angeführte Rspr.).

30 Dieser Unsicherheit kann gemäß dem Grundsatz der Steuerneutralität dadurch Rechnung getragen werden, dass dem Stpfl. das Recht auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage so lange vorenthalten wird, wie die Forderung nicht uneinbringlich ist. Es könnte ihr aber auch dadurch Rechnung getragen werden, dass die Verminderung zuerkannt wird, wenn der Stpfl. eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für den Ausfall der Schuld darlegt, aber die Steuerbemessungsgrundlage heraufgesetzt werden kann, wenn die Zahlung dennoch erfolgen sollte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Juli 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, HFR 2019, 824, Rz. 62 und die dort angeführte Rspr.).

31 Würde hingegen zugelassen, dass die Mitgliedstaaten jede Verminderung der MwSt-Bemessungsgrundlage bei endgültiger Nichtbezahlung ausschließen könnten, liefe dies dem Grundsatz der Neutralität der MwSt zuwider, aus dem sich insbesondere ergibt, dass der Unternehmer in seiner Eigenschaft als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates vollständig von derjenigen MwSt entlastet werden muss, die er im Rahmen seiner selbst der MwSt unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit schuldet oder entrichtet (vgl. in diesem Sinne Urteil SCT, EU:C:2020:464, HFR 2020, 746, Rz. 25 und die dort angeführte Rspr.).

32 Der Gerichtshof hat hierzu entschieden, dass sich eine Situation, die sich durch eine endgültige Verminderung der Verpflichtungen des Schuldners gegenüber seinen Gläubigern auszeichnet, nicht als ‚Nichtbezahlung‘ i. S. von Art. 90 Abs. 2 MwStSystRL einstufen lässt. In einem solchen Fall muss ein Mitgliedstaat eine Verminderung der Bemessungsgrundlage für die MwSt ermöglichen, wenn der Stpfl. nachweisen kann, dass die Forderung, die er gegen seinen Schuldner hat, endgültig uneinbringlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteil SCT, EU:C:2020:464, HFR 2020, 746, Rz. 26 und 27 sowie die dort angeführte Rspr.).

Im Streitfall sind Forderungen noch nicht endgültig uneinbringlich, da ihre Behandlung im Insolvenzverfahren unsicher ist

33 Im vorliegenden Fall geht es in der Vorlagefrage um unbeglichene Forderungen, die innerhalb eines Zeitraums von sechs Monaten entstanden sind, der vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der fraglichen Schuldnergesellschaft liegt, und in Bezug auf die nicht erwiesen ist, dass sie als ‚endgültig uneinbringlich‘ i. S. der in den Rz. 30 und 32 des vorliegenden Urteils genannten Rspr. einzustufen sind.

34 Aus der Vorlageentscheidung geht nämlich hervor, dass eine solche Einstufung von der Behandlung dieser Forderungen im Rahmen des Insolvenzverfahrens abhängt. Hinsichtlich der Beitreibung von Forderungen, die inner-

halb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der fraglichen Schuldnergesellschaft entstanden sind, besteht mithin eine Unsicherheit, und diese Unsicherheit beruht auf der Art und Weise, wie diese Forderungen im Rahmen des genannten Insolvenzverfahrens behandelt werden werden.

Steuerberichtigung kann auch nicht bei Forderungen, die innerhalb von sechs Monaten vor Feststellung der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners entstanden sind, gemäß Art. 90 Abs. 2 MwStSystRL ausgeschlossen werden

35 Die allgemeine Voraussetzung, dass unbeglichene Forderungen nicht innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Schuldnergesellschaft entstanden sein dürfen, damit sie zu einer Berichtigung der MwSt-Bemessungsgrundlage Anlass geben können, kann jedoch mangels objektiver Anhaltspunkte in Bezug auf den Zusammenhang, in dem die Forderungen stehen, nicht dahin verstanden werden, dass mit ihr der mit der Beitreibung dieser Forderungen verbundenen Unsicherheit entgegengewirkt werden soll.

36 Diese Voraussetzung hat nämlich nichts damit zu tun, wie die in Rede stehenden Forderungen im Rahmen des Insolvenzverfahrens tatsächlich behandelt werden werden, denn sie berücksichtigt nicht, dass bestimmte Forderungen nach Abschluss dieses Verfahrens möglicherweise beigegeben werden können.

