



EFG.1

Entscheidungen der Finanzgerichte

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

AUS DEM INHALT

- Aberkennung der Gemeinnützigkeit infolge der Erwähnung in einem Verfassungsschutzbericht
- Berechnung der Haftungsquote bei Rückzahlung von Corona-Soforthilfen
- Kosten einer geschlechtsumwandelnden Operation
- Vereinbarkeit von § 13c ErbStG mit Unionsrecht

Inhaltsübersicht

Hinweis: Jede Entscheidung hat eine Anmerkung.

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

Nr.	Finanzgericht	Datum/Az.		Seite
Abgabenordnung				
1	Schl.-Holst. FG	23. 8. 2021 5 K 42/21	Das an einen Dritten gerichtete Vorlageverlangen nach § 97 AO unter datenschutzrechtlichen Aspekten AO § 29b Abs. 1 und 2, § 32i, § 93, § 97; DSGVO Art. 4, Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e, Abs. 3, Art. 9 Abs. 2, Art. 17 Abs. 1, Art. 21 Abs. 1, Art. 34 Abs. 3; AEUV Art. 267 Abs. 2	1
2	FG München	27. 9. 2021 7 K 3347/18	Aberkennung der Gemeinnützigkeit infolge der Erwähnung in einem Verfassungsschutzbericht AO § 51 Abs. 3 Satz 2	5
3	FG Düsseldorf	3. 11. 2021 4 K 135/20 AO	Berücksichtigung behördlichen Mitverschuldens bei der Festsetzung von Verspätungszuschlägen AO § 152 Abs. 1; BGB § 254	13
<input type="checkbox"/> 4	FG Münster	15. 10. 2021 9 V 2341/21 K	Berechnung der Haftungsquote bei Rückzahlung von Corona-Soforthilfen AO § 69	15
Abgabenordnung/Einkommensteuer				
5	FG Münster	15. 9. 2021 13 K 2130/17 E, AO	Entnahme eines Grundstücks aus dem BV aufgrund der Bestellung eines Erbbaurechts AO § 163; EStG § 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4, § 16 Abs. 3 und 3b, § 55 Abs. 1 und 5	19
Einkommensteuer				
6	FG Rhld.-Pfalz	16. 9. 2021 4 K 1565/19	Umfassende Steuerbarkeit der Erstattung von Krankenversicherungsbeiträgen zur Basis-Absicherung seit 1. 1. 2012 AO § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; EStG § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a, § 10 Abs. 4b	25
7	FG Münster	24. 8. 2021 6 K 3905/19 E	Passivierung von Verbindlichkeiten im Insolvenzverfahren EStG § 3a, § 5 Abs. 1; HGB § 247; InsO § 144	31
<input type="checkbox"/> 8	Niedersächs. FG	16. 6. 2021 9 K 276/19	Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch: Ermittlung der Anschriften der Reiseziele durch Kundenliste EStG § 6 Abs. 1 Nr. 4	35
9	FG Düsseldorf	14. 10. 2021 11 K 3144/15 E	Beiträge an einen Solidarverein keine Vorsorgeaufwendungen EStG § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a und b, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a bis d; SGB V § 5 Abs. 1 Nr. 13, § 176	39
<input type="checkbox"/> 10	FG München	14. 9. 2021 6 K 2485/20	Kosten einer geschlechtsumwandelnden Operation EStG § 33	43
11	Niedersächs. FG	13. 7. 2021 13 K 63/20	Erste Tätigkeitsstätte des Leiharbeitnehmers EStG § 9 Abs. 4	45
Erbschaftsteuer/Europäische Union				
<input type="checkbox"/> 12	FG Köln	2. 9. 2021 7 K 1333/19	Vereinbarkeit von § 13c ErbStG mit Unionsrecht AEUV Art. 267 Abs. 2, Art. 63, Art. 64, Art. 65; ErbStG § 13c	51
Gewerbsteuer				
13	Schl.-Holst. FG	29. 9. 2021 4 K 36/20	Zeitlich begrenzte Überlassung des Eigentums an Betriebsvorrichtungen als schädliches Nebengeschäft i. S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG AO § 41 Abs. 2, § 42; GewStG § 9 Nr. 1 Satz 2	54
Grunderwerbsteuer				
14	FG Köln	30. 6. 2021 5 K 2704/18	Mehrfacher Rechtsträgerwechsel i. S. des GrEStG im Zusammenhang mit der Auflösung und Umstrukturierung einer Wohneigentümergeinschaft GrEStG § 1 Abs. 5	56
Kostengesetze				
<input type="checkbox"/> 15	FG Münster	4. 10. 2021 8 Ko 326/21	Keine Kostenerstattung für vom Kläger beauftragtes Kalkulationsgutachten FGO § 139 Abs. 1	59

Nr.	Finanzgericht	Datum/Az.		Seite
			Umwandlung	
16	Niedersächs. FG	17. 10. 2019 7 K 11111/17	Steuerliche Folgen der rückwirkenden Verschmelzung zweier Personengesellschaften UmwStG § 2, § 20 Abs. 5 und 6, § 24 Abs. 4	61
			Umsatzsteuer	
17	FG Hamburg	5. 12. 2019 5 K 222/18	Umsatzsteuer – Kein Vorsteuerabzug für betriebliche Weihnachtsfeier in Gestalt eines „Koch-Events“ UStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 2 Abs. 1, § 3 Abs. 9a, Abs. 12 Satz 2, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3, § 14; EStG § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a	64
18	FG Münster	14. 5. 2020 5 K 3624/19 U	Option zur Steuerpflicht bei Vermietungsumsätzen: Wann kommt es auf die beabsichtigte Verwendung der Vermietungsleistung an? UStG § 4 Nr. 12 Buchst. a, § 9 Abs. 1 und 2	69

Mitteilungen zu in den EFG veröffentlichten Entscheidungen

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

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

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

Nr. 592/2010 (FG Köln): Das BVerfG hat durch Beschluss v. 27. 10. 21 2 BvL 12/11 (HFR 2022, 77) die Vorlage des BFH als unzulässig zurückgewiesen. Das Revisionsverfahren wird beim BFH jetzt unter dem neuen Az. I R 49/21 geführt.

Nr. 224/2018 (FG Münster): ○ durch BFH v. 26. 5. 21 V R 11/18 (StEd 2021, 790).

Nr. 395/2018 (FG Baden-Württemberg): ∅ durch BFH v. 28. 9. 21 VIII R 18/18 (StEd 2021, 788).

Nr. 51/2019 (FG Baden-Württemberg): ○ durch BFH v. 16. 9. 21 IV R 34/18 (n. v.).

Nr. 221/2019 (FG Rheinland-Pfalz): Der EuGH hat durch Urteil v. 28. 10. 2021 Rs. C-324/20 (HFR 2022, 99) über die Vorlagefragen entschieden. Das Revisionsverfahren wird beim BFH jetzt unter dem neuen Az. V R 37/21 geführt.

Nr. 272/2019 (FG Berlin-Brandenburg): ∅ durch BFH v. 26. 8. 21 V R 5/19 (StEd 2021, 790).

Nr. 63/2020 (FG Berlin-Brandenburg): ○ durch BFH v. 14. 10. 21 VI R 31/19 (n. v.).

Nr. 104/2020 (Niedersächsisches FG): ○ durch BFH v. 27. 7. 21 V R 3/20 (n. v.).

Nr. 259/2020 (FG Baden-Württemberg): ○ durch BFH v. 2. 7. 21 XI R 40/19 (n. v.). Der BFH hat gem. § 126a FGO durch Beschluss entschieden.

Nr. 308/2020 (FG Münster): / durch BFH v. 9. 7. 21 IX R 11/20 (n. v.).

Nr. 381/2020 (FG Münster): ○ durch BFH v. 19. 8. 21 V R 21/20 (n. v.). Der BFH hat gem. § 126a FGO durch Beschluss entschieden.

Nr. 435/2020 (FG Rheinland-Pfalz): ○ durch BFH v. 16. 6. 21 X R 31/20 (n. v.).

Nr. 134/2021 (FG Münster): Vorlage an den EuGH durch BFH v. 27. 7. 21 V R 40/20 (StEd 2021, 757); Az. des EuGH: Rs. C-713/21.

Nr. 468/2021 (FG Münster): .

Vorschau

auf demnächst zur Veröffentlichung gelangende wichtige Entscheidungen

Abgabenordnung

24. 3. 2021 FG Berlin-Brandenburg, Urteil 14 K 14059/20, Aussetzungszinsen für den Folgebescheid bei einem erfolglosen Klageverfahren gegen den Grundlagenbescheid
AO § 237 Abs. 1, § 238 Abs. 1, § 351 Abs. 2
7. 5. 2021 FG Rheinland-Pfalz, Urteil 4 K 1932/20, Keine Wiedereinsetzung in die Klagefrist bei fehlerhafter Kanzleiorganisation eines Rechtsanwalts
FGO § 47; AO § 122 Abs. 5; VwZG § 3 Abs. 1; ZPO § 418 Abs. 2; ZustVV

Doppelbesteuerungsabkommen

14. 10. 2021 FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil 3 K 589/19, Betriebsstätte i. S. des DBA-Schweiz eines Taxiunternehmens in den Räumen der Taxifunkzentrale
DBA-Schweiz Art. 4 Abs. 1, Art. 7 Abs. 1, Art. 5 Abs. 1

Einkommensteuer

15. 12. 2020 Niedersächsisches FG, Urteil 12 K 247/17, Bereederung im Inland i.S.v. § 5a EStG
AO § 10, § 164 Abs. 1, 2, § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; EStG § 4, § 5 Abs. 1, § 5a, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 15a Abs. 4
19. 4. 2021 FG Baden-Württemberg, Urteil 10 K 1865/20, Bestimmung des Grundlohns i. S. des § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG im Falle einer Entgeltumwandlung
BetrAVG § 1 Abs. 2 Nr. 3, § 1a, § 1b; EStG § 3b; LStDV § 2 Abs. 1
14. 7. 2021 FG Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid 5 K 161/20, Besteuerung der Nutzungsentschädigung nach Widerruf eines Darlehensvertrages
BGB § 357; EStG § 20 Abs. 1 Nr. 7, § 32d Abs. 1 Satz 1
15. 9. 2021 FG Münster, Urteil 13 K 3818/18 E, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Verlusten aus der Verwertung selbst geschaffener Markenrechte
EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2, § 22, § 23; MarkG § 22, § 25, § 26, § 43, § 49, § 55
27. 5. 2021 Niedersächsisches FG, Urteil 10 K 198/20, Kein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft bei Vermietung einzelner selbst bewohnter Räume an einzelnen Tagen
EStG § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3

Einkommensteuer/Lohnsteuer

25. 11. 2021 Thüringer FG, Urteil 4 K 122/18, Zufluss von Arbeitslohn bei Nichtauszahlung von Gehaltsbestandteilen zum Zweck der ruhestandsnahen Freistellung und Fehlen einer Zeitwertkontengarantie
EStG § 11 Abs. 1 Satz 4, § 38 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1, § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 42d Abs. 1 Nr. 1; AO § 191 Abs. 1 Satz 1

Finanzgerichtsordnung/Abgabenordnung

27. 10. 2021 FG Berlin-Brandenburg, Beschluss 16 K 16155/21, Schadenersatz nach DSGVO als Amtshaftung
DSGVO Art. 82 Abs. 1, Abs. 6, Art. 79 Abs. 2; FGO § 33 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 1 Nr. 4, Abs. 2; AO § 321 Abs. 2; VwGO § 40 Abs. 2; GG Art. 34 Satz 3; GVG § 71 Abs. 2 Nr. 2; ZPO § 32

Körperschaftsteuer/Abgabenordnung

11. 5. 2021 FG München, Urteil 6 K 1417/19, Körperschaftsteuerpflicht einer nicht rechtsfähigen Stiftung des Privatrechts
AO § 56, § 60, § 60a Abs. 1

Schenkungsteuer

27. 10. 2021 FG Münster, Urteil 3 K 2817/20 Erb, Zeitpunkt der Antragstellung für die sog. Optionsverschonung
ErbStG a. F. § 13a Abs. 8

Umsatzsteuer

19. 8. 2021 Niedersächsisches FG, Urteil 5 K 174/19, Kein ermäßigter Steuersatz für die Überlassung von Parkplätzen, W-LAN und Fitnessseinrichtungen durch Hotels
UStG § 12 Abs. 2 Nr. 11; MwStSystRL Art. 98

Entscheidungen der Finanzgerichte

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

70. Jahrgang

BONN, den 10. Januar 2022

Nr. 1 / Seite 1

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

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

Abgabenordnung

1 Das an einen Dritten gerichtete Vorlageverlangen nach § 97 AO unter datenschutzrechtlichen Aspekten

Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 23. 8. 2021
5 K 42/21 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: II R 33/21).

1. Das FG ist das für eine Klage auf Datenlöschung nach Maßgabe des § 32i AO zuständige Gericht. Eines Vorverfahrens bedarf es nicht (§ 32i Abs. 9 AO).

2. Datenschutzrechtlich kann ein Vorlageverlangen gem. § 97 AO über § 29b Abs. 1 und – soweit besondere Kategorien personenbezogener Daten nach Art. 9 DSGVO betroffen sind – Abs. 2 AO gerechtfertigt sein, wenn die mit dem Vorlageverlangen in Verbindung stehende Datenverarbeitung für die Wahrnehmung einer Aufgabe erforderlich ist, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen (dem FA) übertragen wurde, oder sie aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses (Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO) erforderlich ist und ein überwiegendes Interesse des Verantwortlichen an der Datenverarbeitung vorliegt, welches das Interesse der betroffenen Person überwiegt.

3. Die von der Finanzbehörde unter www.finanzamt.de hinterlegten Datenschutzhinweise informieren nach Art. 12 ff. DSGVO ausreichend präzise, transparent, verständlich, leicht zugänglich sowie klar und einfach, soweit diese Informationen für den Kl. abrufbar und zugänglich sind und damit eine hinreichende Kenntnismöglichkeit gegeben ist.

4. Die notwendigen Informationen werden von der Finanzbehörde jedenfalls dann rechtzeitig zur Verfügung gestellt, wenn der Kl. bereits in der Prüfungsanordnung als auch in der Durchschrift des an den Dritten gerichteten Vorlageverlangens über die Möglichkeit des Abrufs der Datenschutzhinweise informiert worden ist.

AO § 29b Abs. 1 und 2, § 32i, § 93, § 97; DSGVO Art. 4, Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e, Abs. 3, Art. 9 Abs. 2, Art. 17 Abs. 1, Art. 21 Abs. 1, Art. 34 Abs. 3; AEUV Art. 267 Abs. 2.

1–22 Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit eines an eine Bank gerichteten Vorlageersuchens nach der DSGVO. Der Kl. legte Kontoauszüge im Rahmen einer Ap

nach Aufforderung nicht vor. Das FA ersuchte die kontoführende Bank gem. § 97 AO. Der Kl. macht geltend, dass § 97 AO als Rechtsgrundlage nicht den Anforderungen des Art. 6 Abs. 3 Buchst. b DSGVO genüge. Das FA beruft sich auf § 93 Abs. 1 und § 97 Abs. 1 i. V. m. § 29b AO. Mit seiner Klage verfolgte der Kl. hilfsweise das Widerspruchsrecht nach Art. 21 Abs. 1 DSGVO und machte ein Recht auf Löschung nach Art. 17 Abs. 1 Buchst. d DSGVO geltend.

Aus den Gründen:

23 Die Klage ist zulässig (dazu Tz. I.), aber nicht begründet (dazu Tz. II.). Der Kl. hat keinen Anspruch aus Art. 17 Abs. 1 Buchst. d bzw. Art. 21 Abs. 1 DSGVO. Eine unrechtmäßige Verarbeitung personenbezogener Daten liegt nicht vor.

Ein Vorverfahren ist nicht notwendig ...

24 I. Gegenstand des Rechtsstreits ist der Anspruch auf Löschung personenbezogener Daten nach Art. 17 Abs. 1 Buchst. d DSGVO, welchen der Kl. mit seinem Klageschriftsatz vom ... geltend gemacht und welchen der Bekl. mit seinem Klageerwiderungsschriftsatz vom ... abgelehnt hat. Eines Vorverfahrens bedarf es insoweit nicht (§ 32i Abs. 9 AO).

25 Hilfsweise beruft sich der Kl. auf das Widerspruchsrecht nach Art. 21 DSGVO, welches er mit Schreiben vom ... geltend gemacht und welches durch den Bekl. mit Bescheid vom ... abgelehnt wurde; auch insoweit bedarf es keines Vorverfahrens.

... und das FG ist sachlich zuständig

26 Die sachliche Zuständigkeit des Gerichts folgt für Klagen gegen Verantwortliche nach Art. 79 DSGVO aus § 32i Abs. 2 AO; die örtliche Zuständigkeit folgt aus § 32i Abs. 5 Satz 2 AO; das beklagte FA hat seinen Sitz im Zuständigkeitsbereich des Gerichts.

Kombinierte Anfechtungs- und Leistungsklage

27 Zutreffende Klageart ist die kombinierte Anfechtungs- und Leistungsklage (§ 40 Abs. 1 Satz 1 FGO), gerichtet auf die Änderung der der Löschung der Kontoauszüge vorgelagerten Verwaltungsentscheidung und auf die Entfernung der Kontoauszüge aus den Steuerakten des Bekl. durch schlicht-hoheitliches Verwaltungshandeln (so auch BSG-Urteil vom 14. 5. 2020 B 14 AS 7/19 R, juris), den Hilfsantrag betreffend gerichtet auf die Änderung der der Widerspruchsablehnung vorgelagerten Verwaltungsentscheidung.

dung und der Nichtverarbeitung der personenbezogenen Daten.

28 Nach Auffassung des Senats kommt eine Verpflichtungsklage nicht in Betracht, weil auf die Entfernung der Kontoauszüge bei Vorliegen der Voraussetzungen ein unmittelbarer Rechtsanspruch besteht. Einer weiteren Verwaltungsentscheidung bedürfte es dafür im Erfolgsfall nicht.

29 II. Die Klage ist sowohl hinsichtlich des Haupt- als auch des Hilfsantrages nicht begründet. Der Bekl. hat die streitgegenständlichen Daten rechtmäßig erhoben und verarbeitet.

Ein Löschungsanspruch nach Art. 17 Abs. 1 DSGVO besteht, ...

30 1. Nach Art. 17 Abs. 1 DSGVO, die seit dem 25. 5. 2018 in allen Mitgliedsstaaten unmittelbar geltendes Recht ist (Mues in Gosch, AO/FGO, § 29b AO Rz. 9), hat die betroffene Person das Recht, von dem Verantwortlichen zu verlangen, dass sie betreffende personenbezogene Daten unverzüglich gelöscht werden. Der Verantwortliche ist u. a. verpflichtet, personenbezogene Daten unverzüglich zu löschen, sofern die personenbezogenen Daten unrechtmäßig verarbeitet wurden (Art. 17 Abs. 1 Buchst. d DSGVO).

... wenn Daten unrechtmäßig verarbeitet wurden

31 Die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung richtet sich für personenbezogene Daten nach Art. 6 DSGVO, für besondere Kategorien – sensibler – personenbezogener Daten nach Art. 9 DSGVO.

32 Lag keiner der in Art. 6 oder Art. 9 DSGVO angeführten Gründe für eine rechtmäßige Verarbeitung der Daten vor, kann die betroffene Person (Art. 4 Nr. 1 DSGVO) unionsrechtlich die Löschung personenbezogener Daten wegen anfänglich unrechtmäßiger Verarbeitung nach Art. 17 Abs. 1 Buchst. d DSGVO von dem Verantwortlichen verlangen.

Definition der personenbezogenen Daten

33 a) Nach Art. 4 Abs. 1 DSGVO sind personenbezogene Daten alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare lebende natürliche Person („betroffene Person“) beziehen.

Definition der Verarbeitung

34 b) Verarbeitung ist nach Art. 4 Nr. 2 DSGVO jeder mit Hilfe automatisierter oder manueller Verfahren ausgeführte Vorgang sowie jede solche Vorgangsreihe im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten. Die DSGVO erfasst neben der ganz oder teilweise automatisierten Verarbeitung personenbezogener Daten auch deren nichtautomatisierte Verarbeitung, solange sie in einem „Dateisystem“ gespeichert sind oder gespeichert werden sollen (Art. 2 Abs. 1 DSGVO). Dateisystem ist jede strukturierte Sammlung personenbezogener Daten, die nach bestimmten Kriterien zugänglich sind, unabhängig davon, ob diese Sammlung zentral, dezentral oder nach funktionalen oder geografischen Gesichtspunkten geordnet geführt wird (Art. 4 Nr. 6 DSGVO). Strukturiert ist eine Sammlung personenbezogener Daten als eine planmäßige Zusammenstellung von Einzelangaben (Ernst in Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, 2. Aufl. 2018, Art. 4 DSGVO Rz. 53) nach dem gebotenen weiten Verständnis, wenn die Daten über eine bestimmte Person leicht wiederauffindbar sind.

Finanzbehörde als Verantwortliche

35 c) Der Bekl. als Finanzbehörde muss die Daten als Verantwortlicher i. S. des Art. 4 Nr. 7 DSGVO verarbeiten. Verantwortlicher in diesem Sinne kann auch eine Behörde sein, die allein oder gemeinsam mit anderen über Zwecke

und Mittel der Verarbeitung von personenbezogenen Daten entscheidet.

36 d) Die Verarbeitung muss rechtmäßig erfolgt sein.

Die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten richtet sich nach Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e, Abs. 3 Satz 2 DSGVO, ...

37 aa) Gesetzgeberisch stützt sich die Verarbeitung personenbezogener Daten im Rahmen des Steuerverfahrens auf Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e DSGVO (BT-Drs. 18/12611, 77). Danach ist die Datenverarbeitung rechtmäßig, wenn diese für die Wahrnehmung einer Aufgabe erforderlich ist, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde. Das richtet sich – sofern das Unionsrecht nicht selbst eine Regelung trifft (Art. 6 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a DSGVO) – gem. Art. 6 Abs. 3 Satz 1 Buchst. b DSGVO nach dem Recht der Mitgliedstaaten, dem der Verantwortliche unterliegt. In diesem Fall muss gem. Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DSGVO entweder der Verarbeitungszweck in der Rechtsgrundlage festgelegt oder bzgl. Abs. 1 Buchst. e für die Erfüllung einer Aufgabe erforderlich sein, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde (Heberlein in Ehmann/Selmayr, DSGVO, 2. Aufl., Art. 6 Rz. 43; Buchner/Petr in Kühling/Buchner, DSGVO/BDSG, 3. Aufl., Art. 6 DSGVO Rz. 198).

... konkretisiert für das Steuerverfahren durch § 29b Abs. 1 AO

38 Der Gesetzgeber hat vor diesem Hintergrund für den Bereich des steuerlichen Verfahrensrechts mit § 29b Abs. 1 AO eine auf Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e DSGVO basierende Rechtsgrundlage geschaffen (BT-Drs. 18/12611, 77; Wackerbeck in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 29b AO Rz. 11; Mues in Gosch, AO/FGO, § 29b AO Rz. 6).

Die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten richtet sich nach Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO, ...

39 bb) Eine Verarbeitung sensibler Daten, die nur in den in Art. 9 Abs. 2 DSGVO genannten Fällen zulässig ist, stützt sich im Rahmen des Steuerverfahrens auf Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO (Mues in Gosch, AO/FGO, § 29b AO Rz. 7). Die Verarbeitung solcher Daten ist zulässig, soweit sie auf der Grundlage des Unionsrechts oder des Rechts eines Mitgliedstaats beruht, das in angemessenem Verhältnis zu dem verfolgten Ziel steht, den Wesensgehalt des Rechts auf Datenschutz wahrt und angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Grundrechte und Interessen der betroffenen Person vorsieht, und aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses erforderlich ist.

... konkretisiert durch § 29b Abs. 2 AO

§ 29b Abs. 2 AO ist die nationale Rechtsgrundlage für die Verarbeitung sensibler Daten i. S. des Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO in Verwaltungsverfahren in Steuersachen nach der AO durch Finanzbehörden (Mues in Gosch, AO/FGO, § 29b AO Rz. 8).

Vorliegen einer Verarbeitung personenbezogener Daten durch das FA als Verantwortlichen, ...

40 2. a) Ausgehend von diesen Grundsätzen liegt unzweifelhaft eine Verarbeitung personenbezogener Daten des Kl. durch den Bekl. als Finanzbehörde vor. Als Verarbeitung sei beispielsweise das Erheben, Erfassen, Abfragen und Speichern der auf den angeforderten Bankauszügen enthaltenen Daten genannt. Die Akten der Finanzbehörden dienen u. a. der leichten Auffindbarkeit der für die Besteuerung relevanten Daten. Umfasst vom Löschungsrecht nach Art. 17 Abs. 1 DSGVO sind auch Kopien von Kontoauszügen

gen – und damit Informationen zu identifizierten natürlichen Person als personenbezogene Daten i. S. von Art. 4 Nr. 1 DSGVO – in Akten von Finanzbehörden, die in Papierform geführt sind. Die Daten beziehen sich auf ein Bankkonto des Kl. und betreffen damit auch unmittelbar seine Person. Art. 4 Nr. 1 Halbsatz 2 und Nr. 2, Art. 6 Abs. 2 DSGVO sind unzweifelhaft erfüllt. Soweit die Kontoauszüge, wie vom Kl. behauptet, auch Überweisungen an den Verein „Rundfunkbeitragsfreies Wohnen und Wirtschaften e. V.“ enthalten sollten, was für das Gericht nicht unmittelbar feststellbar war, wären auch besondere, sensible persönliche Daten i. S. des Art. 9 Abs. 1 DSGVO betroffen.

41 „Verantwortlicher“ ist i. S. des Gesetzes derjenige, der zur Verarbeitung personenbezogener Daten einer gesetzmäßigen Ermächtigung bedarf. Dies ist regelmäßig die Finanzbehörde, die jeweils über die Zwecke und Mittel der Verarbeitung von personenbezogenen Daten entscheidet; im Regelfall die für den einzelnen Fall sachlich und örtlich zuständige Finanzbehörde.

... die auf einer ausreichenden Rechtsgrundlage beruht, ...

42 b) Die Anforderung und Verarbeitung der auf den Kontoauszügen enthaltenen Daten beruht, gleich, ob es sich um solche nach Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e oder Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO handelt, jedoch auf einer ausreichenden Befugnis i. S. der DSGVO und erfolgte damit rechtmäßig.

... weil die Rechtfertigungsgründe des § 29b Abs. 1 und 2 AO eingreifen

43 aa) Die Rechtfertigungsgründe des § 29b Abs. 1 AO sind erfüllt.

44 Nach § 29b Abs. 1 AO ist die Datenverarbeitung durch die Finanzbehörden gerechtfertigt, wenn die Verarbeitung zur Erfüllung der den Finanzbehörden obliegenden Aufgaben oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die den Finanzbehörden übertragen wurde, erfolgt. Die den Finanzbehörden obliegenden Aufgaben ergeben sich aus § 85 AO und den Steuergesetzen. Gemäß § 85 Satz 1 AO haben die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Dabei haben sie insbesondere sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden (§ 85 Satz 2 AO). Die Erhebung und Verarbeitung der Daten ist im Urteilsfall insoweit nicht nur geeignet, sondern darüber hinaus auch erforderlich, weil sie der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen, damit der Ermittlung des Gewinns oder Verlustes und schließlich der Ermittlung der Einkünfte des Kl. dient, und weil der Kl. diese Daten nicht zur Verfügung gestellt oder sich in anderer Weise erklärt hat. Zu der Art und Weise der Datenverarbeitung bestand keine sinnvolle oder zumutbare Alternative, also kein gleich geeignetes Mittel, um das jeweils erfolgte Ziel zu erreichen. Dies ergibt sich bereits aus dem Stufenverhältnis zwischen § 93 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 bzw. § 97 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 AO, der auf § 93 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO verweist. Vorliegend hat der Bekl. das Kreditinstitut erst um Übermittlung der streitgegenständlichen Kontoauszüge ersucht, nachdem der Kl. innerhalb angemessener Frist diese Unterlagen nicht vorgelegt hat.

45 bb) Soweit der Kl. geltend macht, es liege eine Verarbeitung besonderer personenbezogener Daten nach Art. 9 DSGVO vor, wäre dies nach § 29b Abs. 2 AO zulässig.

46 § 29b Abs. 2 Satz 1 AO setzt die Verarbeitung sensibler personenbezogener Daten durch die Finanzbehörde voraus. Nach Art. 9 Abs. 1 DSGVO handelt es sich um Daten, aus denen u. a. politische Meinungen, religiöse oder weltanschauliche Überzeugungen oder die Gewerkschaftszugehörigkeit hervorgehen, sowie genetischen Daten (Art. 4

Nr. 13 DSGVO), biometrischen Daten (Art. 4 Nr. 14 DSGVO) zur eindeutigen Identifizierung einer natürlichen Person, Gesundheitsdaten (Art. 4 Nr. 15 DSGVO) oder Daten zum Sexualleben oder der sexuellen Orientierung einer natürlichen Person, einschließlich solcher Informationen, die Rückschlüsse auf die vorgenannten Daten zulassen (Pätz in Koenig, AO, 4. Aufl., § 29b Rz. 53).

47 Zulässig ist die Verarbeitung von sensiblen personenbezogenen Daten nach § 29b Abs. 2 Satz 1 AO, sofern sie aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses (Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO) erforderlich ist und ein überwiegendes Interesse des Verantwortlichen an der Datenverarbeitung vorliegt, welches das Interesse der betroffenen Person überwiegt.

Ein erhebliches öffentliches Interesse setzt ein qualifiziertes Interesse von ausreichendem Gewicht voraus. Dem öffentlichen Interesse unterfällt alles, was der Gemeinschaft dient, so auch die Finanzversorgung der öffentlichen Haushalte und die Steuergerechtigkeit. Ein erhebliches öffentliches Interesse wird bejaht, sofern es um die Finanzversorgung der öffentlichen Haushalte und die Steuergerechtigkeit geht (Mues in Gosch, AO/FGO, § 29b AO Rz. 46, m. w. N.). Knüpfen Steuergesetze, wie z. B. bei der Frage des Vorliegens außergewöhnlicher Belastungen, ausdrücklich an sensible Daten an, ist zweifelsfrei ein erhebliches öffentliches Interesse an der Verarbeitung gegeben. Ein solches Interesse liegt aber auch vor, wenn das Besteuerungsverfahren der Sicherstellung einer tatsächlichen Lastengleichheit aller Stpfl. dient (Mues in Gosch, AO/FGO, § 29b AO Rz. 47).

48 Vorliegend dient das Vorlageverlangen der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen des Kl. Eine gleichmäßige Besteuerung aller Stpfl. wiederum dient der Steuergerechtigkeit, aber auch der Versorgung der öffentlichen Haushalte mit Finanzmitteln. Je gleichmäßiger alle Stpfl. besteuert werden, desto gerechter werden die hieraus resultierenden Lasten auf die Stpfl. verteilt. Insoweit hatte der Bekl. ein erhebliches öffentliches Interesse an der Erhebung der streitgegenständlichen Daten. Soweit sich unter diesen Daten möglicherweise sensible personenbezogene Daten befinden sollten, wäre die Erhebung und Verarbeitung dieser Daten aus den vorgenannten Gründen gerechtfertigt. Wie oben beschrieben, war die Erhebung geeignet und erforderlich, das Interesse des Bekl. umzusetzen. Das Interesse des Kl. steht hinter dem erheblichen öffentlichen Interesse des Bekl. zurück; der Bekl. hatte keine weniger eingriffsintensive Möglichkeit, die streitgegenständlichen Daten zu erhalten, nachdem der Kl. diese Daten nicht von sich aus zur Verfügung gestellt hat, obwohl ihm insoweit zweifellos eine Mitwirkungspflicht obliegt. Zu Gunsten des Bekl. ist dabei auch zu berücksichtigen, dass der Kl. im Rahmen seiner Mitwirkungsverpflichtung die Möglichkeit gehabt hätte, den Datenzugriff des Bekl. zu reduzieren, soweit es die Daten von erheblichem öffentlichem Interesse betrifft. Umgekehrt war es, wie bereits ausgeführt, dem Bekl. nicht verwehrt, die Kontodaten von einem Dritten zu verlangen.

Der Kl. wurde nach Art. 12 ff. DSGVO rechtzeitig und ausreichend informiert

49 3. Die notwendigen Informationen wurde dem Kl. i. S. der Art. 12 ff. DSGVO auch rechtzeitig und in ausreichendem Umfang bereitgestellt.

50 Maßgeblich für die Wahrnehmung der Rechte als Betroffener nach Kap. III DSGVO (Art. 12 ff. DSGVO) ist, dass der Betroffene überhaupt erfährt, dass ihn betreffende Daten erhoben werden. Werden Daten – wie vorliegend – nicht bei der betroffenen Person, sondern einem Dritten erhoben, gilt Art. 14 DSGVO mit den – hier nicht maßgeblichen – Einschränkungen nach §§ 32b, 32c AO.

51 aa) Der späteste Zeitpunkt der Information der betroffenen Person richtet sich nach Art. 14 Abs. 3 Buchst. a bis c

DSGVO. Nach Art. 14 Abs. 3 Buchst. a DSGVO gilt bei einer Erhebung bei Dritten mit einer sich anschließenden internen Verarbeitung, dass „unter Berücksichtigung der spezifischen Umstände der Verarbeitung der personenbezogenen Daten“ innerhalb einer angemessenen Frist nach Erlangung der personenbezogenen Daten zu informieren ist, längstens jedoch innerhalb eines Monats.

52 Vorliegend wurde der Kl. zeit- und inhaltsgleich von dem an die Bank gerichteten Vorlageverlangen nach § 97 Abs. 1, § 93 Abs. 1 Satz 3 AO unterrichtet. Das an die Bank adressierte Vorlageersuchen vom 15. 2. 2021 wurde dem Kl. am selben Tag in Kopie übermittelt. Das Vorlageersuchen enthielt – auch für den Kl. in Kopie lesbar – den Datenschutzhinweis, der dem Kl. zuvor inhaltsgleich mit der Prüfungsanordnung vom 16. 12. 2020 mitgeteilt worden war.

53 bb) Die notwendigen Informationen wurden vom Bekl. auch in ausreichendem Umfang zur Verfügung gestellt.

54 Für die von Art. 14 DSGVO umfassten Informationen gelten keine speziellen Formerfordernisse. Es ist auf die allgemeinen Vorgaben aus Art. 12 Abs. 1 DSGVO zurückzugreifen. Danach sind die Informationen „in präziser, transparenter, verständlicher und leicht zugänglicher Form in einer klaren und einfachen Sprache zu übermitteln“. Die Übermittlung kann schriftlich oder in anderer Form, ggf. auch elektronisch erfolgen (Schmidt-Wudy in Wolf/Brink, BeckOK Datenschutzrecht, Art. 14 DSGVO Rz. 85). Die Zurverfügungstellung der notwendigen Informationen durch den Verantwortlichen setzt ein aktives Handeln voraus (Knyrim in Ehmann/Selmayr, DSGVO, 2. Aufl., Art. 14 Rz. 13; Bäcker in Kühling/Buchner, DSGVO/BDSG, 3. Aufl., Art. 12 DSGVO Rz. 16). Ein aktives Informieren kann durch Bereitstellung oder zielgerichtete Hinführung zu den Informationen gewährleistet werden (Paal/Hennemann in Paal/Pauly, DSGVO/BDSG, 3. Aufl., Art. 14 DSGVO Rz. 5). Es besteht insoweit grundsätzlich ein Entscheidungsspielraum des Verantwortlichen, in welcher Form er die gebotenen Informationen bereitstellt. Jedenfalls muss die gewählte Form der betroffenen Person tatsächlich eine hinreichende Kenntnisnahmemöglichkeit vermitteln. Dies folgt aus Art. 34 Abs. 3 Buchst. c Satz 2 DSGVO und lässt sich für andere aktive Informationspflichten dem Zugänglichkeitsgebot des Art. 12 Abs. 1 Satz 1 DSGVO entnehmen (Bäcker in Kühling/Buchner, DSGVO/BDSG, 3. Aufl., Art. 12 DSGVO Rz. 16).

55 Dies vorausgeschickt ist es nicht zu beanstanden, dass der Bekl. die Datenschutzhinweise in elektronischer Form unter der Webadresse www.finanzamt.de hinterlegte. Der Bekl. hat auf die Hinweise sowohl in der Prüfungsanordnung als auch in dem Vorlageverlangen hingewiesen. Es bestehen auch keine Zweifel, dass die Hinweise für den Kl. abrufbar und damit hinreichend zugänglich waren. Der Aufruf von Informationen aus dem Internet entspricht mittlerweile der Üblichkeit und stellt keine besonderen Anforderungen. Entgegenstehende Hinweise ergeben sich weder aus den Akten noch hat der Kl. solche geltend gemacht.

56 Inhaltlich klären die umfangreich gestalteten Datenschutzhinweise u. a. darüber auf, zu welchem Zweck die personenbezogenen Daten verarbeitet werden (Aufgabenerfüllung; Steuern nach den Vorschriften der AO und der Steuergesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben) und dass personenbezogene Daten auch von Dritten angefordert werden können (vgl. Ziff. 4 der Hinweise). Die Mitteilung und Übermittlung des Vorlageersuchens an den Kl. konkretisiert diese Informationen auf den konkreten Anwendungsfall: Dem Kl. wurde die Person des Dritten, der Grund der Anforderung der Daten sowie der Umfang der im einzelnen angeforderten Daten mitgeteilt. In der Gesamtschau hat der Senat keine Zweifel, dass der Bekl. insoweit den Informationspflichten aus Art. 14 DSGVO umfänglichst nachgekommen ist.

57 Soweit von der Literatur teilweise vertreten wird, dass in den Fällen des Art. 14 Abs. 3 Buchst. a bis c DSGVO ein bloßes Online-Stellen der Information nicht ausreichend sei, sondern eine aktive Information an den Betroffenen erfolgen müsse, weil der Betroffene oft überhaupt keine Ahnung habe, dass seine Daten bei einem Dritten erhoben wurden und von diesem übermittelt wurden und in der Folge seine Betroffenenrechte nicht ausüben könne (Knyrim in Ehmann/Selmayr, DSGVO, 2. Aufl., Art. 14 Rz. 16), trifft dieser Einwand die vorliegende Fallgestaltung nicht. Vorliegend wusste der Kl. unmittelbar von dem Vorlageersuchen. Das Vorlageersuchen wiederum war unmittelbar mit dem Datenschutzhinweis des Bekl. verknüpft. Schon zuvor war dem Kl. ein inhaltsgleicher Hinweis bekanntgegeben worden. Der gesamte Vorgang war für den Kl. transparent. Es drohte nicht im Ansatz die Gefahr der Vereitelung der klägerischen Rechte. Der Senat schließt sich der Auffassung deswegen nicht an, sondern hält die Art und Weise der Informationserteilung durch den Bekl. i. S. der Art. 12 ff. DSGVO für ausreichend und geeignet.

Grundrechte des Kl. sind tangiert, ein rechtswidriger Eingriff liegt jedoch nicht vor

58 4. Der Senat folgt dem Kl. in der rechtlichen Einschätzung, dass die Verarbeitung der Daten ihn unter anderem in seinem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung tangiert. Entgegen der Auffassung des Kl. ist für den Senat jedoch nicht erkennbar, dass ein rechtswidriger Eingriff in die Grundrechte des Kl. vorliegt. Der Kl. argumentiert dabei im Wesentlichen mit einer fehlenden gesetzlichen Grundlage auf Basis des Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DSGVO, nach welcher der Verarbeitungszweck in der Rechtsgrundlage festgelegt sein müsse. Der Kl. übersieht jedoch bzgl. Art. 6 Abs. 1 Buchst. e DSGVO die Regelung des Art. 6 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 DSGVO, wonach die Verarbeitung für die Erfüllung einer Aufgabe erforderlich sein muss, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde. Auf die Ausführungen unter II. d aa des Urteils wird verwiesen.

Eine Vorlage an den EuGH nach Art. 267 Abs. 2 AEUV ist nicht veranlasst

59 5. Eine Vorlage an den EuGH nach Art. 267 Abs. 2 AEUV ist nicht veranlasst. Im Streitfall stellen sich keine entscheidungserheblichen Fragen zur Auslegung des Unionsrechts. Alle streitrelevanten Fragen beurteilen sich ausschließlich nach inländischem Steuerverfahrensrecht.

60 6. Hinsichtlich des vom Kl. erhobenen Hilfsantrages folgt aus den Ausführungen zu Tz. I. und II. 1. bis 5. ein identisches Ergebnis. Der Senat nimmt auf seine Ausführungen insoweit Bezug.

61 ... Die Zulassung der Rev. folgt aus § 115 Abs. 2 FGO.

Anmerkung

Der Kl. machte gegen das im Rahmen einer Betriebsprüfung an die Bank adressierte Vorlageverlangen datenschutzrechtliche Bedenken geltend, indem er zunächst einer Erhebung und Weiterverarbeitung widersprach und sodann die Löschung der Daten verfolgte. Anders als sonst in Verfahren vor dem FG, hat eine Klage aufschiebende Wirkung (§ 32i Abs. 10 AO) und es findet kein Vorverfahren statt (§ 32i Abs. 9 AO).

Das FG hatte sich in formeller Hinsicht mit der Zuständigkeit und der Klageart auseinanderzusetzen. Materiell war zu prüfen, ob es für die Datenverarbeitung eine Ermächtigungsgrundlage gibt; das FG leitete diese über Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DSGVO aus § 29b Abs. 1 AO und soweit sensible Daten betroffen sind über Art. 9 Abs. 2 DSGVO aus § 29b Abs. 2 AO ab. Der Gesetzgeber hat

sich insoweit entschlossen, nicht in jeder Norm selbst gem. Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DSGVO den Verarbeitungszweck festzulegen, sondern dies – vom FG als zulässig erachtet – in einer Generalnorm zu hinterlegen. Dies erscheint sinnvoll, weil kaum eine nicht datenrelevante Handlung der FinVerw. denkbar ist.