37 Vielmehr hat eine derartige Voraussetzung zur Folge, jede Verminderung der MwSt-Bemessungsgrundlage im Fall unbeglichener Forderungen, die innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der fraglichen Schuldnergesellschaft entstanden sind, ohne Weiteres auszuschließen, selbst dann, wenn diese Forderungen nach Abschluss des Insolvenzverfahrens endgültig uneinbringlich werden, wobei eine solche automatische Versagung des Rechts auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage insofern gegen den Grundsatz der Neutralität der MwSt verstößt, als die Steuerbemessungsgrundlage nicht in der Gegenleistung bestünde, die der steuerpflichtige Gläubiger tatsächlich erhalten hat, der die Steuerlast somit anstelle des Verbrauchers tragen müsste.

38 Aus all diesen Gründen kann eine nationale Bestimmung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht als Umsetzung der in Art. 90 Abs. 2 MwStSystRL vorgesehenen Möglichkeit angesehen werden.

39 Ferner kann dem Argument der tschechischen Regierung, wonach mit einer solchen Bestimmung Art. 273 MwStSystRL umgesetzt werden solle, nicht gefolgt werden.

Recht auf Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage darf auch nicht gemäß Art. 273 MwStSystRL eingeschränkt werden, ...

40 Insofern ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 273 MwStSystRL zwar Maßnahmen erlassen können, die eine Einschränkung des in Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL vorgesehenen Rechts auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage bewirken, diese Maßnahmen aber darauf abzielen müssen, eine genaue Erhebung der MwSt sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu vermeiden.

41 Außerdem dürfen solche Maßnahmen nach der Rspr. des Gerichtshofs grundsätzlich von der Einhaltung der Regeln über die Steuerbemessungsgrundlage nur insoweit abweichen, als dies für die Erreichung dieses spezifischen Ziels zwingend erforderlich ist. Denn derartige Maßnahmen dürfen die Ziele und Grundsätze der MwStSystRL nur so wenig wie möglich beeinträchtigen und können daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der MwSt in Frage stellen würden (Urteil vom 6. Dezember

2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, HFR 2019, 62, Rz. 33 und die dort angeführte Rspr.).

... weder zur Vermeidung einer Steuerhinterziehung ...

42 Es kann indessen nicht davon ausgegangen werden, dass der Ausschluss jeder Möglichkeit, eine Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage insoweit zu erwirken, als dies einer Forderung entspricht, die innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der fraglichen Schuldnergesellschaft entstanden ist, es ermöglicht, Steuerhinterziehung zu vermeiden, und dass ein solcher Ausschluss in Bezug auf ein derartiges Ziel verhältnismäßig ist.

43 Zum einen kann nämlich, wie das vorlegende Gericht hervorhebt, der Umstand, dass eine unbeglichene Forderung innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Schuldnergesellschaft entstanden ist, in Ermangelung zusätzlicher Anhaltspunkte nicht berechtigterweise die Annahme zulassen, dass Gläubiger und Schuldner mit dem Ziel der Steuerhinterziehung oder -umgehung gehandelt hätten.

44 Zum anderen geht es über die Grenzen dessen hinaus, was zur Erreichung der in Art. 273 MwStSystRL genannten Ziele zwingend erforderlich ist, wenn jegliche Möglichkeit der Verminderung der MwSt-Bemessungsgrundlage in einer solchen Fallkonstellation ausgeschlossen wird und ggf. Gläubiger wie die Klin. des Ausgangsverfahrens mit einem MwSt-Betrag belastet werden, den sie im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht vereinnahmt haben (vgl. in diesem Sinne Urteil E, EU:C:2020:829, HFR 2020, 1202, Rz. 45 und die dort angeführte Rspr.).

... noch zur Sicherstellung der genauen Erhebung der Steuer

45 Außerdem lässt sich nicht vertreten, dass eine nationale Bestimmung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende die genaue Erhebung der MwSt sicherstellen solle.

46 Die Anwendung dieser Bestimmung hat vielmehr zur Folge, dass das Recht auf Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage im Fall unbeglichener Forderungen, die innerhalb des Zeitraums von sechs Monaten vor der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der fraglichen Schuldnergesellschaft entstanden sind, systematisch versagt wird, obgleich einige dieser Forderungen nach Abschluss des Insolvenzverfahrens endgültig uneinbringlich werden könnten, was dazu führt, dass die Neutralität der MwSt in Frage gestellt wird.