Das FG hatte außerdem Veranlassung, sich mit der Frage zu beschäftigen, ob dem Kl. die für die Geltendmachung seiner Rechte notwendigen Informationen rechtzeitig und in ausreichendem Umfang zur Verfügung gestellt wurden, auch dies eine Anforderung der DSGVO für die Sicherung ausreichenden Rechtsschutzes (Art. 12 ff. DSGVO). Die Besonderheit liegt darin, dass die FinVerw. – für sich umfangreiche und damit ausreichende – Hinweise im Netz bereithält oder auf Wunsch zur Verfügung stellt. Gefordert ist indessen ein proaktives Tätigwerden des Verarbeiters. Für den zu entscheidenden Einzelfall bejahte das Gericht die rechtzeitige und ausreichende Bereitstellung der Informationen. Anders könnte aber jedenfalls dann zu entscheiden sein, wenn nicht wie beim Kl. davon auszugehen ist, dass ein Internetzugang vorliegt und niederschwellig genutzt wird. Soweit der Stpfl. über ein bestimmtes Maß selbst aktiv werden müsste, um die notwendigen Informationen zu erhalten, er z. B. um Übersendung bitten müsste, dürfte dieser Punkt zweifelhaft sein.

Für die Praxis am bedeutsamsten dürften die Regelungen des § 32i Abs. 10 AO sein, nämlich die Suspendierung der Datenverarbeitung mit Klageerhebung, die auf Ebene des FA jedenfalls zeitweilig zum Stillstand führt.

Vizepräsident des FG Axel Fischbach

2 Aberkennung der Gemeinnützigkeit infolge der Erwähnung in einem Verfassungsschutzbericht

FG München, Urteil vom 27. 9. 2021 7 K 3347/18 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: V R 36/21).

1. § 51 Abs. 3 Satz 2 AO entspricht dem rechtsstaatlichen Gebot der Normenbestimmtheit und Normenklarheit.

2. Berichtet ein Verfassungsschutzbericht über Jahre hinweg unter einer eigenen Tz. inhaltlich zu einer Gruppierung, liegt weder ein Verdachtsfall noch eine bloß beiläufige Erwähnung i. S. des BFH-Rspr. vor.

3. § 51 Abs. 3 Satz 2 AO erfordert eine ausdrückliche Erwähnung, aber keine wortwörtliche Bezeichnung als „extremistisch“ in einem Verfassungsschutzbericht.

4. Die verfassungsrechtliche Beobachtungslage oder der Gemeinnützigkeitsstatus des Bundesverbandes bzw. anderer Landesverbände sind für die Beurteilung des zu prüfenden Steuerpflichtigen unbeachtlich.

5. Wird die Vermutungsregel des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO nicht entkräftet, ist das FG an die Erkenntnisse im Verfassungsschutzbericht gebunden – jedenfalls, wenn die Ausführungen des Verfassungsschutzberichtes verwaltungsgerichtlich überprüft und keine über das Verfahren vor den VG hinausgehenden Tatsachen zur Widerlegung der hierin gemachten Äußerungen vorgetragen worden sind.

AO § 51 Abs. 3 Satz 2.

1–28 Die Klin. ist ein beim Vereinsregister des AG A e. V. Es handelt sich um die Landesvereinigung einer überregional tätigen Organisation, die in verschiedene Bundes-, Landes- und Kreisvereinigungen untergliedert ist. Die Klin.

wurde gem. ihren Zwecken zunächst als gemeinnützig anerkannt und nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der KSt befreit. Mit den KSt-Bescheiden für die Kj. 2006 bis 2008 wurde der Klin. die Gemeinnützigkeit unter Berufung auf § 51 Abs. 3 Satz 2 AO aberkannt, da sie in den Verfassungsschutzberichten der Jahre 2006 bis 2009 als extremistische Organisation eingestuft worden sei. Zur Durchführung der Veranlagung der Jahre 2009 und 2010 wurden die Steuerklärungen angefordert. 2011 wurde die KSt 2009 und 2010 festgesetzt. Ausschlaggebend für die Aberkennung der Gemeinnützigkeit war, dass die Klin. in den Verfassungsschutzberichten des Landes X für die Jahre 2009 bis 2015 Erwähnung fand, auf deren Inhalt Bezug genommen wird. Der Klin. wurde eine eigene Tz. unter dem Abschnitt „Linksextremismus“, gewidmet. Zudem ist die Klin. in den Anhängen der Verfassungsschutzberichte 2013 bis 2015 ausgewiesen. In der hierin enthaltenen – mit „Extremistische Organisationen und Gruppierungen“ überschriebenen – Übersicht sind die im jeweiligen Verfassungsschutzbericht genannten Organisationen und Gruppierungen aufgeführt, bei denen – dem Einleitungssatz oberhalb der Übersicht zufolge – „die (dem Verfassungsschutz) vorliegenden tatsächlichen Anhaltspunkte in ihrer Gesamtschau zu der Bewertung geführt haben, dass die Organisation/Gruppierung verfassungsfeindliche Ziele verfolgt, es sich mithin um eine verfassungsfeindliche Organisation/Gruppierung handelt“. In diesen Übersichten der Jahre 2013 bis 2015 ist die Klin. explizit enthalten. Auch in den Verfassungsschutzberichten der Jahre 2009 und 2010 ist die Klin. in der „Übersicht über erwähnenswerte linksextremistische und linksextremistisch beeinflusste Organisationen sowie deren wesentliche Presseerzeugnisse“ als eine Z-beinflusste Organisation benannt. Ein erläuternder Einleitungssatz findet sich zu diesen Übersichten nicht. Die Verfassungsschutzberichte der Jahre 2011 und 2012 enthalten keine derartige Übersicht. Im Bericht 2011 wird dargelegt, dass über den Online-Shop der V die von der S hergestellten Musikträger mit Liedtexten alter kommunistischer Bewegungen vertrieben wurden. Die Klin. legte Einspruch ein mit der Begründung, dass die bloße Erwähnung in einem Verfassungsschutzbericht noch nicht die Vermutung des § 51 Abs. 3 Satz 1 und 2 AO auslöse. Sie reichte zudem Klage gegen die Aufnahme in die Verfassungsschutzberichte des Bundeslandes X der Jahre 2010 bis 2013 beim VG A ein. Der Vortrag zur Begründung der Klage vor dem VG diene zugleich dazu, die sich aus § 51 Abs. 3 Satz 2 AO ergebende Vermutung zu widerlegen. Die Klin. bestreitet hiernach die Behauptungen des Landesverfassungsschutzes, wonach die Klin. zu den wichtigsten linksextremistisch beeinflussten Organisationen gehöre, ein kommunistisch orientierter Antifaschismus verfolgt würde und eine Zusammenarbeit mit gewaltorientierten Gruppen erfolge. Die behaupteten Verbindungen des Landessprechers zu autonomen Gruppen würden weder personell noch örtlich und zeitlich näher benannt. Welche Aktivitäten der Bundessprecher des Verbandes in X getätigt haben soll, sei ebenfalls nicht aufgeführt. Das VG A entschied 2014, dass die Einträge über die Klin. in den Verfassungsschutzberichten 2010 bis 2013 zulässig waren. Der daraufhin von der Klin. gestellte Antrag auf Zulassung der Berufung wurde vom VGH 2018 abgelehnt. 2017 ergingen KSt-Bescheide für die Jahre 2011 bis 2015, in denen jeweils eine KSt festgesetzt wurde. Dagegen legte die Klin. Einspruch ein. Im Rahmen dieses Rechtsbehelfsverfahrens trug die Klin. u. a. vor, dass sie in den Verfassungsschutzberichten lediglich als „linksextremistisch beeinflusst“ bezeichnet werde. Daraus folge, dass sie selbst nicht linksextremistisch sei. Die Einsprüche gegen die KSt-Bescheide für die Jahre 2009 bis 2015 wurden verbunden und als unbegründet zurückgewiesen. Hiergegen erhob die Klin. Klage und trägt ergänzend vor, dass die Aberkennung der Gemeinnützigkeit sich allein auf den neu eingeführten § 51 Abs. 3 Satz 2 AO stütze, dessen Voraussetzungen jedoch nicht vorliegen würden. Die in den Verfassungsschutzberichten der streitigen Jahre getroffene

Aussage, dass die Klin. „die bundesweit größte linksextremistisch beeinflusste Organisation im Bereich des Antifaschismus“ sei, erfülle den Tatbestand des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO nicht. Alle Erkenntnisse, die der Landesverfassungsschutzbericht X wiedergibt, würden sich nicht auf die Klin., sondern auf den Bundesverband beziehen. Auch soweit auf Äußerungen des Bundesvorstandes Bezug genommen werde, könne sich hierauf keine Bewertung des Landesverbandes stützen. Weder der Bundesverband noch die übrigen Landesverbände seien (zum Zeitpunkt der Klageerhebung) in irgendeinem Verfassungsschutzbericht des Bundes oder der übrigen Bundesländer als extremistisch oder extremistisch beeinflusst angesprochen worden. Ferner stehe im Landesverfassungsschutzbericht X lediglich, dass die Klin. „linksextremistisch beeinflusst“, also gerade nicht selbst linksextremistisch sei. Auch der Umstand, dass die Klin. im Anhang zum Verfassungsschutzbericht 2015 über extremistische Organisationen und Gruppierungen erwähnt worden sei, ändere hieran nichts. Die Einleitung zu diesem Anhang führe aus, dass in der Übersicht Organisationen und Gruppierungen aufgeführt seien, „bei denen die vorliegenden tatsächlichen Anhaltspunkte“ zur Bewertung des Verfassungsschutzes geführt hätten. Anhaltspunkte seien aber nach der Rspr. des BFH eben nicht ausreichend. Dass sich die Klin. im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vergeblich dagegen gewehrt habe, in einem Verfassungsschutzbericht des Landes X erwähnt zu werden, sei unschädlich. Selbst wenn man davon ausginge, dass die Klin. im Verfassungsschutzbericht als extremistisch aufgeführt worden sei, könne die Aberkennung der Gemeinnützigkeit hierauf nicht gestützt werden. § 51 Abs. 3 Satz 2 AO sei verfassungswidrig. Dies ergebe sich aus der Rspr. des BVerfG (Beschluss vom 8. 12. 2010 1 BvR 1106/08, EuGRZ 2011, 88), wonach der Begriff „extremistisch“ wegen Unabgrenzbarkeit und wegen politischer und gesellschaftlicher Wandlungen kein tauglicher Rechtsbegriff sei, an den Rechtsfolgen geknüpft werden könnten.

Aus den Gründen:

29 Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.

30 1. Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klin. daher nicht in ihren Rechten. Das FA hat die Klin. im Streitzeitraum zu Recht nicht als gemeinnützig anerkannt, so dass sie nicht von der KSt befreit ist.

Voraussetzungen der Steuerbefreiung

31 a) Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind von der KSt u. a. Körperschaften befreit, die nach ihrer Satzung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken i. S. von § 51 AO dienen. Gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit setzt voraus, dass der Kreis der Personen, denen die Förderung zugutekommt, weder fest abgeschlossen ist noch dauernd nur klein sein kann (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO). Der Sinngehalt des unbestimmten Rechtsbegriffes „Förderung der Allgemeinheit“ in § 52 Abs. 1 Satz 1 AO ist wesentlich geprägt durch die objektive Wertordnung, wie sie insbesondere im Grundrechtskatalog der Art. 1 bis 19 GG zum Ausdruck kommt. Eine Tätigkeit, die mit diesen Wertvorstellungen nicht vereinbar ist, ist keine Förderung der Allgemeinheit (BFH-Urteil vom 31. 5. 2005 IR 105/04, BFH/NV 2005, 1741). Die Klin. fördert u. a. Wissenschaft und Forschung und bietet darüber hinaus Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, was grundsätzlich als Förderung der Allgemeinheit nach § 52 Abs. 2 AO anzusehen ist. Dies ist zwischen den Parteien unstrittig.

32 b) Die Anerkennung scheidet im Streitfall jedoch an § 51 Abs. 3 AO. Nach § 51 Abs. 3 Satz 1 AO setzt die

Steuervergünstigung auch voraus, dass die Körperschaft nach ihrer Satzung und bei ihrer tatsächlichen Geschäftsführung keine Bestrebungen i. S. des § 4 BVerfSchG fördert und dem Gedanken der Völkerverständigung nicht widerhandelt. Bei Körperschaften, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes als extremistische Organisation aufgeführt sind, ist gem. § 51 Abs. 3 Satz 2 AO widerlegbar davon auszugehen, dass die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht erfüllt sind.

33 Im Sinne des § 4 BVerfSchG sind:

- Bestrebungen gegen den Bestand des Bundes oder eines Landes solche politisch bestimmten, ziel- und zweckgerichteten Verhaltensweisen in einem oder für einen Personenzusammenschluss, der darauf gerichtet ist, die Freiheit des Bundes oder eines Landes von fremder Herrschaft aufzuheben, ihre staatliche Einheit zu beseitigen oder ein zu ihm gehörendes Gebiet abzutrennen;
- Bestrebungen gegen die Sicherheit des Bundes oder eines Landes solche politisch bestimmten, ziel- und zweckgerichteten Verhaltensweisen in einem oder für einen Personenzusammenschluss, der darauf gerichtet ist, den Bund, Länder oder deren Einrichtungen in ihrer Funktionsfähigkeit erheblich zu beeinträchtigen und
- Bestrebungen gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung solche politisch bestimmten, ziel- und zweckgerichteten Verhaltensweisen in einem oder für einen Personenzusammenschluss, der darauf gerichtet ist, einen der in § 4 Abs. 2 BVerfSchG genannten Verfassungsgrundsätze zu beseitigen oder außer Geltung zu setzen.

34 Zur freiheitlichen demokratischen Grundordnung i. S. des § 4 Abs. 2 BVerfSchG zählen:

- a) das Recht des Volkes, die Staatsgewalt in Wahlen und Abstimmungen und durch besondere Organe der Gesetzgebung, der vollziehenden Gewalt und der Rspr. auszuüben und die Volksvertretung in allgemeiner, unmittelbarer, freier, gleicher und geheimer Wahl zu wählen,
- b) die Bindung der Gesetzgebung an die verfassungsmäßige Ordnung und die Bindung der vollziehenden Gewalt und der Rspr. an Gesetz und Recht,
- c) das Recht auf Bildung und Ausübung einer parlamentarischen Opposition,
- d) die Ablösbarkeit der Regierung und ihre Verantwortlichkeit gegenüber der Volksvertretung,
- e) die Unabhängigkeit der Gerichte,
- f) der Ausschluss jeder Gewalt- und Willkürherrschaft und
- g) die im GG konkretisierten Menschenrechte.

35 Die objektive Feststellungslast für die Tatsachen, aus denen sich die Gemeinnützigkeit ergibt, trägt grundsätzlich die Körperschaft (BFH-Beschluss vom 28. 10. 2004 IB 95/04, BFH/NV 2005, 160). Dass die Körperschaft im Rahmen ihrer tatsächlichen Geschäftsführung nicht gegen die Werteordnung des GG verstößt, ist allerdings eine negative Tatsache, die von der Körperschaft nur dann darzutun ist, wenn die Finanzbehörde konkrete Anhaltspunkte dafür vorträgt, dass das nicht der Fall ist. Als ein solcher Anhaltspunkt kommt die Erwähnung der Körperschaft in einem Verfassungsschutzbericht in Betracht (BFH-Urteil vom 11. 4. 2012 IR 11/11, BFHE 237, 22, BStBl II 2013, 146, Rz. 18).

2009 eingeführte Beweislastregel ist zu Lasten der Steuerpflichtigen

36 § 51 Abs. 3 Satz 2 AO trat mit Wirkung zum 1. 1. 2009 in Kraft (Art. 97 § 1d Abs. 2 EGAO). Die gesetzliche Vermu-

tung des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO hat eine Umkehr der objektiven Beweislast (Feststellungslast) zur Folge. Es liegt damit in der Sphäre der die Steuervergünstigung begehrenden Körperschaft nachzuweisen, dass sie gleichwohl keine extremistischen Ziele fördert und damit gemeinnützig ist (BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz. 33, m. w. N.). Stellt das Gesetz – wie in § 51 Abs. 3 Satz 2 AO – für das Vorhandensein einer Tatsache eine Vermutung auf, ist nach der gem. § 155 FGO entsprechend anwendbaren Regel des § 292 Satz 1 ZPO der Beweis des Gegenteils, dass die vom Gesetz vermutete Tatsache nicht vorliegt, zulässig. Hierfür ist allerdings eine Erschütterung der Vermutung nicht ausreichend; erforderlich ist vielmehr der volle Beweis des Gegenteils der vermuteten Tatsachen (BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz. 34, m. w. N.).

Rspr. zu § 51 Abs. 3 Satz 2 AO

37 Nach den Urteilen des BFH (BFH-Urteile vom 14. 3. 2018 V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz. 28; vom 11. 4. 2012 I R 11/11, BFHE 237, 22, BStBl II 2013, 146, Rz. 20) setzt das Eingreifen dieser Beweislastregel voraus, dass die betreffende Körperschaft in einem Verfassungsschutzbericht „als extremistische Organisation aufgeführt“ ist, was nur der Fall ist, wenn sie dort ausdrücklich als extremistisch bezeichnet wird, nicht aber wenn die Körperschaft nur als Verdachtsfall oder sonst beiläufig Erwähnung findet.

38 Hinsichtlich der notwendigen ausdrücklichen Bezeichnung als extremistisch lässt der BFH im Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16 (BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz. 29 f.) die explizite Erwähnung im Anhang des Verfassungsschutzberichtes des Bundes aus dem Jahr 2009 ausreichen, da hierin nur Gruppierungen aufgeführt seien, bei denen die vorliegenden tatsächlichen Anhaltspunkte in ihrer Gesamtschau zu der Bewertung geführt hätten, dass es sich um eine extremistische Gruppierung handle. Umgekehrt könne aus einer fehlenden ausdrücklichen Bezeichnung in einem Registeranhang nicht gefolgert werden, dass über die Gruppierung nur als Verdachtsfall berichtet werde. Denn die Berichterstattung beziehe sich nur ausnahmsweise auf Verdachtsfälle, die dann im Text ausdrücklich als Verdachtsfall kenntlich gemacht werden (BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422). Wie die beiden BFH-Urteile vom 14. 3. 2018 V R 36/16 (BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422) bzw. vom 11. 4. 2012 I R 11/11 (BFHE 237, 22, BStBl II 2013, 146) zeigen, differenziert der BFH dabei lediglich zwischen einer expliziten Erwähnung einerseits und einem bloßen Verdachtsfall oder einer sonstigen beiläufigen Erwähnung andererseits. Eine weitere Differenzierung zwischen „extremistisch“ und „extremistisch beeinflusst“, findet hingegen nicht statt.

39 Zudem stellt der BFH klar, dass er hinsichtlich der Einstufung der Körperschaft als extremistisch jeweils auf den zu beurteilenden VZ abstellt (BFH-Urteil vom 11. 4. 2012 I R 11/11, BFHE 237, 22, BStBl II 2013, 146). Maßgeblich für die Beurteilung der Streitjahre sind daher – entgegen dem klägerischen Vortrag – die jeweiligen Verfassungsschutzberichte der Jahre 2009 bis 2015.

40 Die fehlende Anwendbarkeit des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO ändert nach BFH-Urteil vom 11. 4. 2012 I R 11/11 (BFHE 237, 22, BStBl II 2013, 146) nichts daran, dass der betreffende Verfassungsschutzbericht für die Beurteilung der Aktivitäten der Körperschaft ausgewertet und zum Anlass für weitere Ermittlungen genommen werden darf.

§ 51 Abs. 3 Satz 2 AO ist nicht verfassungswidrig

41 c) Der erkennende Senat teilt die seitens der Klin. vorgetragene Bedenken an der materiellen Verfassungsmäßigkeit des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO nicht. Die Vorschrift entspricht nach Auffassung des erkennenden Senates dem

rechtsstaatlichen Gebot der Normenbestimmtheit und Normenklarheit.

42 Dieses Gebot soll sicherstellen, dass der betroffene Bürger sich auf mögliche belastende Maßnahmen einstellen kann, dass die Gesetzesausführende Verwaltung für ihr Verhalten steuernde und begrenzende Handlungsmaßstäbe vorfindet und dass die Gerichte die Rechtskontrolle durchführen können. Der Anlass, der Zweck und die Grenzen des Eingriffs müssen in der Ermächtigung bereichsspezifisch, präzise und normenklar festgelegt werden (BVerfG-Urteil vom 27. 7. 2005 1 BvR 668/04, BVerfGE 113, 348, Rz. 118, m. w. N.).

43 Nach Ansicht des erkennenden Senates kann der in § 51 Abs. 3 Satz 2 AO verwendete Begriff „extremistisch“ – im Hinblick auf die Gesetzessystematik und den historischen Willen des Gesetzgebers – in verfassungskonformer Weise als „verfassungsfeindlich“ ausgelegt werden – verstanden in dem Sinne, dass die Organisation nach den Ausführungen des jeweiligen Verfassungsschutzberichtes entgegen § 51 Abs. 3 Satz 1 AO, auf den § 51 Abs. 3 Satz 2 AO Bezug nimmt, Bestrebungen i. S. des § 4 BVerfSchG fördert. In der Gesetzesbegründung heißt es, dass „durch diesen neuen Absatz 3 verdeutlicht (werde), dass die Zuerkennung der Gemeinnützigkeit mit einer unmittelbaren oder mittelbaren Förderung extremistischer Zielsetzungen unvereinbar ist. ... Die Regelung will damit insbesondere diejenigen Vereine von der Anerkennung als gemeinnützig ausschließen, deren Zweck oder Tätigkeit namentlich gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung, den Bestand oder die Sicherheit des Bundes oder eines Landes gerichtet oder deren Einrichtungen in ihrer Funktionsfähigkeit erheblich zu beeinträchtigen geeignet ist.“ Für eine Auslegung in diesem Sinne spricht zudem der Umstand, dass auch der Verfassungsschutz in X die Begriffe „extremistisch“ und „verfassungsfeindlich“ nach eigenen Angaben als „gleichbedeutend“ verwendet (vgl. u. a. Verfassungsschutzbericht X 2009, S. ...). Zudem ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass der Systematik des § 51 Abs. 3 AO und dessen Sinn und Zweck zufolge im Rahmen des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO nicht geprüft werden muss, ob die Körperschaft extremistisch ist, sondern nur, ob sie in einem Verfassungsschutzbericht als solche bezeichnet wurde (so auch Frfr. von Lersner, DStR 2012, 1685, 1688). Soweit das Sächsische FG (Urteil vom 11. 1. 2011 2 K 1429/10, EFG 2011, 1675, Rz. 31) davon ausgeht, dass nicht jede negative Erwähnung einer Körperschaft in einem Verfassungsschutzbericht die Rechtsfolge des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO auslöse, sondern lediglich Vereinigungen die selbst extremistisch sind, dieser Norm zu unterwerfen seien, kann diese Ansicht nach Auffassung des erkennenden Senates – gerade im Hinblick auf den mit § 51 Abs. 3 Satz 2 AO verfolgten Zweck der Verfahrensvereinfachung – nicht geteilt werden. Es ist auch nicht erkennbar, dass der BFH in seinem Verfahren (BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422) Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit der Norm erhob. In diesem Verfahren kam es auf das Eingreifen der Vermutungsregel des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO streitentscheidend an. Gleichwohl wurde ihre Verfassungsmäßigkeit nicht in Frage gezogen.

44 Dies widerspricht auch nicht der seitens der Klin. vorgetragene Bedenken des BVerfG vom 8. 10. 2010 1 BvR 1106/08 (EuGRZ 2011, 88), wonach der Begriff „extremistisch“ wegen Unabgrenzbarkeit und wegen politischer und gesellschaftlicher Wandlungen kein tauglicher Rechtsbegriff sei, an den Rechtsfolgen geknüpft werden könnten. Dieses Urteil befasste sich mit der Frage der Verhältnismäßigkeit eines Eingriffes in die Meinungsfreiheit in Form einer Weisung im Rahmen der Führungsaufsicht nach § 68b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 StGB und ist daher nicht mit dem vorliegenden Fall vergleichbar. § 51 Abs. 3 Satz 2 AO gewichtet lediglich die objektive Beweislast durch eine widerlegbare Vermutung zu Lasten der Körperschaften, die

in einem Verfassungsschutzbericht als extremistische Organisation aufgeführt sind. Der Klin. wird durch § 51 Abs. 3 Satz 2 AO nicht die Verbreitung ihrer Ansichten untersagt. Im Falle eines Verstoßes gegen die freiheitlich-demokratische Grundordnung wird dem Steuerpflichtigen zwar im Ergebnis seine steuerliche Privilegierung in Form der Gewährung des Gemeinnützigkeitsstatus entzogen. Doch stellt dies keine Folge des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO dar. § 51 Abs. 3 Satz 2 AO beinhaltet lediglich eine Beweislastverteilungsregel und ergänzt hiermit die Vorschrift des § 51 Abs. 3 Satz 1 AO. Doch selbst dieser beinhaltet keine Regelung im klassischen Sinn, sondern besitzt lediglich deklaratorischen Charakter (s. auch BT-Drs. 16/10189, 79; BFH-Urteile vom 14. 3. 2018 V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz. 42 bzw. vom 11. 4. 2012 IR 11/11, BFHE 237, 22, BStBl II 2013, 146, Rz. 16 f.). Denn auch ohne die Vorschrift des § 51 Abs. 3 AO wären Körperschaften, die sich gegen die freiheitlich-demokratische Grundordnung richten, nicht gemeinnützig. Da die Förderung des demokratischen Staatswesens (§ 52 Abs. 2 Nr. 24 AO) als gemeinnützig behandelt wird, kann nicht zugleich das Gegenteil gemeinnützig sein (BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz. 43).

45 d) Gemessen an den unter Tz. II. 1. b genannten Grundsätzen greift die in § 51 Abs. 3 Satz 2 AO normierte Vermutung nach Ansicht des erkennenden Senats in den Streitjahren ein.

Eingreifen der Vermutungsregel wegen expliziter Erwähnung im Anhang

46 aa) In den Verfassungsschutzberichten des Landes X der Jahre 2013 bis 2015 wurde die Klin. entsprechend den Vorgaben des BFH ausdrücklich als extremistisch bezeichnet. Sie findet in diesen Streitjahren explizite Erwähnung im Anhang des jeweiligen Verfassungsschutzberichtes. Im Einleitungssatz dieser mit „Extremistische Organisationen und Gruppierungen“ überschriebenen Anlagen wird ausgeführt, dass nur solche Gruppierungen aufgeführt werden, bei denen die vorliegenden tatsächlichen Anhaltspunkte in ihrer Gesamtschau zu der Bewertung geführt hätten, dass die Organisation bzw. Gruppierung verfassungsfeindliche Ziele verfolge, es sich mithin um eine verfassungsfeindliche Organisation bzw. Gruppierung handle. Dies genügt entsprechend dem BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16 (BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz. 29 f.) für die Bejahung von § 51 Abs. 3 Satz 2 AO. Entgegen dem Vortrag der Klin. in der m. V. 2021 ist es nach Auffassung des Senats nicht erforderlich, die Eintragung in der Übersicht in Frage zu stellen, wenn die Organisation – wie im vorliegenden Fall – im laufenden Text an einer Stelle als „linksextremistisch beeinflusst“, aber nie wortwörtlich als „selbst linksextremistisch“ bezeichnet wurde. Das folgt bereits aus dem erläuternden Einleitungssatz zu dieser Übersicht. Bei der Aufnahme in diese Übersicht handelt es sich um eine abschließende Bewertung seitens des Landesverfassungsschutzes, aufgrund dessen gesammelten Tatsachenmaterials. Die Ausführungen unter der für die Klin. eingerichteten Tz. des Verfassungsschutzberichtes erschöpfen sich vorliegend nicht allein in der Aussage, dass die Klin. „linksextremistisch beeinflusst“ ist. Es werden weitere Umstände vorgetragen (z. B. Verfolgung eines kommunistisch orientierten Antifaschismus, Zusammenarbeit mit gewaltorientierten/autonomen Gruppen), die in Summe die Aufnahme in die Übersicht tragen. Selbst wenn man der Argumentation der Klin. folgen würde, so müsste man – entgegen dem klägerischen Vortrag – gleichermaßen alle diese im Fließtext enthaltenen Aussagen zur Auslegung der Übersicht heranziehen, so dass kein Widerspruch zu erkennen ist. Soweit die Klin. isoliert die Aussage „linksextremistisch beeinflusst“ im Fließtext der Einordnung als linksextremistische Gruppierung in der Übersicht gegenüberstellt und insoweit einen Widerspruch erblicken will, kann dem daher nicht gefolgt werden.

Eingreifen der Vermutungsregel wegen expliziter Erwähnung im Fließtext des Berichts

47 bb) In den Verfassungsschutzberichten der Streitjahre 2011 und 2012 wurde die Klin. zwar nicht in einem Anhang bzw. einer Übersicht aufgenommen (1), wohl aber im Text der Berichte in einer Weise erwähnt, die aus Sicht des erkennenden Senates den Anforderungen des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO ebenfalls genügt (2 bis 4).

48 (1) In den Jahren 2011 und 2012 gab es weder Anhänge noch Übersichten am Ende des jeweiligen Verfassungsschutzberichtes, so dass die Klin. naturgemäß hierin keine Erwähnung finden konnte. Aus dem Umstand der Nichterwähnung im Registeranhang kann jedoch nicht der Schluss gezogen werden, dass die Klin. nicht auf Bestrebungen gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung i. S. des § 4 Abs. 1 BVerfSchG ausgerichtet war. Der BFH hat der fehlenden Erwähnung eben keine derartige Bedeutung beigemessen (BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422). Dies gilt erst recht, wenn es vergleichbare Übersichten und Anhänge gar nicht gab.

49 (2) Die Klin. wurde jedoch in den Verfassungsschutzberichten 2011 und 2012 gleichwohl ausdrücklich als extremistische Organisation aufgeführt. Zu berücksichtigen ist insoweit, dass in den laufenden Texten der Verfassungsschutzberichte mehrfach Verhaltensweisen der Klin. dargestellt wurden, die aus Sicht des erkennenden Senates als Förderung verfassungsfeindlicher Bestrebungen und damit als extremistische Handlungen zu werten sind.

Kein Verdachtsfall bzw. keine bloß beiläufige Erwähnung bei jahrelanger Erwähnung unter eigener Tz.

50 Aufgrund der Tatsache, dass der Verfassungsschutz über Jahrzehnte hinweg in seinen Berichten über die Klin. informierte und ihr hierin eine eigene Tz. im Kapitel über Linksextremismus gewidmet hat, ergibt sich, dass die Ausführungen zur Klin. keine bloß beiläufige Erwähnung darstellen. Den Textpassagen der Berichte ist auch nicht zu entnehmen, dass es sich bei der Klin. um einen bloßen Verdachtsfall handelt.

51 Aus den Ausführungen der Verfassungsschutzberichte kann vielmehr abgeleitet werden, dass die Klin. auf Bestrebungen gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung i. S. des § 4 Abs. 1 BVerfSchG ausgerichtet ist. Denn hierzu zählen solche politisch bestimmten, ziel- und zweckgerichteten Verhaltensweisen in einem oder für einen Personenzusammenschluss, der darauf gerichtet ist, einen der in § 4 Abs. 2 BVerfSchG genannten Verfassungsgrundsätze zu beseitigen oder außer Geltung zu setzen.

52 Zum einen wird dargelegt, dass in der Klin. „ein kommunistisch orientierter Antifaschismus verfolgt“ wird. Im linksextremistischen Sinn steht Antifaschismus für eine grundsätzliche Ablehnung von Parlamentarismus und demokratischen Verfassungsstaat. Antifaschismus im linksextremistischen Sinn behauptet, dass die bürgerliche Gesellschaftsordnung mit Kapitalismus, Parlamentarismus und Rechtsstaat die Ursache von Faschismus und Rechtsextremismus sei. Demokratischen Staaten, wie der Bundesrepublik Deutschland, wird unterstellt, sich unausweichlich in Richtung eines neuen Faschismus zu entwickeln. Das politische Ziel linksextremistischer Antifaschisten ist deshalb gerade die Beseitigung der freiheitlichen demokratischen Grundordnung. In Abgrenzung zum demokratischen Antifaschismus lehnen die Akteure des linksextremistischen Antifaschismus nicht nur den Rechtsextremismus an sich, sondern auch den demokratischen Verfassungsstaat ab, akzeptieren die Regeln des Verfassungs- und Rechtsstaates folglich nicht.

53 Der Verfassungsschutz legt in seinen Berichten 2011 und 2012 weiter dar, dass Linksextremisten – insbesondere

aus der Z und der Partei Y – großen Einfluss auf die Klin. nehmen, Kontakte zu autonomen Gruppen bestehen und die Klin. mit offen linksextremistischen Kräften zusammenarbeitet. Auch diese offen gelebte Bündnispolitik zu anderen linksextremistischen Gruppierungen deutet auf die von der Klin. verfolgte Gesinnung hin.

54 Die Verfassungsschutzberichte 2011 und 2012 führen darüber hinaus aus, dass die Äußerungen des Bundesvorsitzenden P, besonders häufig Belege für den kommunistisch gefärbten linksextremistischen Antifaschismus, ..., (liefern), der in großen Teilen der Vereinigung vertreten wird bzw. er die Zusammenarbeit mit gewaltorientierten autonomen Gruppen befürwortet. Der VGH hat die Klin. bereits in seiner Entscheidung ... zu Recht darauf hingewiesen, dass „Äußerungen leitender Mitglieder einer Vereinigung dieser sogar dann zuzurechnen sind, wenn sie zwar nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Handeln für die Vereinigung, sondern etwa in privatem Zusammenhang getätigt wurden, jedoch den ideologischen Hintergrund kennzeichnen, vor dem die Repräsentanten dieser Vereinigung handeln. ... Unter dieser Voraussetzung muss sich auch der Landesverband einer politischen Partei Äußerungen von Repräsentanten auf Bundesebene derselben Partei entgegenhalten lassen.“ Die Klin. muss sich folglich die Aussagen des Bundesvorsitzenden insoweit zurechnen lassen.

55 Darüber hinaus wird im Verfassungsschutzbericht ... 2011 ausgeführt, dass die beiden ...-CDs der S über den Online-Shop des V vertrieben wurden. Bei der S handelt es sich um eine der Z nahestehende Jugendorganisation. Die von ihr zur Verteilung im Umfeld von Schulen produzierten CDs enthalten Liedtexte kommunistischer Bewegungen. Die Texte richten sich nicht nur gegen Rechtsextremisten, sondern auch gegen Institutionen des Staates und Parteien, denen eine faschistische Politik vorgeworfen wird. Soweit die Klin. in der m. V. 2021 vortrug, dass damit der Onlineshop des Bundesverbandes gemeint gewesen sei, ist auch dies im Ergebnis unerheblich. Es kann dahinstehen, ob insoweit die Rspr. des VGH entsprechend anzuwenden, und nicht nur Äußerungen, sondern auch Verhaltensweises des Bundesverbandes dem Landesverband X entgegengehalten werden kann. Es kommt jedenfalls nicht Streitgegenständlich hierauf an, da bereits die weiteren Ausführungen der Verfassungsschutzberichte die Annahme der Förderung verfassungsfeindlicher Bestrebungen tragen.

Fehlende wortwörtliche Bezeichnung als „extremistisch“ unschädlich

56 (3) An diesem Ergebnis ändert entgegen dem klägerischen Vortrag auch der Umstand nichts, dass die Klin. in den Verfassungsschutzberichten nicht wortwörtlich als „linksextremistisch“ betitelt, sondern als „linksextremistisch beeinflusst“ bezeichnet wurde. Zum einen ist zu berücksichtigen, dass den einleitenden Worten der Berichte zu entnehmen ist, dass der Verfassungsschutz selbst die Begriffe „extremistisch“ und „verfassungsfeindlich“ gleichbedeutend verwendet. Ferner werden auch die anderen Organisationen und Gruppierungen nicht stringent explizit mit dem Begriff „extremistisch“ als verfassungsfeindlich eingestuft. Diese Wertung ergibt sich im Großteil der Fälle aus einer Gesamtschau der Ausführungen. Auch dem BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16 (BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422) lässt sich nicht entnehmen, dass sich in den betrachteten Verfassungsschutzberichten entsprechende Passagen fanden und dass diese zwingend für die Annahme der Vermutungsregel des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO sein sollen. „Ausdrücklich als extremistisch bezeichnet“ ist nach Ansicht des erkennenden Senats vielmehr so zu verstehen, dass die Gruppierung ausdrücklich – i. S. von nicht nur beiläufig – Erwähnung in einem Verfassungsschutzbericht findet und den hierin zu der Organisation enthaltenen Textpassagen nicht die Wertung entnommen werden kann,

dass es sich um einen bloßen Verdachtsfall handelt. So verhält es sich im Streitfall. Die Klin. ist nicht nur an verschiedenen Orten im Bericht erwähnt. Ihr wurde eine eigene Tz. im Kapitel über Linksextremismus gewidmet. Den Ausführungen ist weder explizit noch indirekt zu entnehmen, dass sie als bloßer Verdachtsfall aufgenommen wurde. Im Gegenteil wird ausdrücklich festgestellt, dass sie linksextremistisch beeinflusst ist und konkrete tatsächliche Anhaltspunkte für die Annahme verfassungsfeindlicher Bestrebungen und Tätigkeiten vorliegen. Dies steht nicht in Widerspruch zu den – vom BFH bestätigten – Ausführungen des Sächsischen FG vom 11. 1. 2011 2 K 1429/10 (EFG 2011, 1675), wonach nicht jede negative Erwähnung einer Körperschaft in einem Verfassungsschutzbericht die Rechtsfolge des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO auslöst. Hier geht es eher darum, dass die betroffene Körperschaft allein in Zusammenhang mit einer anderen (explizit) vom Verfassungsschutz behandelten Organisation erwähnt wurde. Davon kann im vorliegenden Fall gerade nicht die Rede sein, wenn der Vereinigung eine eigene Tz. gewidmet wurde, die sich mit deren Aktivitäten auseinandersetzt. Aus den gleichen Gründen greift nach Auffassung des Senats auch der Einwand der Klin. nicht durch, dass sie hierdurch in den Verfassungsschutzberichten zwar benannt, aber eben nicht als „extremistisch“ benannt wurde.

Bezeichnung als „extremistisch beeinflusst“ schließt § 51 Abs. 3 Satz 2 AO nicht aus

57 (4) Auch die Tatsache, dass sich in den Berichten die Formulierung findet, dass die Klin. die „bundesweit größte linksextremistisch beeinflusste Organisation (des Antifaschismus)“ ist, schließt die Annahme einer ausdrücklichen Erwähnung als extremistische Partei nicht aus. Zum einen beschränkte sich der Verfassungsschutz in seinen Berichten über die Klin. nicht auf diese Aussage. Zum anderen lässt sich aus der Formulierung „bundesweit größte linksextremistisch beeinflusste Organisation (des Antifaschismus)“ nicht zwingend schließen, dass die Klin. selbst nicht extremistisch ist. Die Formulierung kann – unter Berücksichtigung der Gesamtumstände – auch dahingehend verstanden werden, dass die Art der Ausrichtung des Extremismus (also z. B. links- oder rechtsextremistisch) beschrieben werden soll. Unter Berücksichtigung der Ausführungen des Verfassungsschutzes zum Antifaschismus, hätte die Formulierung auch „bundesweit größte kommunistisch beeinflusste Organisation (des Antifaschismus)“ lauten können. Denn hierin heißt es, dass neben dem bürgerlich-liberal geprägten Antifaschismus, der für die Erhaltung bzw. Wiederherstellung von Demokratie und Rechtsstaatlichkeit eintrat, ... sich ein kommunistisch orientierter, letztlich als linksextremistisch einzustufender Antifaschismus (entwickelte). Man könnte die Formulierung „linksextremistisch beeinflusste Organisation“ der Struktur des Berichtes folgend auch mit „Z-beinflusst“ übersetzen. Ferner ist zu berücksichtigen, dass „beeinflussen“ vom allgemeinen Sprachgebrauch her darauf hindeutet, dass so auf jemanden eingewirkt wird, dass diese Person (meist) anders denkt oder handelt. Als Synonyme werden zumeist „abfärben“, „bekehren“ oder auch „anpolitisieren“ verwendet. Damit lässt sich aus der Formulierung einer Beeinflussung durch linksextremistische Kräfte auch entnehmen, dass die Klin. das von diesen Organisationen propagierte Gedankengut in sich aufgenommen hat. Die Textpassage, wonach die Klin. die „bundesweit größte linksextremistisch beeinflusste Organisation (des Antifaschismus)“ ist, schließt folglich die Anwendung des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO nicht aus.

58 cc) In den Streitjahren 2009 und 2010 wurde die Klin. in den entsprechenden Verfassungsschutzberichten zwar nicht in einen mit „Extremistische Organisationen und Gruppierungen“ überschriebenen Anhang aufgenommen (1), wohl aber im Text der Verfassungsschutzberichte in

einer Weise erwähnt, die den Anforderungen des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO genügt (2 und 3).

59 (1) Zwar wurde die Klin. ausdrücklich in der den Verfassungsschutzberichten 2009 und 2010 anhängenden Übersicht aufgeführt. Diese Übersicht beinhaltet ihrem Titel zufolge jedoch „erwähnswerte linksextremistische und linksextremistisch beeinflusste Organisationen“ gleichermaßen. In der Tabelle selbst, wurde die Klin. zudem lediglich als Z-beeinflusste Organisation aufgenommen. Ferner fehlt ein die Übersicht erläuternder Einleitungssatz, wie er sich in späteren Jahren bei den Anhängen – und auch in der Übersicht des Anhangs – findet, die der Entscheidung des BFH im Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422 zugrunde lag. Damit kann allein hieraus nicht unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16 (BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz. 30) der Schluss gezogen werden, dass die Klin. ausdrücklich als extremistische Gruppierung erwähnt wurde.

60 (2) Wie in den nachfolgenden Jahren fand die Klin. aber auch in 2009 und 2010 anderorts in den Verfassungsschutzberichten eine explizite Erwähnung, die den Anforderungen des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO genügt.

61 Auch in diesen Streitjahren ist zu berücksichtigen, dass der Klin. eine eigene Tz. im Kapitel über Linksextremismus gewidmet wurde, so dass nicht von einer bloß beiläufigen Erwähnung ausgegangen werden kann. Darüber hinaus ist auch den Berichten der Jahre 2009 und 2010 nicht zu entnehmen, dass es sich bei der Klin. um einen bloßen Verdachtsfall handelt (s. o.).

62 Zudem deuten die Darstellungen zur Klin. auf ein Verhalten, das die extremistische Grundeinstellung der Klin. belegt. Dies stützt sich u. a. auf die – auch in den Berichten für 2009 und 2010 enthaltene – Textpassage, wonach in der Klin. „verbreitet ein kommunistisch orientierter Antifaschismus verfolgt“ und „mit linksextremistischen Kräften zusammengearbeitet“ wird (s. o.).