47 Folglich ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass (s. Leitsatz).“

Anmerkung

Art. 90 MwStSystRL ist durch § 17 UStG in das deutsche Umsatzsteuerrecht umgesetzt worden. Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 1 UStG). Im Fall der Entgeltminderung ist der Steuerbetrag zu mindern. Dies gilt sinngemäß auch bei Uneinbringlichkeit des Entgelts (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Entgeltforderungen aus Leistungen an den späteren Insolvenzschuldner werden nach h. M. spätestens mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote in voller Höhe uneinbringlich. Eine derartige Regelung ist zwar unionsrechtlich nicht geboten, dürfte unionsrechtlich aber unbedenklich sein (vgl. Rz. 30).

RiBFH a. D. Dr. Friedrich Klenk

29 Möglichkeit der Differenzbesteuerung bei Gebäuden und Baugrundstücken

Urteil vom 30. September 2021 – Rs. C-299/20, Icade Promotion –

auf Vorlage des Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) vom 25. Juni 2020

MwStSystRL Art. 392

1. Art. 392 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er die Anwendung der Regelung über die Differenzbesteuerung auf die Lieferung von Baugrundstücken sowohl dann erlaubt, wenn deren Erwerb der Mehrwertsteuer unterlag, ohne dass der Steuerpflichtige, der sie wiederverkauft, zum Vorsteuerabzug berechtigt war, als auch dann, wenn ihr Erwerb nicht der Mehrwertsteuer unterlag, obwohl der Preis, zu dem der steuerpflichtige Wiederverkäufer diese Gegenstände erwarb, einen Mehrwertsteuerbetrag enthält, der vom ursprünglichen Verkäufer zuvor entrichtet wurde. Abgesehen von diesem Fall gilt diese Bestimmung jedoch nicht für die Lieferung von Baugrundstücken, deren ursprünglicher Erwerb nicht der Mehrwertsteuer unterlag, weil er nicht in ihrem Anwendungsbereich liegt oder von dieser Steuer befreit ist.

2. Art. 392 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass er die Anwendung der Regelung über die Differenzbesteuerung auf die Lieferung von Baugrundstücken ausschließt, wenn diese unbebaut erworbenen Grundstücke in der Zeit zwischen ihrem Erwerb und ihrem Wiederver-

kauf durch den Steuerpflichtigen zu Baugrundstücken wurden, aber die Anwendung dieser Regelung auf die Lieferung von Baugrundstücken nicht ausschließt, wenn die Merkmale dieser Grundstücke in der Zeit zwischen ihrem Erwerb und ihrem Wiederverkauf durch den Steuerpflichtigen z. B. durch ihre Aufteilung in Parzellen oder wegen der Durchführung von Arbeiten zum Anschluss an Gas- oder Stromnetze, geändert wurden.

Anmerkung

Das Urteil betrifft die Auslegung von Art. 392 MwStSystRL. Nach dieser Vorschrift können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass bei der Lieferung von Gebäuden und Baugrundstücken, die ein Stpfl., der beim Erwerb kein Recht auf Vorsteuerabzug hatte, zum Zwecke des Wiederverkaufs erworben hat, die Steuerbemessungsgrundlage in der Differenz zwischen Verkaufspreis und Ankaufspreis besteht.

In Deutschland sind die Umsätze, die unter das GrEStG fallen, – und damit auch die in Art. 392 MwStSystRL genannten Umsätze – generell steuerfrei (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG). Deutschland hat deshalb von der Möglichkeit, für die in Art. 392 MwStSystRL genannten Umsätze eine Differenzbesteuerung vorzusehen, keinen Gebrauch gemacht.

Das Urteil des EuGH dürfte deshalb für das deutsche Umsatzsteuerrecht nicht von unmittelbarer Bedeutung sein.

RiBFH a. D. Dr. Friedrich Klenk

Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung

Verlag: Stollfuß Verlag; Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Fernruf: (02 28) 7 24-0; Telefax: (02 28) 72 49 11 81; 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 272,00 €, Preis der Einzelnummer: 52,00 €; 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. 41. – Verantwortlich für den Anzeigenteil: Toni Bilstein, Stollfuß Verlag, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.