63 (3) Dass die Klin. in den Verfassungsschutzberichten 2009 und 2010 nicht ausdrücklich als linksextremistisch betitelt wurde bzw. sich in den Berichten auch die Formulierung findet, dass sie die „bundesweit größte linksextremistisch beeinflusste Organisation (des Antifaschismus)“ ist, schließt – wie bereits ausgeführt – die Annahme einer ausdrücklichen Erwähnung als extremistische Partei nicht aus (s. o.).

Kein wirksames Entkräften der Vermutungsregel

64 e) Der Vortrag der Klin. genügt nicht zur Widerlegung der in § 51 Abs. 3 Satz 2 AO niedergelegten Vermutungsregel.

Aufnahme in einen einzigen Landesverfassungsbericht ausreichend

65 aa) Der Umstand, dass der Landesverfassungsschutzbericht X als einziger von 17 deutschen Verfassungsschutzberichten den Landesverband X – mithin die Klin. – als linksextremistisch beeinflusste Organisation bezeichnet hat, kann der Klage nicht zum Erfolg verhelfen. Ausweislich des Gesetzeswortlautes genügt, dass eine Organisation in einem der vom Bund bzw. den Ländern herausgegebenen Verfassungsschutzberichten als extremistisch aufgeführt wird. Aus der Tatsache, dass die Klin. nicht in die anderen Berichte aufgenommen wurde, kann kein Umkehrschluss dergestalt gezogen werden, dass die Vereinigung seitens der Mehrheit der (anderen) Verfassungsschutzorganisationen nicht als verfassungswidrig einzustufen ist bzw. die Wertung der Behörden in X fehlerhaft war.

Gemeinnützigkeitsstatus des Bundesverbandes/anderer Landesverbände unbeachtlich

66 bb) Auch die Tatsache, dass die Gemeinnützigkeit der anderen Landesverbände bzw. des Bundesverbandes in

den Streitjahren nicht aberkannt wurde, bedeutet im Umkehrschluss nicht, dass beim Landesverband X ebenso zu verfahren ist. Dies ergibt sich einerseits aus dem Grundsatz, wonach kein Recht im Unrecht besteht, also der Klin. selbst bei fehlerhafter Nichtaberkennung der Gemeinnützigkeit der anderen Verbände kein Recht auf Anerkennung ihrer Gemeinnützigkeit zusteht. Der Landesverband X ist als e. V. eine selbstständige Rechtspersönlichkeit, die sich einer eigenen Prüfung der Gemeinnützigkeitsregeln zu unterwerfen hat. Die Klin. hat zudem insoweit nicht dargelegt, dass die seitens der Geschäftsführungen der verschiedenen Vereine gelebten Gepflogenheiten in X mit denen in den Vereinen in anderen Bundesländern vorzufindenden vergleichbar wären. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang insbesondere, dass die personelle Zusammensetzung der verschiedenen Landes- bzw. Bundesverbände unterschiedlich ist, was sich im Zweifel gerade auf die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung der jeweiligen Organisationen auswirkt.

Wiederanerkennung der Gemeinnützigkeit des Bundesverbandes in anderem Kj. unbeachtlich

67 cc) Gegen Rückschlüsse aus der nachträglichen Wiederanerkennung der Gemeinnützigkeit des Bundesverbandes durch die FinVerw. für das Jahr 2017 spricht zudem die veranlagungsbezogene Sichtweise der Prüfung. Gemäß dem BFH-Urteil vom 11. 4. 2012 IR 11/11 (BFHE 237, 22, BStBl II 2013, 146) setzt die widerlegbare Vermutung des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO voraus, dass die betreffende Körperschaft vom Verfassungsschutz für den zu beurteilenden VZ als extremistisch eingestuft wurde. Maßgeblich für die Beurteilung Gemeinnützigkeit der Klin. in den Streitjahren sind daher die Verhältnisse der Jahre 2009 bis 2015, nicht die des Jahres 2017.

Ausführungen im Landesverfassungsschutzbericht nicht ausschließlich für Bundesverband

68 dd) Die Klin. hat darüber hinaus nicht zur Überzeugung des Gerichts darlegen können, dass sich die Ausführungen der Verfassungsschutzberichte der streitgegenständlichen Jahre ausschließlich auf den Bundesverband und nicht auf die Klin. beziehen.

69 Zwar fand sich bei der Berichterstattung über die Klin. in ihrer Tz. in den Berichten der Jahre 2009 bis 2015 eingangs eine Übersicht zu Mitgliederanzahl, Sitz, Publikationen usw. Die Tabelle unterschied jedoch 2009 bis 2013 offen zwischen Bundes- und Landesvereinigung X. In 2014 und 2015 vermischt die Tabelle zwar die Angaben zur Bundes- und zur Landesvereinigung X. Doch weder hieraus noch aus dem Umstand, dass sich die Berichte z. T. auch auf Äußerungen des Bundesvorsitzenden stützen, kann im Umkehrschluss gefolgert werden, dass es sich bei den darüber hinaus gehenden Textpassagen ebenfalls nur um den Bundesverband handeln soll. Vielmehr ist davon auszugehen, dass sich der Verfassungsschutz in X nur hinsichtlich des Vereins in X – mithin zur Klin. – äußert (so auch VGH, ...). Sofern Aussagen zu nicht in X ansässigen Organisationen getroffen werden, ist eher davon auszugehen, dass diese als Argumentationshilfen herangezogen wurden. Zudem ist in den Berichten der Jahre 2009 bis 2015 hinsichtlich der Passage zur Beeinflussung seitens der Z ausdrücklich vom „Landesverband X“ die Rede. Der Bericht 2013 nimmt außerdem auf in X stattgefundenen Aktionen Bezug (z. B. ...-Jugendcamp im September 2013 in G).

Einfaches Bestreiten genügt nicht zur Widerlegung der Vermutungsregel

70 ee) Die Klin. hat auch nicht die Aussage der Verfassungsschutzberichte 2009 bis 2015 entkräften können, wonach in ihr „verbreitet ein kommunistisch orientierter Antifaschismus verfolgt“ wird. Sie hat diesen Vorwurf lediglich bestritten, aber keinerlei Beweise vorgelegt.

71 ff) Auch die ebenfalls allen Verfassungsschutzberichten der Streitjahre immanenten Aussagen, dass Linksextremisten großen Einfluss auf die Klin. nehmen, Kontakte zu autonomen Gruppen bestehen und die Klin. mit offen linksextremistischen Kräften zusammenarbeitet, hat die Klin. nicht substantiiert bestritten.

72 gg) Soweit sich die Klin. darauf beruft, dass die Verfassungsschutzberichte der streitgegenständlichen Jahre lediglich besagen, dass die Klin. linksextremistisch beeinflusst, aber eben nicht selbst linksextremistisch ist, vermag auch dies den Senat nicht zu überzeugen. Wie bereits ausgeführt, kann im Lichte des Gesamtzusammenhangs kein derartiger Umkehrschluss gezogen werden. Zudem genügt allein die Behauptung, dass eine lediglich extremistisch beeinflusste Organisation selbst nicht als extremistisch einzustufen sei, nicht den Anforderungen, die der BFH an die Widerlegung der Vermutungsregel des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO stellt. Denn hiernach reicht die bloße Erschütterung der Vermutung nicht aus. Vielmehr ist der volle Gegenbeweis zu erbringen. Dies hat die Klin. nicht getan.

FG ist an die nicht widerlegten Aussagen des Berichtes „gebunden“

73 hh) Da die Klin. die Vermutungsregel des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO nicht entkräften konnte, ist der erkennende Senat nach dem gesetzgeberischen Willen an die Erkenntnisse in den jeweiligen Verfassungsschutzbericht gebunden (so auch Frfr. von Lersner, DStR 2012, 1685, 1688) – jedenfalls, wenn wie im vorliegenden Fall die Eintragungen in den Verfassungsschutzberichten der streitigen Jahre verwaltungsgerichtlich überprüft und keine über das Verfahren vor den VG hinausgehenden Tatsachen zur Widerlegung der hierin gemachten Äußerungen vorgetragen worden. Hierfür spricht auch eine teleologische Auslegung der Norm. Die Neufassung von § 51 Abs. 3 AO sollte gerade der Verfahrensvereinfachung dienen (BT-Drs. 16/11108 vom 27. 11. 2008, 45).

Gemeinnützigkeit auch nach § 51 Abs. 3 Satz 1 AO zu versagen

74 f) Selbst wenn die Ausführungen der entsprechenden Verfassungsschutzberichte nicht als tragfähige Grundlage für die Bejahung des an § 51 Abs. 3 Satz 2 AO anzuerkennen seien, würden sie in ausreichendem Maße darlegen, dass die Klin. aufgrund ihrer tatsächlichen Geschäftsführung Bestrebungen i. S. des § 4 BVerfSchG förderte. Damit würde die Anerkennung der Gemeinnützigkeit der Klin. überdies an § 51 Abs. 3 Satz 1 AO scheitern.

75 Wie bereits oben dargelegt, ist aus einer Gesamtschau der Ausführungen des jeweiligen Verfassungsschutzberichtes zu entnehmen, dass die Geschäftsführung der Klin. im Streitzeitraum auf eine Förderung verfassungsfeindlicher Bestrebungen ausgerichtet war. Nach Feststellungen des Verfassungsschutzes in X wurde in den Streitjahren in der Klin. „verbreitet ein kommunistisch orientierter Antifaschismus verfolgt“, was so viel heißt, wie dass die Klin. die die Bundesrepublik Deutschland tragenden Säulen des Parlamentarismus und des demokratischen Verfassungsstaates grundsätzlich ablehnt und dagegen auch offen vorgeht. Für eine aktive Förderung verfassungsfeindlicher Bestrebungen spricht – wie bereits dargelegt – auch, dass die Klin. mit offen linksextremistischen Kräften zusammenarbeitete. Darüber hinaus wird auch auf den großen Einfluss von Linksextremisten – insbesondere aus der Z – hingewiesen. 2009 wird erläuternd ausgeführt, dass über den Landessprecher der Klin., Herr E, z. B. Verbindungen zur Z und zu autonomen Gruppen bekannt sind. Zudem ist das Z-Mitglied T wiederholt im Umfeld von V-Aktionen in X in Erscheinung getreten. Die Unterstützung von Protesten aus dem linksextremistischen Bereich, auch von Aktionen autonomer Gruppen, reiche bei der Klin. bis in das gewaltbereite Spektrum hinein. Dies verdeutlicht, dass auch in die-

sen Streitjahren eine starke Bündnispolitik zu anderen linksextremistischen Gruppierungen gepflegt wird, deren Aktionen unterstützt werden und hiermit verfassungsfeindliche, mithin extremistische, Bestrebungen gefördert werden.

Unterschiedliche Zielrichtungen von § 51 Abs. 3 Satz 2 AO und Verfassungsschutzgesetz unbeachtlich

76 g) Soweit die Klin. versucht Rückschlüsse aus den unterschiedlichen Zielrichtungen des Landesverfassungsschutzgesetz einerseits und der AO andererseits zu ziehen, schlagen diese nach Überzeugung des erkennenden Gerichts ebenfalls nicht durch. Ausweislich des Wortlautes des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO wird im Interesse der Rechtssicherheit und -klarheit eben nur auf die Erwähnung der Organisation in einem Verfassungsschutzbericht bzw. aus Sicht des BFH darauf abgestellt, dass die Körperschaft ausdrücklich in einem derartigen Bericht als extremistisch eingestuft wurde. Auf die dahinterstehenden Überlegungen des Verfassungsschutzes kommt es gerade nicht an, auch nicht darauf, ob die Erwähnung zu Recht erfolgt sei. Denn die Überprüfung dessen obliegt gerade den VG und eben nicht der FinVerw. Entgegen der Ansicht der Klin. wirkt sich der Umstand, dass sich die Klin. vergeblich vor dem VG A bzw. dem VGH gegen die Erwähnung in den Verfassungsschutzberichten zu Wehr gesetzt hat, damit unmittelbar auf die Anwendung des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO aus. Sofern die Klin. in den Berichten als extremistisch aufgeführt bleibt, greift die Vermutung des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO ein. Der Klin. bleibt sodann nur der Weg über die Widerlegung dieser Vermutung, die ihr vorliegend nicht zur Überzeugung des Gerichts gelungen ist. Es kommt insoweit nicht darauf an, ob die verwaltungsgerichtlichen Urteile die Auffassung tragen, dass die Klin. linksextremistisch ist. Entscheidend war insoweit, dass sie die Entscheidung des Verfassungsschutzes tragen, dass die Klin. in den Verfassungsschutzberichten aufgeführt wurde und dies auch so bleibt.

77-78 ... 3. Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zugelassen.

Anmerkung

I. Problemstellung

Nach § 51 Abs. 3 Satz 1 Alt. 1 AO setzt die Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft über die in den § 51 Abs. 1 i. V. m. §§ 52 ff. AO genannten Voraussetzungen auch voraus, dass die Körperschaft weder nach ihrer Satzung noch ihrer tatsächlichen Geschäftsführung Bestrebungen i. S. des § 4 BVerfSchG fördert. Ergänzend hierzu regelt § 51 Abs. 3 Satz 2 AO seit 2009 (vgl. Art. 97 § 1d Abs. 2 EGAO i. d. F. des JStG 2009 vom 19. 12. 2008, BGBl. I 2008, 2704), dass bei Körperschaften, die in einem Verfassungsschutzbericht als extremistische Organisation aufgeführt sind, widerlegbar davon auszugehen ist, dass die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht erfüllt sind. Gegen die Nennung in einem Verfassungsschutzbericht können sich die Steuerpflichtigen vor den VG zur Wehr setzen.

II. Ausgangsrechtslage

Trotz der nunmehr schon ein Dutzend Jahre geltenden „neuen“ Rechtslage findet sich wenig Rspr. zu dieser Problematik. Zum Tatbestandsmerkmal „in einem Verfassungsschutzbericht ... als extremistische Organisation aufgeführt“ hat der BFH bisher in lediglich zwei Entscheidungen Stellung genommen. Danach setzt das Eingreifen der in § 51 Abs. 3 Satz 2 AO geregelten Beweislastregel voraus, dass die betreffende Körperschaft im Verfassungsschutzbericht „als extremistische Organisation aufgeführt“ ist, was nur der Fall sei, wenn sie dort „ausdrücklich als extremistisch bezeichnet wird, nicht

aber wenn die Körperschaft nur als Verdachtsfall oder sonst beiläufig Erwähnung findet“. Hinsichtlich der notwendigen ausdrücklichen Bezeichnung als extremistisch lässt der BFH im Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16 (BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz. 29 f.) die explizite Erwähnung im Anhang eines Bundesverfassungsschutzberichtes ausreichen, da dem Einleitungssatz zu der Übersicht zu entnehmen sei, dass nur Gruppierungen aufgeführt seien, bei denen die vorliegenden tatsächlichen Anhaltspunkte in ihrer Gesamtschau zu der Bewertung geführt hätten, dass es sich um eine extremistische Gruppierung handle.

III. Rechtsauffassung des Vereins

Hauptkritikpunkt des Vereins im vorliegenden Verfahren war, dass er in den Verfassungsschutzberichten lediglich als „extremistisch beeinflusst“, nicht aber als „extremistisch“, bezeichnet worden war. Aus dem Umstand, dass sich die Klin. im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vergeblich dagegen gewehrt habe, im Verfassungsschutzbericht erwähnt zu werden, sei infolge unterschiedlicher Zielsetzungen der zu prüfenden Normen unschädlich. Zudem stellte der Verein die Verfassungsmäßigkeit von § 51 Abs. 3 Satz 2 AO in Frage.

IV. Die Entscheidung des FG

Das FG wies die Klage ab. Dabei musste es sich aufgrund der Einlassungen der Klin. zunächst mit der Verfassungsmäßigkeit des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO auseinandersetzen, die bislang noch nicht Gegenstand höchstrichterlicher Rspr. war und bejahte diese.

Im Weiteren befasste es sich mit der Frage, ob die in den Verfassungsschutzberichten der Streitgegenständlichen Jahre enthaltenen Ausführungen zur Klin. tragfähige Grundlage für eine Bejahung der Vermutungsregel des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO waren. Infolge der Rspr. des BFH im Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16 (BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz. 29 f.) differenzierte es dabei nach den verschiedenen Streitjahren, da erst den Verfassungsschutzberichten ab 2013 ein Anhang angefügt ist, der extremistische Organisationen aufführt und dem ein Einleitungssatz vorangestellt ist, der mit dem des Bundesverfassungsschutzberichtes vergleichbar ist, über den der BFH in seinem Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16 (BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422) zu befinden hatte. Nur insoweit sah das FG dem BFH folgend § 51 Abs. 3 Satz 2 AO bereits aufgrund der Erwähnung im Anhang als gegeben an.

Die Verfassungsschutzberichte der Jahre 2011 und 2012 enthielten keinen vergleichbaren Anhang. Den Berichten der Jahre 2009 und 2010 war zwar eine vergleichbare Übersicht angehängt, jedoch fehlte ein erläuternder Einleitungssatz. Demgemäß musste sich das FG hinsichtlich der Jahre 2009 bis 2012 mit den im Fließtext der Berichte enthaltenen Aussagen auseinandersetzen. Auch insoweit bejahte es § 51 Abs. 3 Satz 2 AO, in dem es den seitens der Klin. vorgetragene Argumenten entgegentrat. Hauptstreitpunkt war insoweit, ob eine Bezeichnung als „extremistisch beeinflusst“ statt „extremistisch“ ausreichen konnte. Dies sah das FG aufgrund einer Gesamtschau mit den weiten Ausführungen der Berichte als unschädlich an.

Im Weiteren befasste sich das FG mit der Frage, ob der Klin. die Entkräftung der Beweislastregel gelang, an die der BFH sehr hohe Ansprüche stellt, in dem er in seinem Urteil (BFH-Urteil vom 14. 3. 2018 V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz. 34) den vollen Beweis des Gegenteils der vermuteten Tatsachen forderte. Die Einlassungen der Klin. genügten dem FG zufolge diesen hohen Anforderungen nicht.

Aufgrund der fehlenden Entkräftung der Vermutungsregel des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO sah sich das FG an die

Erkenntnisse im Verfassungsschutzbericht gebunden, zumal sich die Klin. bereits ohne Erfolg vor dem VG bzw. VGH gegen die Eintragungen in die Verfassungsschutzberichte zur Wehr gesetzt und im finanzgerichtlichen Verfahren keine neuen Tatsachen vorgetragen hatte.

V. Hinweise für die Praxis

Es ist erstaunlich, dass nach nunmehr zwölf Jahren – die seit Einführung des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO vergangen sind – sich so wenig Rspr. (BFH-Urteile vom 11. 4. 2012 IR 11/11, BFHE 237, 22, BStBl II 2013, 146; vom 14. 3. 2018 V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422; Sächsisches FG, Urteil vom 11. 1. 2011 2 K 1429/10, EFG 2011, 1675; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 5. 3. 2018 10 K 3622/16, juris) zu dieser Problematik finden lässt; würde man doch meinen, dass es angesichts der durchaus langen Verfassungsschutzberichte, von denen obendrein 17 an der Zahl jedes Jahr veröffentlicht werden, deutlich mehr Streitigkeiten hierüber geben müsste.

Bei der Lektüre der Urteile fiel zudem auf, dass sie sehr einzelfallspezifisch sind, sich also ohne Veröffentlichung eines BFH-Urteils im BStBl wenig für andere Fälle herauslesen lässt. Natürlich gilt das für jedes Urteil. Im vorliegenden Rechtskreis aber kommt es sehr auf die genauen Formulierungen im jeweiligen Verfassungsschutzbericht an. Zudem beinhalten die Ausführungen der Berichte Verhaltensweisen, etwa wer eine Rede wann und wo hielt, an welcher Protestaktion teilgenommen, mit wem kollaboriert wurde. Alles Dinge, die sich selten genau so bei anderen Organisationen wiederholen werden, so dass immer Spielraum bleibt, wenn man die eine oder andere Argumentation heranziehen will, sollte das überhaupt so möglich sein. Wenn der BFH in diesem Fall entscheiden wird, dürfte daher weniger spannend sein, ob „extremistisch beeinflusst“ zur Bejahung des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO ausreicht. Interessanter wird vielmehr sein, ob der BFH unter seinem „ausdrücklich“ auch wortwörtlich meint.

Und noch größeres Augenmerk sollte auf die Frage gelegt werden, inwieweit eine Organisation die Vermutungsregel des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO überhaupt widerlegen kann, wenn es sich schon vor den VG ohne Erfolg gegen seine Erwähnung im Verfassungsschutzbericht zu Wehr gesetzt hat. Könnte ein FG die Widerlegung bejahen, wenn genau die gleichen Argumente der Klin. wie im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgetragen werden, die VG aber eine Streichung aus dem Verfassungsschutzbericht nicht befürwortet haben? Dafür müsste die Klin. dargelegt haben, dass sie eben keine verfassungsfeindlichen Bestrebungen fördert. Im Verfassungsschutzbericht erwähnt wird eine Organisation hingegen schon dann, wenn der Verdacht besteht. In der Theorie mag es hier wohl einen feinen, wenn auch kleinen Unterschied geben. Daher ist das Urteil des FG, wenn es davon spricht, dass es sich „an die Erkenntnisse in den jeweiligen Verfassungsschutzbericht gebunden“ fühlt, wortwörtlich zu nehmen. Gebunden ist es an die Einschätzung des VG, ob die Organisation verfassungsfeindlich ist bzw. verfassungsfeindliche Ziele fördert nicht. Denn diese Entscheidung trifft diese Behörde gar nicht. Den Vorgaben der jeweiligen Verfassungsschutzgesetze zufolge befasst es sich eben nur mit der Frage, ob die Voraussetzungen der Verfassungsschutzgesetze erfüllt sind. Insoweit war der Einwand der Klin., der mit unterschiedlichen Zielrichtungen argumentieren wollte verständlich. Es half ihr – wie der vorliegende Fall zeigt – nur wenig. Denn wenn eine Organisation in einem Bericht in einer Weise erwähnt ist, die im Lichte der BFH-Rspr. zur Bejahung des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO genügt und sie nichts Weitergehendes vorträgt, bleibt es bei den Ausführungen des Berichtes und an eben diese Erkennt-

nisse ist das FG dann in seiner anschließenden Bewertung „gebunden“.

Die Steuerpflichtigen tun also gut daran, alles daran zu setzen, entsprechende Textpassagen bereits aus den Verfassungsschutzberichten entfernen zu lassen. Eine Lektüre verschiedener Verfassungsschutzberichte zeigt, dass das zugegebenermaßen zuweilen schwierig sein kann. Sicherlich kann man der Teilnahme an einer als verfassungsfeindlich eingestuften Aktion schwer entgegengetreten. Auch teilweise in den Berichten zu findende pauschale Aussagen lassen sich schwer entkräften. Die Frage, die man sich hier eher stellen könnte, ist, ob pauschale Aussagen eines Verfassungsschutzberichtes, bei den es zuweilen so scheint, als seien sie lediglich aus den vorangegangenen Jahren übernommen worden ohne sachlich unterfüttert worden zu sein, eine tragfähige Grundlage für den Entzug des Gemeinnützigkeitsstatus sein können. Dem Gesetz zufolge ist dem so. Aber Gesetze gehen nun einmal vom idealtypischen Zustand der Welt aus, der selten erreicht wird. Damit geht § 51 Abs. 3 Satz 2 AO auch davon aus, dass die Organisation zu Recht im Bericht erwähnt wurde, also ein ausreichender Verdacht bestand über die Gruppierung zu informieren. Und gerade damit ist der Weg für die Vermutungsregel eröffnet. Was aber, wenn alljährlich in einem über 250-seitigen Verfassungsschutzbericht über etwa 115 Vereinigungen berichtet wird und dabei naturgemäß Schwerpunkte gesetzt und demzufolge über bestimmte Organisationen mehr und über andere eben sehr knapp berichtet wird? Was, wenn also – übertrieben gesagt – nur ein Satz über eine Gruppierung in einem Verfassungsschutzbericht zu finden ist, der – trotz etwaiger verwaltungsgewichtlicher Verfahren – nicht gestrichen wurde? Dem Wortlaut des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO zufolge würde dieser eine Satz ausreichen. Dem BFH zufolge auch, wenn es sich nicht um eine bloß beiläufige Erwähnung oder einen Verdachtsfall handelt. Meines Erachtens ist das im Hinblick auf Sinn und Zweck der Norm auch korrekt, eine teleologische Reduktion des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO nicht angezeigt. Entgegen dem Vortrag des Klägersvertreters im vorliegenden Fall ist die Frage, ob eine Aberkennung der Gemeinnützigkeit zu erfolgen hat, nicht auf der Ebene des Eingreifens der Vermutungsregel zu klären, sondern vielmehr im Rahmen der Widerlegung. Und in diesem Bereich wurde im vorliegenden Verfahren zu wenig an Argumenten vorgetragen, wohl, da man sich mit der Argumentation, dass „extremistisch beeinflusst“ eben nicht „extremistisch“ ist und daher § 51 Abs. 3 Satz 2 AO gar nicht erst greift, auf sicheren Pfaden wägte. Wie der vorliegende Fall zeigt, sollte man beim Erstreiten des Gemeinnützigkeitsstatus gerade im Bereich der Widerlegung der Vermutungsregel ansetzen und hier dem FG möglichst viel an die Hand geben. Es muss herausgearbeitet werden, warum maximal „hinreichend gewichtige tatsächliche Anhaltspunkte“ i. S. des § 3 Abs. 1 BVerfGG vorliegen, aber keinesfalls wirklich verfassungsfeindliche Bestrebungen gefördert wurden.

Richterin am FG Sandra Müller

3 Berücksichtigung behördlichen Mitverschuldens bei der Festsetzung von Verspätungszuschlägen

FG Düsseldorf, Urteil vom 3. 11. 2021 4 K 135/20 AO – vorläufig nicht rechtskräftig.

Ein Mitverschulden der Finanzbehörde an der verspäteten Abgabe einer Steuererklärung kann dazu führen, dass die

Versäumnis entschuldbar erscheint i. S. des § 152 Abs. 1 Satz 2 AO i. d. F. vom 26. 6. 2013.

AO § 152 Abs. 1; BGB § 254.

1–15 Die Beteiligten streiten über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen zur USt der Jahre 2012 bis 2017.

Die Klin. vermietet seit 1998 in größerem Umfang Pkw-Stellplätze und Garagen. Der vertretungsberechtigte Gesellschafter der Klin. ist RA und Justiziar. Die Klin. gab pflichtwidrig (§ 4 Nr. 12 Satz 2, § 18 UStG) zunächst keine USt-Erklärungen, sondern lediglich Feststellungserklärungen ab. Mit der Feststellungserklärung 2018 reichte die Klin. die USt-Erklärungen 2012 bis 2018 ein. Für die weiter zurückliegenden Jahre berief sie sich auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung. Mit USt-Bescheiden vom 30. 8. 2019 setzte der Bekl. USt i. H. v. insgesamt 170 706 € und Verspätungszuschläge i. H. v. insgesamt 16 530 € fest.

Gegen die USt-Festsetzungen der Jahre 2006 bis 2011 und gegen die Festsetzung von Verspätungszuschlägen in allen Jahren legte die Klin. erfolglos Einspruch ein.

Auf die sodann erhobene Klage hob der 5. Senat des FG Düsseldorf mit rkr. gewordenem Urteil vom 26. 5. 2021 5 K 143/20 U (juris) die USt-Festsetzungen der Jahre 2006 bis 2011 auf, da die verlängerte Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO nicht zum Tragen komme.

Mit der hiesigen Klage macht die Klin. u. a. geltend, ihr Vertreter habe über die materielle Rechtslage geirrt und die Fristen daher nicht bewusst verstreichen lassen. Es liege unter Berücksichtigung der Grundsätze von Treu und Glauben und eines fairen Verfahrens ein unvermeidlicher Rechtsirrtum vor. Die Versäumnis erscheine daher entschuldbar. Zudem lägen Ermessensfehler vor. ...

Aus den Gründen:

16–17 ... Die zulässige Klage ist ... begründet. Die Festsetzung der Verspätungszuschläge für die Jahre 2012 bis 2017 ist rechtswidrig und verletzt die Klin. in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Anwendbares Recht

18 1. § 152 Abs. 1 AO ist gem. Art. 97 § 8 Abs. 4 EGAO i. d. F. vom 26. 6. 2013 anzuwenden, da die jeweiligen USt-Jahreserklärungen der Klin. nach § 18 Abs. 3 UStG i. V. m. § 149 Abs. 2 AO in der jeweils anwendbaren Fassung vor dem 1. 1. 2019 einzureichen waren. Nach § 152 Abs. 1 AO a. F. kann gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist abzu-sehen, wenn die Versäumnis entschuldbar erscheint. Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen steht dem eigenen Verschulden gleich.

Behördliches Mitverschulden ist grundsätzlich zu berücksichtigen

19 2. Es kann offenbleiben, ob der Klin. ein Verschuldensvorwurf zu machen ist. Denn ein etwaiges Versäumnis wäre jedenfalls wegen eines überwiegenden Mitverschuldens des Bekl. als entschuldbar anzusehen.

20 a) Ein Mitverschulden des Bekl. ist auch für Zwecke des § 152 Abs. 1 AO a. F. relevant.

21 Der Verschuldensbegriff des § 152 Abs. 1 a. F. AO entspricht dem des § 110 Abs. 1 AO (BFH-Urteil vom 11. 12. 1991 I R 73/90, BFH/NV 1992, 577, Rz. 10). Für § 110 Abs. 1 AO ist anerkannt, dass ein Mitverschulden der Behörde einen Wiedereinsetzungsanspruch begründen kann (BVerfG-Beschluss vom 2. 9. 2002 1 BvR 476/01, BStBl II 2002, 835, Rz. 13 ff.; Nr. 1.2 AEAO zu § 89; Brandis

in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 110 AO Rz. 10). Der BFH hält den Rechtsgedanken des § 254 BGB zudem für im Steuerrecht allgemein anwendbar, soweit Ansprüche ein Vertretenmüssen voraussetzen (BFH-Urteil vom 6. 5. 2020 X R 10/19, BFH/NV 2020, 1364, Rz. 31 ff., zum Verzögerungsgeld nach § 22a Abs. 5 EStG a. F.). Vergleichbare Entscheidungen zu § 152 AO liegen zwar, soweit erkennbar, noch nicht vor (vgl. Nöcker, jurisPR-SteuerR 5/2021 Anm. 2). Es besteht jedoch kein Anlass, den allgemeinen Rechtsgedanken des Mitverschuldens für Zwecke des § 152 AO außer Acht zu lassen und insbesondere das BFH-Urteil vom 6. 5. 2020 nicht auf § 152 AO zu übertragen (vgl. Kulosa, HFR 2020, 1147; Nöcker, jurisPR-SteuerR 5/2021 Anm. 2).

Relevantes Mitverschulden des FA liegt vor

22 b) Ein relevantes Mitverschulden des Bekl. liegt vor. Ausgehend von den Feststellungen des 5. Senats, denen der erkennende Senat folgt, musste sich dem Bekl. geradezu aufdrängen, dass die Klin. auf Grund eines Irrtums über die materielle Rechtslage ihre Erklärungspflichten verletzt und der Bekl. seinerseits seine Fürsorgepflichten verletzt hat. Im Urteil des 5. Senats heißt es: „Denn aus den von der Klin. freimütig gemachten Angaben in den Feststellungserklärungen, ihren Erläuterungen hierzu und etwa den eingereichten Werbungskostenbelegen hätte jeder zuständige Bearbeiter unschwer darauf schließen können, dass die Abgabe von USt-Erklärungen lediglich versehentlich unterblieben war. Zur Abgabe von USt-Erklärungen hat das FA jedoch entgegen der in den §§ 85 ff. AO normierten Besteuerungsgrundsätze und dem Grundsatz eines fairen Verfahrens die Klin. nie aufgefordert. Insbesondere sei in diesem Zusammenhang auf § 85 Satz 2 AO („Insbesondere haben die Finanzbehörden sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt ... werden.“), auf den in § 88 AO normierten Untersuchungsgrundsatz und auf § 89 Abs. 1 Satz 1 AO („Die Finanzbehörde soll die Abgabe von Erklärungen, die Stellung von Anträgen oder die Berichtigung von Erklärungen oder Anträgen anregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind.“), hingewiesen, in denen die Grundsätze eines fairen Verwaltungsverfahrens gesetzlich konkretisiert sind.“ (S. 19 des Urteils). Demnach hat der Bekl. es schuldhaft unterlassen, die Klin. durch frühzeitigen Hinweis zur Erfüllung ihrer Erklärungspflichten zu veranlassen. Soweit der Bekl. dagegen geltend macht, die Klin. hätte ihre Erklärungspflichten auch bei entsprechendem Hinweis nicht (fristgerecht) erfüllt, bleiben diese Ausführungen spekulativ. Das tatsächliche Verhalten der Klin. weist hingegen deutlich darauf hin, dass einzig ein Irrtum über die materielle Rechtslage (und als Konsequenz hieraus über die Erklärungspflichten) ursächlich für die Nichtabgabe der USt-Erklärungen war.

23 An dieser Einschätzung ändert sich auch nichts, wenn man – wie der Bekl. nunmehr mit Schriftsatz vom ... – davon ausgeht, dass die Klin. jedenfalls ab Ende 2018 Kenntnis von der USt-Problematik hatte. Selbst wenn man ein Verschulden der Klin. ab Ende 2018 bejahen würde, bliebe es bei den obigen Ausführungen und bei der Feststellung eines überwiegenden Mitverschuldens des Bekl.

Darüber hinaus liegt jedenfalls Ermessensfehler vor

24 3. Schließlich wäre die Klage selbst dann begründet, wenn man entgegen den obigen Ausführungen von einem nicht als entschuldbar anzusehenden Versäumnis der Klin. ausginge. In diesem Fall läge ein nach § 102 Satz 1 FGO justiziabler Ermessensnichtgebrauch vor. Denn der Bekl. wäre aus den oben genannten Gründen zumindest verpflichtet gewesen, das eigene Verschulden – also insbesondere das Unterlassen eines Hinweises auf die Erklärungspflicht über einen derart langen Zeitraum – im Zuge der

Ausübung des durch § 152 Abs. 1 Satz 1 AO a. F. eingeräumten Ermessens zu berücksichtigen.

25 4. Es kann aus diesen Gründen offenbleiben, ob – wie die Klin. meint – die Verspätungszuschläge zudem rechtswidrig an der gesetzlichen Obergrenze festgesetzt wurden und zudem im Hinblick auf die Entscheidung des BVerfG zur Vollverzinsung (BVerfG-Beschluss vom 8. 7. 2021 1 BvR 2237/14 u. a., HFR 2021, 922) zu reduzieren sind.

26 5. ... Die Rev. war nicht zuzulassen, da keiner der Gründe des § 115 Abs. 2 FGO vorlag.

Anmerkung

I. Problemstellung und Rechtsauffassungen

Die Ermessensnorm des § 152 AO i. d. F. vom 26. 6. 2013 gehörte zu den streitanfälligeren Regelungen des Steuerfahrensrechts. Auch aus diesem Grund wurde die Regelung durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (BGBl. I 2016, 1679) dahingehend geändert, dass in den nunmehr von Abs. 2 erfassten Fällen ein Ermessensspielraum entfällt (BT-Drs. 18/7457, 50, 80). Im vom FG zu entscheidenden Fall stellte sich die Frage, ob die Versäumnis der Klin. – der Formulierung der alten Rechtslage entsprechend – entschuldbar erscheint. Der Bekl., der ursprünglich sogar von einer Hinterziehung der USt ausgegangen war, verneinte dies. Die Klin. berief sich im Kern auf einen Rechtsirrtum und darauf, dass der Bekl., der offenbar selbst über 20 Jahre nicht von einer USt-Pflicht ausgegangen war, einen Vertrauenstatbestand geschaffen habe. Der Bekl. hielt dem im Wesentlichen entgegen, der Vertreter der Klin. – selbst RA – hätte sich über die ihn treffenden steuerlichen Pflichten informieren und erforderlichenfalls fachliche Hilfe in Anspruch nehmen müssen. Das Verschuldenserfordernis bei § 152 AO sei nicht gleichzusetzen mit dem – hier nach dem Urteil des 5. FG-Senats nicht vorliegenden – subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung.

II. Die Entscheidung des FG

Das FG gab der Klage statt und vertrat insbesondere die Auffassung, dass ein Mitverschulden des Bekl. die etwaige Versäumnis der Klin. entschuldbar erscheinen lasse. Es folgerte aus der zum Verzögerungsgeld nach § 22a Abs. 5 EStG a. F. ergangenen BFH-Entscheidung vom 6. 5. 2020 X R 10/19 (BFH/NV 2020, 1364), dass der Rechtsgedanke des § 254 BGB auch auf die Festsetzung von Verspätungszuschlägen zu übertragen sei. Der BFH hatte in der dortigen Entscheidung die Verspätungszuschläge zwar nicht ausdrücklich angesprochen, in Rz. 34 aber ausgeführt: „Ebenso ist nach der Rechtsprechung aller hiermit bisher befasster Senate des BFH der Rechtsgedanke des § 254 BGB auf solche Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis anzuwenden, die – wie z. B. der Haftungsanspruch nach § 69 AO – von einem Vertretenmüssen abhängig sind.“

Für den zu entscheidenden Fall ging das FG von einem relevanten Mitverschulden des Bekl. aus. Dieser habe es schuldhaft unterlassen, die Klin. durch frühzeitigen Hinweis zur Erfüllung ihrer Erklärungspflichten zu veranlassen. Zudem hätte der Bekl. das eigene Verschulden jedenfalls in seine Ermessenserwägungen einstellen müssen, so dass auch ein Fall des Ermessensnichtgebrauchs (§ 102 Satz 1 FGO) vorliege.

III. Einordnung der Entscheidung

Die Frage, ob sich die BFH-Entscheidung vom 6. 5. 2020 auch auf Verspätungszuschläge übertragen lasse, ist in der Literatur bereits aufgeworfen worden (Nöcker, jurisPR-SteuerR 15/2021 Anm. 2; bejahend wohl Kulosa,

HFR 2020, 1147). Die vorliegende Entscheidung dürfte auch nicht auf die alte Rechtslage beschränkt sein. Wenngleich § 152 AO durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens grundlegend neu gestaltet wurde, sieht Abs. 1 Satz 2 AO für die nicht von Abs. 2 erfassten Fälle weiterhin eine Exkulpationsmöglichkeit vor. Die Formulierung „wenn die Versäumnis entschuldbar erscheint“ wurde ersetzt durch „wenn der Erklärungsspflichtige glaubhaft macht, dass die Verspätung entschuldbar ist“. Hierdurch soll indes vorrangig eine Amtsermittlungspflicht im Hinblick auf mögliche Entschuldigungsgründe ausgeschlossen werden (BT-Drs. 18/7457, 79; Nr. 3 AEAO zu § 152). Legt der Erklärungsspflichtige glaubhaft dar, dass ein überwiegendes Verschulden der Finanzbehörde vorliegt, so dürfte er sich auch unter der neuen Rechtslage auf die Entscheidung des FG berufen können. Nicht unter § 152 Abs. 2 AO fallende – und damit weiterhin einer Exkulpation zugängliche – Konstellationen sind etwa Erklärungen, die sich nicht auf ein Kalenderjahr beziehen, wie ErbSt- oder GrESt-Erklärungen, sowie die von § 152 Abs. 3 AO erfassten Fällen (Nr. 5 Satz 2 AEAO zu § 152) und gegenüber den Hauptzollämtern abzugebende Erklärungen (§ 152 Abs. 13 Satz 1 AO).

Richter am FG Lukas Münch, LL.M.

4 Berechnung der Haftungsquote bei Rückzahlung von Corona-Soforthilfen

FG Münster, Urteil vom 15. 10. 2021 9 V 2341/21 K – rechtskräftig.

Die Rückzahlung der Corona-Soforthilfe erhöht die Haftungsquote im Zusammenhang mit dem Grundsatz der anteiligen Tilgung nicht.

AO § 69.

1–17 Die Beteiligten streiten darüber, in welcher Höhe ein Haftungsbescheid von der Vollziehung auszusetzen ist.

Die Astin. war im Streitzeitraum alleinige Geschäftsführerin, alleinige Gesellschafterin und einzige Mitarbeiterin der im Jahr 2015 gegründeten B UG.

Im Rahmen einer bei der B UG durchgeführten Bp vertrat die Prüferin die Auffassung, dass die Gehaltszahlungen der B UG an die Astin. im Zeitraum Januar 2016 bis einschließlich März 2018 vGA darstellten. Insgesamt seien der Astin. vGA i. H. v. 11 570 € (2016), 12 900 € (2017) und 6 800 € (2018) zugeflossen. Der Ag. folgte den Feststellungen der Bp und erließ mit Datum vom 14. 7. 2020 gegenüber der B UG geänderte Körperschaftsteuerbescheide sowie Gewerbesteuerbescheide für die Streitjahre 2016 bis 2018.

Hiergegen legte die B UG Einsprüche ein und beantragte zugleich die AdV der angefochtenen Bescheide. Nachdem der Ag. den Antrag auf AdV abgelehnt hatte, beantragte die B UG beim FG Münster AdV. Der Senat lehnte den Aussetzungsantrag mit Beschluss vom 17. 12. 2020 9 V 3080/20 K, G ab. Mit Einspruchsentscheidung vom 2. 2. 2021 wies der Ag. die Einsprüche gegen die Körperschaftsteuerfestsetzungen als unbegründet zurück. Eine Klage hiergegen hat die B UG nicht erhoben.

Am 24. 3. 2021 wurde – auf den Antrag der Astin. – über das Vermögen der B UG das Insolvenzverfahren eröffnet.

Mit Haftungsbescheid vom 1. 4. 2021 nahm der Ag. die Astin. als Geschäftsführerin gem. § 191 Abs. 1, §§ 69, 34

AO für Steuerschulden der B UG i. H. v. 5 484,04 € zzgl. Säumniszuschlägen i. H. v. 396 €, insgesamt 5 880,04 €, für den Haftungszeitraum vom 17. 8. 2020 bis zum 24. 3. 2021 in Haftung. Zur Begründung führte der Ag. aus, die Astin. habe ihre Pflichten aus dem Steuerschuldverhältnis verletzt, indem sie die vorgenannten Steuerverbindlichkeiten der B UG nicht beglichen habe. Die Astin. habe die Pflichtverletzungen zumindest grob fahrlässig begangen, weil ihr die Fälligkeitstermine bekannt gewesen seien und sie trotz vorhandener Mittel keine (anteiligen) Tilgungsleistungen erbracht habe. Auch habe die Astin. trotz Aufforderung durch den Ag. keine Angaben dazu gemacht, in welcher Höhe die Astin. andere Gläubiger im Haftungszeitraum befriedigt habe. Es bestehe daher zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung und dem eingetretenen Steuerausfall (Haftungsschaden) auch ein adäquater Kausalzusammenhang, weil in Anbetracht der unterbliebenen Mitwirkung davon auszugehen sei, dass die Steuerschuldnerin die Steuerschulden bei ordnungsgemäßer Erfüllung der steuerlichen Pflichten vollständig hätte begleichen können. Die Entscheidung sei auch ermessensgerecht, da der Ag. die Steuerschuldnerin erfolglos zur Zahlung der rückständigen Ansprüche aufgefordert habe. Vollstreckungsversuche in das Vermögen der Gesellschaft seien ohne Erfolg geblieben und hätten keine Aussicht auf Erfolg, weil sie wegen des zwischenzeitlich eröffneten Insolvenzverfahrens nicht mehr zulässig seien. Eine Inanspruchnahme weiterer Haftungsschuldner sei nicht in Betracht gekommen, weil die Astin. im Haftungszeitraum alleinige Geschäftsführerin/Vertreterin der Gesellschaft gewesen sei.

Hiergegen legte die Astin. Einspruch ein und beantragte beim Ag. die AdV. Zur Begründung trug sie vor, dass ihr hinsichtlich der Nichtzahlung der Steuerforderungen weder Vorsatz noch grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen sei. Die Steuerforderungen beträfen zwar die Zeiträume von 2016 bis 2018, die Existenz der Steuerforderungen sei der Astin. jedoch erst nach der Bp und dem Erlass der Änderungsbescheide vom 14. 7. 2020 bekannt geworden. Die Astin. habe gegen diese Bescheide Einspruch eingelegt und Anträge auf AdV gestellt. Der Antrag auf AdV sei durch Beschluss des FG Münster vom 17. 12. 2020 zurückgewiesen worden. Erst in diesem Zeitpunkt sei der Astin. bewusst geworden, dass sie die Steuerforderungen als Geschäftsführerin der B UG nicht werde begleichen können. Sie habe dann am 2. 2. 2021 für die B UG einen Insolvenzantrag gestellt. Die Astin. habe keine Möglichkeit gehabt, die Steuerschuld auch nur anteilig zu erfüllen, da die Gesellschaft wegen der Corona-Krise nur geringe Einnahmen zu verzeichnen gehabt habe und die Auftragslage immer schlechter geworden sei. Dies sei auch darauf zurückzuführen, dass die Firma E, die Hauptauftraggeberin der B UG, in der Krise unter einem starken Auftragsrückgang zu leiden gehabt hätte. Bei den vom Geschäftskonto der B UG geleisteten Zahlungen habe es sich um betriebsnotwendige Ausgaben wie Lohn, Telefon, Software etc. gehandelt. Diese Ausgaben seien für die Aufrechterhaltung des Betriebes erforderlich gewesen und auf Grund entsprechender Verträge geschuldet worden. Die laufenden Umsatzsteuerforderungen seien ebenfalls bedient worden. Zudem habe die Astin. am 28. 12. 2020 eine Soforthilfe i. H. v. 2 388 € an die Bezirksregierung G zurückzahlen müssen. Weitere 2 365,88 € seien von der Insolvenzverwalterin am 12. 4. 2021 als Verfahrenskosten angefordert worden, damit das Insolvenzverfahren überhaupt erst habe eröffnet werden können.

Mit Bescheid vom 16. 4. 2021 lehnte der Ag. den Antrag der Astin. auf AdV des Haftungsbescheides ab.

Mit Einspruchsentscheidung vom 23. 6. 2021 wies der Ag. den Einspruch der Astin. gegen den Haftungsbescheid als unbegründet zurück. Der Haftungszeitraum habe am 17. 8. 2020 (Fälligkeit der geänderten Steuerbescheide vom

14.7.2020) begonnen und am 24.3.2021 (Tag der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft) geendet. Aus den von der Astin. eingereichten Unterlagen ließen sich keine Schlüsse auf die finanziellen Verhältnisse der Gesellschaft im Zeitpunkt der Kenntnis der Steuerforderungen der Körperschaftsteuerfestsetzungen 2016 bis 2018 (Schlussbesprechung 12.6.2020, Bericht über die Bp vom 17.6.2020) ziehen.

Dagegen hat die Astin. Klage beim FG Münster erhoben, die unter dem Az. 9 K 1904/21 K anhängig ist.

Zudem hat die Astin. einen gerichtlichen AdV-Antrag gestellt. Zur Begründung trägt die Astin. vor, das Unternehmen sei in der Weise geführt worden, dass die erwirtschafteten Einnahmen die Ausgaben inklusive aller Steuerzahlungen gedeckt hätten. Dieses System sei erst durchbrochen worden, als von der Bp eine vGA festgestellt worden und eine Steuerlast entstanden sei. Es sei klar gewesen, dass die für die Astin. nicht plan- und vorhersehbare Steuer nicht gezahlt werden könne. Erschwerend sei die Corona-Zeit hinzugekommen, in der es unmöglich gewesen sei, mit Ratenvereinbarungen und Umsatzsteigerungen diese Steuerlast abzutragen. Die B UG habe zur Deckung der Fixkosten am 1.4.2020 eine Corona-Soforthilfe i. H. v. 9 000 € erhalten und am 28.12.2020 den über den Fixkosten liegenden Betrag zurückgezahlt. Für Steuerzahlungen sei dieser Betrag nicht zu verwenden gewesen. Am 17.8.2020 habe der Kontostand der Gesellschaft 7 192 € betragen, im Zeitraum 17.8.2020 bis 2.2.2021 habe die Gesellschaft Einnahmen i. H. v. 5 205 € erzielt, die Ausgaben hätten 9 728 € betragen. Im Einzelnen seien folgende Ausgaben getätigt worden:

Ausgabeposition	Betrag
Gehalt (sechs Monate)	5 400,00 €
USt III/2020 und IV/2020	523,00 €
Rückzahlung Soforthilfe	2 338,00 €
Telefon	426,00 €
Buchführung	241,00 €
EDV-Kosten	441,00 €
Ersatz defekter Monitor	131,00 €
Gerichtskosten	142,00 €
Porto	44,00 €
Werbung	42,00 €
Summe	9 728,00 €

Am 2.2.2021 habe der Kontostand 2 669 € betragen. Erst mit Ablehnung der Einsprüche am 2.2.2021 sei der Astin. klar gewesen, dass sie Insolvenz beantragen müsse und dies habe sie auch am gleichen Tag getan. Auf Grund der zahlreichen Medienberichte über die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht während der Corona-Pandemie durch das Gesetz zur vorübergehenden Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und zur Begrenzung der Organhaftung bei einer durch die COVID-19-Pandemie bedingten Insolvenz (COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz – COVInsAG) habe sich die Astin. geschützt gefühlt. Die Vorschrift des § 2 Satz 1 Nr. 1 COVInsAG gelte auch für die Astin.

Der Ag. führt im gerichtlichen Verfahren aus, auf Grund des erstmaligen Sachvortrags der Astin. zur Mittelverwendung im gerichtlichen Verfahren ergebe sich eine Haftungsquote i. H. v. 62,53 %, die Astin. hätte einen Teilbetrag der Steuerschulden i. H. v. 3 480,73 € tilgen müssen. Mit Bescheid vom 21.9.2021 hat der Ag. die Vollziehung des angefochtenen Haftungsbescheides i. H. v. 2 399,31 € unter Widerrufsvorbehalt ausgesetzt. Für eine weitergehende AdV bestehe kein Raum. Die Astin. habe selbst dargelegt, dass der Grund für die Überschuldung des Unternehmens in den Steuerforderungen zur KSt und zum Solz samt Nebenleistungen 2016 bis 2018 gelegen habe. Nach § 1 Abs. 1 Satz 2 COVInsAG gelte die Aussetzung der Insol-

venzantragspflicht jedoch nicht, wenn die Insolvenzreife nicht auf den Folgen der Ausbreitung des SARS-CoV-2-Virus beruhe.

Aus den Gründen:

18–23 Der Antrag ist zulässig und teilweise begründet. ...

24 Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht der Hauptsache auf Antrag den VA aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses VA bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Außerdem kann unter den vorgenannten Voraussetzungen auch eine Aufhebung der Vollziehung (§ 69 Abs. 3 Satz 3 FGO) erfolgen.

25 Ernstliche Zweifel i. S. des § 69 Abs. 2 FGO liegen vor, wenn bei Prüfung des angefochtenen VA neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zu Tage treten, die Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von entscheidungserheblichen Tatfragen bewirken (ständige Rspr., BFH-Beschluss vom 16.5.2019 XI B 13/19, BFH/NV 2019, 1043). Bei der notwendigen Abwägung im Einzelfall sind die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs zu berücksichtigen. Die AdV setzt jedoch nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit des VA sprechenden Gründe überwiegen. Vielmehr genügt es, dass der Erfolg des Rechtsbehelfs ebenso nicht auszuschließen ist wie der Misserfolg (BFH-Beschluss vom 23.8.2007 VIB 42/07, BFHE 218, 558, BStBl II 2007, 799). Dagegen begründet eine vage Erfolgsaussicht noch keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen VA (BFH-Beschluss vom 11.6.1968 VIB 94/67, BStBl II 1968, 657). Im gerichtlichen Verfahren über einen Antrag auf AdV beschränkt sich der Prozessstoff wegen der Eilbedürftigkeit des Verfahrens auf die dem Gericht vorliegenden Unterlagen, insbesondere die Akten der Behörde oder andere präsente Beweismittel. Das Gericht muss den Sachverhalt in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes nicht weiter aufklären (BFH-Beschluss vom 14.2.1989 IV B 33/88, BFHE 156, 167, BStBl II 1989, 516).

26 Nach diesen Grundsätzen bestehen im Streitfall nur insoweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Haftungsbescheides, als der Ag. die Astin. über einen Betrag von 1 700 € hinaus in Haftung genommen hat.

27 Nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner). Nach ständiger BFH-Rspr. ist die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners zweigliedrig. Das FA hat zunächst zu prüfen, ob in der Person oder den Personen, die es heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsvorschrift erfüllt sind. Dabei handelt es sich um eine vom Gericht in vollem Umfang überprüfbare Rechtsentscheidung. Daran schließt sich die nach § 191 Abs. 1 AO zu treffende Ermessensentscheidung des FA an, ob und wen es als Haftenden in Anspruch nehmen will. Diese auf der zweiten Stufe zu treffende Entscheidung ist gerichtlich nur im Rahmen des § 102 FGO auf Ermessensfehler (Ermessensüberschreitung, Ermessensfehlergebrauch) überprüfbar (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 11.3.2004 VII R 52/02, BFHE 205, 14, BStBl II 2004, 579).

Haftungsvoraussetzungen dem Grunde nach gegeben, aber ernstliche Zweifel an der Höhe der Haftungssumme, soweit diese einen Betrag i. H. v. 1 700 € übersteigt

28 Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsvorschrift liegen nach summarischer Prüfung dem Grunde nach vor. Hinsichtlich der Höhe der Haftungssumme bestehen jedoch teilweise ernstliche Zweifel.

Haftung gem. § 69 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. §§ 34 f. AO

29 Im Streitfall hat der Ag. die Haftungsinanspruchnahme der Astin. auf § 69 Abs. 1 Satz 1 AO gestützt. Nach dieser Norm haften die in den §§ 34, 35 AO bezeichneten Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden.

30 Der Astin. ist Haftungsschuldnerin i. S. des § 34 AO. Gemäß § 34 Abs. 1 Satz 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Die Astin. ist gem. § 35 GmbHG als Geschäftsführerin gesetzliche Vertreterin der B UG gewesen.

Steuerschuld unstreitig und bestandskräftig festgesetzt

31 Es bestehen auch die Ansprüche des Ag. gegenüber der B UG.

32 Derjenige, der akzessorisch haften soll, kann grundsätzlich gegenüber seiner Haftungsinanspruchnahme geltend machen, dass die Hauptschuld nicht besteht und dies grundsätzlich ungeachtet der Frage, ob sie gegenüber dem Hauptschuldner bereits unanfechtbar festgesetzt ist (Krumm in Tipke/Kruse, AO, § 166 Rz. 8).

33 Von diesem Grundsatz bestimmt § 166 AO eine Ausnahme. Ein Gesamtrechtsnachfolger sowie Personen, die in der Lage gewesen wären, den gegen den Stpfl. erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten, müssen eine unanfechtbare Steuerfestsetzung gegen den Stpfl. nach dieser Vorschrift gegen sich gelten lassen.

34 Die Steuerschulden der B UG, für die die Astin. in Haftung genommen worden ist, sind bestandskräftig festgesetzt worden und die Astin. hätte die den Steuerfestsetzungen zu Grunde liegenden Steuerbescheide als gesetzliche Vertreterin der B UG auch anfechten können. Gegen die Einspruchsentscheidung vom 2.2.2021 hat die Astin. jedoch keine Klage erhoben, so dass diese bestandskräftig geworden ist. Insoweit besteht auch kein Streit zwischen den Beteiligten.

Schuldhaftige Pflichtverletzung

35 Die Astin. hat ihre Pflichten als Geschäftsführerin gem. § 69 Satz 1 Alt. 2 AO mindestens grob fahrlässig verletzt und es ist hierdurch zu Steuerausfällen gekommen.

36 Die Astin. hat im Streitfall ihre Pflicht zur Steuerentrichtung unter Beachtung des Grundsatzes der anteiligen Tilgung verletzt. Allerdings war die Astin. nach summarischer Prüfung nur i. H. v. 35 % und nicht – wie vom Ag. angenommen – i. H. v. 62,53 % zur Tilgung der gegenüber dem Ag. bestehenden Steuerverbindlichkeiten verpflichtet.

Grundsatz der anteiligen Tilgung verletzt

37 Reichen die finanziellen Mittel der Gesellschaft nicht zur Befriedigung aller Gläubiger aus, so begeht der gesetzliche Vertreter eine Pflichtverletzung i. S. des § 34 Abs. 1 Satz 2 AO, wenn er es versäumt, die Steuerschulden der Gesellschaft in etwa in dem gleichen Verhältnis zu tilgen wie die Forderungen der anderen Gläubiger, sog. Grundsatz der anteiligen Tilgung (BFH-Urteile vom 26.4.1984 VR128/79, BFHE 141, 443, BStBl II 1984, 776; vom 16.9.1987 XR3/81, BFH/NV 1988, 283).

38 Im Streitfall hat die Astin. im Haftungszeitraum Forderungen anderer Gläubiger in größerem Umfang getilgt als die Steuerschulden beim Ag.

39–41 Bei gleichmäßiger Tilgung aller Verbindlichkeiten (einschließlich der Steuerverbindlichkeiten) hätte die

Astin. nach summarischer Prüfung – neben den gezahlten Umsatzsteuerrückständen i. H. v. 523 € – im Zeitraum bis zum 2.2.2021 weitere Steuerverbindlichkeiten i. H. v. 1 700 € begleichen müssen. Dem liegt folgende Berechnung zu Grunde:

Zu tilgende Verbindlichkeiten	
Zu tilgende Gesamtverbindlichkeiten laut FA	15 559 €
+ GewSt-Schulden	+ 5 390 €
./. Corona-Soforthilfe-Rückzahlung	./. 2 338 €
Zu tilgende Verbindlichkeiten lt. FG	18 611 €
Bezahlte Verbindlichkeiten	
Bezahlte Verbindlichkeiten laut FA	9 728 €
./. Corona-Soforthilfe	./. 2 338 €
Bezahlte Verbindlichkeiten laut FG	7 390 €

Rückzahlung der Corona-Soforthilfen ist nicht in die Berechnung der Haftungsquote einzubeziehen

42 In Abweichung zur Berechnung der Haftungsquote des FA sind bei den insgesamt zu tilgenden Verbindlichkeiten auch die Gewerbesteuerschulden der Astin. i. H. v. 5 390 € einzubeziehen. Darüber hinaus ist nach Auffassung des Senats ernstlich zweifelhaft, ob der Corona-Rückzahlungsbetrag in die Berechnung der anteiligen Tilgung einzubeziehen ist, da dieser Betrag zweckgebunden und damit nicht pfändbar ist (BFH-Beschluss vom 9.7.2020 VIIS 23/20, BFH/NV 2020, 1104). Hieraus ergibt sich, dass der Betrag auch nicht für alte Steuerschulden verwendet werden durfte. Im Streitfall stellt sich bei summarischer Beurteilung andererseits nicht die Frage, ob anderweitige Zahlungen (Begleichung von Kosten) mittels der Corona-Soforthilfe erfolgt sind und im Rahmen der Berechnung der anteiligen Tilgung ebenfalls außer Betracht bleiben müssten, weil diese (verwendeten) Mittel ebenfalls nicht für die Zahlung von Steuerschulden bestimmt waren. Denn die Corona-Soforthilfen betrafen einen Förderzeitraum von drei Monaten ab Antragstellung (vgl. BFH-Beschluss vom 9.7.2020 VIIS 23/20, BFH/NV 2020, 1104) und ausgehend von dem von der Astin. bezeichneten Auszahlungsdatum (1.4.2020) damit anscheinend die Monate April bis Juni 2020, die außerhalb des hier in Rede stehenden Haftungszeitraums liegen.

43 Aus dem Vorgenannten folgt mithin eine rechnerische anteilige Tilgungsquote i. H. v. 39,7 %. Der Senat sieht eine Abrundung auf 35 % als sachgerecht an, da nur eine annähernd anteilige Tilgung vom Stpfl. verlangt werden kann.

44 Unter Anwendung der Tilgungsquote von 35 % auf die Steuerschulden der Astin. beim Ag. i. H. v. 6 403,39 € ergeben sich zu anteilig zu tilgende Steuerschulden i. H. v. 2 241 €. Berücksichtigt man die bereits getilgten Umsatzsteuerverbindlichkeiten i. H. v. 523 €, verbleibt eine Haftungsquote i. H. v. 1 718 €, gerundet 1 700 €.

COVInsAG bereits nicht einschlägig und entbindet darüber hinaus nicht von der Pflicht zur anteiligen Tilgung

45 Weitergehende ernstliche Zweifel, die einer (anteiligen) Tilgungsverpflichtung der Steuerverbindlichkeiten entgegenstehen und somit eine vollständige AdV rechtfertigen würden, ergeben sich auch nicht aus dem COVInsAG. Die Astin. unterliegt bereits nicht den Vorschriften des COVInsAG, da die Insolvenzfähigkeit gem. § 1 Abs. 1 Satz 2 COVInsAG auf den Folgen der Ausbreitung des SARS-CoV-2-Virus beruhte, sondern auf den für die Astin. – wie sie selbst vorgetragen hat – unerwarteten Steuerverbindlichkeiten der B UG. Im Übrigen wurde und wird durch das COVInsAG nur die Insolvenzantragspflicht ausgesetzt und es gelten gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 COVInsAG gewisse Zahlungen, die im ordnungsgemäßen Geschäftsgang erfolgen, insbesondere solche Zahlungen, die der Aufrechterhaltung oder Wiederaufnahme des Geschäftsbe-

etriebes oder der Umsetzung eines Sanierungskonzepts dienen, als mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters i. S. des § 64 Satz 2 GmbHG vereinbar. Die Pflicht zur anteiligen Tilgung der Steuerschulden und die bei Verletzung dieser Pflicht drohende Haftung nach § 69 AO wurde jedoch nicht durch das COVInsAG suspendiert (vgl. Bacmeister/Feldgen, DStZ 2020, 305, 308; Leyh, AStW 2020, 711, Tz. 3).

Schuldhaftigkeit der Pflichtverletzung

46 Die Astin. hat ihre Pflichten nach summarischer Prüfung auch mindestens grob fahrlässig verletzt.

47 Grob fahrlässig i. S. des § 69 AO handelt, wer die Sorgfalt, zu der er nach den Umständen und seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und im Stande ist, in ungewöhnlich hohem Maße außer Acht lässt. Dies ist insbesondere dann anzunehmen, wenn der Handelnde gesetzliche Vorschriften nicht beachtet, deren Beachtung von jedem kaufmännischen Leiter eines Gewerbebetriebes verlangt werden muss (vgl. BFH-Beschluss vom 7. 3. 1995 VII B 172/94, BFH/NV 1995, 941, m. w. N.). Die Frage, welche Anforderungen an eine haftungsbegründende grobe Fahrlässigkeit eines Geschäftsführers i. S. des § 69 AO zu stellen sind, kann nicht allgemein beantwortet werden, sondern richtet sich nach den Besonderheiten des einzelnen Falles (BFH-Beschluss vom 5. 3. 1998 VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325, m. w. N.).

48 Verfügte die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Steuerfähigkeit oder danach nicht über ausreichende Finanzmittel, um sämtliche Gesellschaftsverbindlichkeiten einschließlich der Steuerschulden tilgen zu können, so handelt der Geschäftsführer grob fahrlässig i. S. der Haftungsnorm des § 69 Satz 1 AO, wenn er die vorhandenen Mittel nicht zu einer in etwa gleichmäßigen Befriedigung der Steuerschulden und der sonstigen Gesellschaftsverbindlichkeiten einsetzt, sog. Grundsatz der anteiligen Tilgung (FG des Saarlandes, Urteil vom 27. 9. 1990 2 K 14/86, EFG 1991, 293).

49 Der Astin. war seit dem Beginn des Haftungszeitraums als Geschäftsführerin der B UG zur Zahlung der Steuerverbindlichkeiten verpflichtet. Die Steuerverbindlichkeiten waren seit dem 17. 8. 2020 fällig und zu keinem Zeitpunkt von der Vollziehung ausgesetzt. Die Tatsache, dass die Astin. Einspruch gegen die Körperschaftsteuerbescheide (und Gewerbesteuerbescheide) eingelegt hatte und der Ag. über diese Einsprüche erst mit Einspruchsentscheidung vom 2. 2. 2021 entschieden hatte ist unerheblich. Denn durch die Einlegung des Einspruchs wird die Vollziehung des angefochtenen VA nicht gehemmt (§ 361 Abs. 1 AO). Trotz der bestehenden Zahlungsverpflichtung hat die Astin. die Steuerverbindlichkeiten – im Gegensatz zu den übrigen Verbindlichkeiten – nicht (anteilig) getilgt.

Adäquater Kausalzusammenhang zwischen Pflichtverletzung und Schaden

50 Aus dieser grob fahrlässigen Pflichtverletzung resultiert auch ein adäquat kausal verursachter Schaden für den Fiskus.

51 Die Haftung nach §§ 34, 69 AO setzt wegen ihres Schadensersatzcharakters voraus, dass zwischen der Pflichtverletzung und dem mit dem Haftungsanspruch geltend gemachten Schaden eine adäquate Kausalität besteht; eine Haftung kommt dann in Betracht, wenn zwischen der Pflichtverletzung und dem Steuerausfall ein adäquater Kausalzusammenhang besteht (BFH-Urteil vom 29. 8. 2018 XIR 57/17, BFH/NV 2019, 7).

52 Im Streitfall ist dem Ag. nach der Berechnung der Haftungssumme ein Schaden i. H. v. 1 700 € entstanden, da er insoweit nicht gleichmäßig mit den anderen Gläubigern befriedigt worden ist.

Fehlerfreie Ermessensausübung

53 Der Ag. hat auch das ihm gem. § 191 Abs. 1 Satz 1 AO zustehende Entschließungs- und Auswahlermessen fehlerfrei ausgeübt. Das Gericht hat insoweit nach § 102 Satz 1 FGO nur zu prüfen, ob die in § 5 AO festgelegten Grenzen des Ermessens über- oder unterschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist.

54 Der Ag. hat im Haftungsbescheid dargelegt, dass die Verwirklichung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis selbst nicht zum Erfolg geführt habe. Die Steuerschuldnerin sei weder freiwillig zur Zahlung bereit gewesen noch hätten die rückständigen Beträge durch Vollstreckungsmaßnahmen eingezogen werden können. Ein solcher Hinweis auf die Unmöglichkeit der Einziehung rückständiger Steuern durch Vollstreckungsmaßnahmen gegenüber dem Steuerschuldner stellt nach ständiger Rspr. des BFH regelmäßig eine ausreichende Begründung des Entschließungsermessens dar (BFH-Urteile vom 13. 6. 1997 VII R 96/96, BFH/NV 1998, 4; vom 29. 9. 1987 VII R 54/84, BFHE 151, 111, BStBl II 1988, 176; FG Köln, Urteil vom 6. 11. 2014 13 K 1065/13, EFG 2015, 612).

55 Der Ag. hat auch sein Auswahlermessen fehlerfrei ausgeübt. Der Ag. hat die Astin. als alleinige Vertreterin und damit den einzigen Haftungsschuldner in Anspruch genommen. Eine Verantwortlichkeit weiterer Personen ist weder von der Astin. behauptet worden noch nach Aktenslage ersichtlich.

Keine unbillige Härte

56 Eine weitergehende AdV ist auch nicht wegen einer durch die Vollziehung eintretenden unbilligen, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotenen Härte geboten.

57 Eine unbillige und nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte i. S. des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegt vor, wenn dem Stpfl. durch die Vollziehung des angefochtenen VA wirtschaftliche Nachteile drohen, die nicht oder nur schwer gut zu machen sind oder wenn die Vollziehung zu einer Gefährdung seiner wirtschaftlichen Existenz führen würde. Selbst bei Vorliegen einer unbilligen Härte kommt eine AdV nur in Betracht, wenn Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen (Steuer-) Bescheides nicht ausgeschlossen werden können (BFH-Beschlüsse vom 2. 11. 2004 XIS 15/04, BFH/NV 2005, 490; vom 2. 4. 2009 IIB 157/08, BFH/NV 2009, 1146).

58–59 Eine Aussetzung wegen einer unbilligen Härte der Vollziehung kommt im Streitfall schon deshalb nicht in Betracht, weil nach den obigen Ausführungen hinsichtlich eines Haftungsbetrags von 1 700 € keine Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerbescheide bestehen. Die Astin. hat ferner das Vorliegen einer unbilligen Härte nicht glaubhaft gemacht, zumal Angaben zu den Vermögensverhältnissen der Astin. fehlen.

Anmerkung

I. Problemstellung/Sachverhalt

Das FG hatte in einem Aussetzungsverfahren u. a. und nur insoweit ist der Besprechungsfall von allgemeiner Bedeutung über die Frage zu entscheiden, ob die Rückzahlung der Corona-Soforthilfe in die Berechnung der Haftungsquote einzubeziehen ist.

Dem lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Die Astin. war alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin einer UG. Das FA behandelte Gehaltszahlungen der UG an die Astin. als vGA, was wegen der außerbilanziellen Hinzurechnung zu einer entsprechend erhöhten Körperschaftsteuerfestsetzung bei der UG führte. Auf Antrag

der Astin. wurde zwischenzeitlich das Insolvenzverfahren über das Vermögen der UG eröffnet, woraufhin das FA die Astin. nach § 69 AO für die rückständigen Steuerschulden der UG in Haftung nahm.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Astin. eine noch anhängige Klage (Az. 9 K 1904/21 K) gegen den Haftungsbescheid und beantragte daneben für das Klageverfahren bei Gericht die AdV des Haftungsbescheids. Zur Begründung führte die Astin. u. a. aus, dass die UG eine Corona-Soforthilfe i. H. v. 9 000 € erhalten habe, die nicht für Steuerzahlungen zu verwenden gewesen sei. Von den im Haftungszeitraum getätigten Ausgaben seien ca. 2 300 € auf die Rückzahlung der Corona-Soforthilfe entfallen. Darüber hinaus habe sie sich durch die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht während der Pandemie durch das COVInsAG auch vor einer Haftungsanspruchnahme geschützt gefühlt. Ohne die unerwarteten Steuernachzahlungen auf Grund der vGA hätte sie keinen Insolvenzantrag stellen müssen.

II. Die Entscheidung des FG

Der Antrag hatte teilweise Erfolg. Das FG bejahte zunächst, dass die Astin. als Geschäftsführerin dem Grunde nach gem. § 69 AO für die rückständigen Steuern der UG hafte. Nach dem Grundsatz der anteiligen Tilgung könne sie jedoch bei summarischer Betrachtung lediglich i. H. v. 35 % der rückständigen Steuern in Anspruch genommen werden. Es sei ernstlich zweifelhaft, bei der Berechnung der Haftungsquote die Rückzahlung der Corona-Soforthilfe in die Gesamtverbindlichkeiten und in die bezahlten Verbindlichkeiten der UG einzubeziehen, da die Soforthilfe zweckgebunden und damit nicht pfändbar sei (BFH-Beschluss vom 9. 7. 2020 VII S 23/20, BFH/NV 2020, 1104). Daraus folge, dass die Astin. den Betrag auch nicht für alte Steuerschulden habe verwenden dürfen. Ohne Berücksichtigung der zurückgezahlten Corona-Soforthilfe hätten der UG nur Mittel zur Verfügung gestanden, um ca. 35 % der Gesamtverbindlichkeiten zu tilgen.

Die Regelungen des COVInsAG stünden einer Haftungsanspruchnahme der Astin. nicht entgegen. Dieses Gesetz sei bereits nicht einschlägig, da die Insolvenzreife der UG nach eigenen Angaben der Astin. nicht auf die Auswirkungen der Corona-Pandemie, sondern auf die unerwarteten Steuerverbindlichkeiten auf Grund der vGA zurückzuführen sei. Ferner seien die Pflicht zur anteiligen Tilgung der Steuerschulden und die bei Verletzung dieser Pflicht drohende Haftung nach § 69 AO nicht durch das COVInsAG ausgesetzt worden.

III. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Die Entscheidung des FG ist m. E. zutreffend und überzeugend. Es dürfte auch nicht unwahrscheinlich sein, dass das FA den AdV-Beschluss des Senats zum Anlass nimmt, den Haftungsbescheid zu ändern und eine niedrigere Haftungssumme festsetzen wird. Damit dürfte sich dann jedenfalls die im Aussetzungsverfahren entschiedene Rechtsfrage im Hauptsacheverfahren nicht mehr stellen.

Richter am FG Dr. Sebastian Falk

Abgabenordnung
Einkommensteuer

5 Entnahme eines Grundstücks aus dem BV aufgrund der Bestellung eines Erbbaurechts

FG Münster, Urteil vom 15. 9. 2021 13 K 2130/17 E, AO – vorläufig nicht rechtskräftig.

1. Durch eine bloße Nutzungsänderung ohne Entnahmeerklärung verlieren ursprünglich landwirtschaftlich genutzte Grundstücke ihre Eigenschaft als landwirtschaftliches BV nur, wenn eine eindeutige Entnahmebehandlung vorliegt. Als unschädlich hat die Rspr. die Bestellung einer Vielzahl von Erbbaurechten und die anschließende Bebauung durch die Erbbauberechtigten mit privaten Wohnhäusern angesehen, wenn die endgültige Nutzungsänderung einen Umfang von nicht mehr als 10 % der landwirtschaftlichen Flächen betraf. Aus Gründen der Rechtsklarheit und aus Vereinfachungsgründen ist hierbei eine strikte Beachtung der Geringfügigkeitsgrenze geboten (vgl. BFH-Rspr.).

2. Für die Annahme einer Entnahme ist auf das Vertragskonzept und nicht auf dessen spätere Durchführung abzustellen. Ob das erbbaubelastete Grundstück später tatsächlich – so wie ursprünglich vereinbart – bebaut wird, ist für die Feststellung einer Entnahme des Grundstücks aus dem land- und forstwirtschaftlichen BV unerheblich.

3. Eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO kommt nicht in Betracht, wenn der Gesetzgeber die Besteuerung – hier der Entnahme mit dem Teilwert – bewusst angeordnet hat.

AO § 163; EStG § 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4, § 16 Abs. 3 und 3b, § 55 Abs. 1 und 5.

1–32 Die Beteiligten streiten über den Ansatz eines Entnahmegewinns für ein Grundstück aus einem Verpachtungsbetrieb aufgrund der Bestellung eines Erbbaurechts in den Streitjahren 2011 bis 2013 sowie über die abweichende Festsetzung der ESt 2011 bis 2013 und der Zinsen zur ESt 2013 aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO. ...

Die Klin. ist Eigentümerin eines 142 030 m² (14,2030 ha) großen Grundstück in A, Ortsteil O. Sie hatte das Grundstück im Wege der Erbfolge erworben nach ihrem am ... 1996 verstorbenen Vater, Herrn T, der bis 1991 einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit den Zweigen Ackerbau und Viehhaltung führte. Seit 1991 wurde der gesamte Betrieb verpachtet. Die Klin. trat nach der Erbfolge in die Pachtverhältnisse ein und führte diese fort. Sie betrieb die Land- und Forstwirtschaft nicht selbst. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass zu Beginn des Streitzeitraums ein 140 630 m² (14,063 ha) großes Grundstück zum BV des Verpachtungsbetriebs der Klin. gehörte. Auf dem übrigen Teil, einem 1 400 m² großen Grundstück, befand sich das Wohnhaus der Klin. Dieses Grundstück gehörte zum Privatvermögen der Klin.

Im Streitzeitraum bestand ein Pachtvertrag zwischen der Klin. als Verpächterin und Herrn H, A, als Pächter. Der Pachtvertrag wurde für die Zeit vom ... 2010 bis zum ... 2020 abgeschlossen und bezog sich ursprünglich auf eine Fläche von 7,2 ha zu einem Pachtzins von jährlich ... € / ha. Im Jahr 2011 verminderte sich die Fläche auf ca. 3,9 ha. Aufgrund eines weiteren Pachtvertrags verpachtete die Klin. an die P-GmbH, A, 4,0 ha ihrer Grundstücke für den Zeitraum vom ... 2006 bis zum ... 2016 zu einem Pachtzins von ebenfalls jährlich ... €/ha. Darüber hinaus waren Wirtschaftsgebäude an die P-GmbH verpachtet. Zwischen den Beteiligten besteht Einvernehmen, dass weder die Klin. noch ihr Vater im Zusammenhang mit der Betriebsverpachtung die Absicht einer Betriebseinstellung erklärt hatte.

Mit Vertrag vom ... 2011 (UR-Nr. .../2011 des Notars C in A) bestellte die Klin. ein Erbbaurecht auf dem ... Grundstück zur Größe von 34 790 m². Das Grundstück gehörte zum BV ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebs und war unbebaut. Erbbauberechtigte war die W-GmbH & Co. KG Das Grundstück wurde am 1. 10. 2011 an die Erbbauberechtigte übergeben. Der Vertrag enthielt u. a. die folgenden Bestimmungen:

„B. Bestellung des Erbbaurechts

1. ...

3. Das Erbbaurecht beginnt mit dem Tage seiner Eintragung im Grundbuch und endet mit Ablauf des 31. 12. 2061 ...

C. Vertraglicher (dinglicher) Inhalt des Erbbaurechts

Zum vertraglichen (dinglichen) Inhalt des Erbbaurechts werden folgende Vereinbarungen getroffen:

I. Errichtung und Nutzung von Bauwerken

1. Der Erbbauberechtigte ist berechtigt und verpflichtet, auf dem Erbbaugrundstück auf seine Kosten baurechtlich zulässige Lager- und Produktionshallen sowie Bürogebäude und sonstige Nebenanlagen für den Produktions- und Geschäftsbetrieb der RW-Gruppe zu errichten und zu belassen. Der Erbbauberechtigte ist ebenso befugt, mit schriftlicher Zustimmung des Grundstückseigentümers künftig noch weitere Baukörper dieser Art für den Produktions- und Geschäftsbetrieb der RW-Gruppe auf dem Erbbaugrundstück zu errichten und zu unterhalten.

2. Die Bauwerke dürfen nur mit schriftlicher Zustimmung des Grundstückseigentümers ganz oder teilweise abgebrochen oder wesentlich verändert werden. ...

II. Bau- und Unterhaltungsverpflichtung

1. Der Erbbauberechtigte ist verpflichtet, die vorgesehenen Bauwerke innerhalb von drei Jahren nach Vorliegen der erforderlichen Baugenehmigungen bezugsfertig zu errichten. ...

IX. Erneuerungsvorrecht und Verlängerungsoption

Nach Ablauf des Erbbaurechts hat der Erbbauberechtigte unter den Voraussetzungen des § 31 Erbbaurechtsgesetz das Vorrecht auf Erneuerung.

Schuldrechtlich wird vereinbart:

Auf Verlangen des jeweiligen Erbbauberechtigten verlängert sich die Laufzeit des Erbbaurechts zweimal um je 15 Jahre. ...“

In der Folgezeit wurden die planungsrechtlichen Voraussetzungen für eine Bebauung des Erbbaugrundstücks geschaffen. Das Grundstück unterlag dem Bebauungsplan Nr. ... „X-Straße/N“, welcher am ... 2012 rechtskräftig wurde und das Grundstück als Gewerbegebietsfläche und als Fläche für Maßnahmen zum Schutz, zur Pflege und zur Entwicklung von Boden, Natur und Landschaft auswies. Gleichwohl kam es nicht zu der im Erbbauvertrag vom ... 2011 vorgesehenen Bebauung des Erbbaugrundstücks. Das Grundstück wurde bis zum Jahr 2015 vielmehr weiterhin landwirtschaftlich zum Getreideanbau genutzt. Die Erbbauberechtigte erstellte auf dem Erbbaugrundstück ab Juni 2015 aber eine rund 3 000 m² große Befestigung für Parkplätze.

Nachdem die Klin. für die Streitjahre zunächst keine Steuererklärungen abgegeben hatte, setzte der Bekl. die ESt für 2011 mit Bescheid vom 17. 1. 2014 im Wege der Schätzung gem. § 162 AO und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO fest.

Das FA für Groß- und Konzernbetriebsprüfung (im Folgenden: „GKBP“) führte ab dem 17. 2. 2015 bei der Klin. eine Bp durch. Während der laufenden Bp gab die Klin. für alle Streitjahre am 8. 5. 2015 ihre Einkommensteuererklärungen ab. Ihren Gewinn aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ermittelte sie durch Einnahmenüberschuss-

rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG. Ihr Wj. begann jeweils am 1. 7. und endete am 30. 6. Für den Zeitraum 1. 7. 2011 bis 30. 6. 2012 erklärte sie einen Gewinn von ... €, für den Zeitraum 1. 7. 2012 bis 30. 6. 2013 einen Gewinn von ... €. Die Einnahmen i. H. v. ... € zum 30. 6. 2012 und i. H. v. ... € zum 30. 6. 2013 bestanden im Wesentlichen aus den aufgrund des Vertrags vom ... 2011 gezahlten Erbbauzinsen, und zwar i. H. v. ... € (3 × ... €) zum 30. 6. 2012 und i. H. v. ... € (4 × ... €) zum 30. 6. 2013. Bei den übrigen Einnahmen handelte es sich um die Grundstücks-Pachteinnahmen von „H“ und „P-GmbH“ (jährlich je ... €) und um die Gebäudepacht von „P-GmbH“ (jährlich je ... €).

Im Prüfungsbericht vom 24. 7. 2015 gelangte der Prüfer unter Tz. 2.3.7 zu dem Ergebnis, das Erbbaugrundstück (Flurstück ...) sei aufgrund der Nutzungsänderung durch die Erbbaurechtsbestellung nicht mehr dem notwendigen BV des verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zuzuordnen. Das erbaubelastete Grundstück (34 790 m²) stelle im Verhältnis zur Gesamtläche aller Betriebsgrundstücke (140 630 m²) einen Anteil von 24,74 % dar. Damit sei die Geringfügigkeitsgrenze von 10 % überschritten. Da zudem die Erbbauzinserträge die übrigen Erträge aus dem Verpachtungsbetrieb bei weitem übersteigen, sei das Erbbaugrundstück mit seiner Bestellung zum 1. 10. 2011 zwingend aus dem BV entnommen worden. Die Vermögensverwaltung verdränge die Land- und Forstwirtschaft. Der steuerpflichtige Grundstücksentnahmegewinn betrage ... €. ... Aufgrund der Überführung des Erbbaugrundstücks in das Privatvermögen seien die Erbbauzinsen nunmehr den Einkünften aus VuV zuzuordnen, so der Prüfer. ...

Der Bekl. schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ am 24. 9. 2015 entsprechende ESt-Bescheide. ... Dagegen legte die Klin. mit Schreiben vom 28. 10. 2015 Einspruch ein. ... Ihren Einspruch begründete sie damit, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke würden ihre Eigenschaft als landwirtschaftliches BV aufgrund einer Nutzungsänderung nur dann verlieren, wenn eine eindeutige Entnahmehandlung vorliege. Das sei nur dann der Fall, wenn sich die Nutzung auf Dauer so ändere, dass das Grundstück seine Beziehung zum Betrieb verliere und dadurch notwendiges Privatvermögen werde. Allein aus der Bestellung eines Erbbaurechts sei dies nicht zu folgern, und zwar im Streitfall bereits deshalb, weil das fragliche Grundstück bis zum Ende des Streitzeitraums noch landwirtschaftlich genutzt worden sei. ... Mit Einspruchsentscheidung vom 8. 6. 2017 wies der Bekl. den gegen die ESt-Bescheide 2011 bis 2013 erhobenen Einspruch als unbegründet zurück. ...

Im Laufe des Einspruchsverfahrens beantragte die Klin. zudem mit Schreiben vom 24. 4. 2016 eine abweichende Festsetzung der ESt 2011 bis 2013 aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO. Dies begründete sie damit, dass im Streitfall eine (ggf. in der Zukunft liegende) landwirtschaftliche Nutzung noch möglich sei. Unter diesen Umständen sei es unbillig, die in dem Grundstück vorhandenen stillen Reserven zu besteuern. Diesen Antrag lehnte der Bekl. mit Bescheid vom 13. 2. 2017 ab. Den dagegen mit Schreiben vom 14. 3. 2017 eingelegten Einspruch wies der Bekl. mit Einspruchsentscheidung vom 8. 6. 2017 als unbegründet zurück. ...

Die Klin. hat daraufhin am 11. 7. 2017 Klagen gegen die beiden Einspruchsentscheidungen erhoben. ...

Aus den Gründen:

33–41 Die Klage hat keinen Erfolg. ...

42 II. Soweit die Klage mit ihrem Hauptantrag zulässig ist, ist sie unbegründet.

43 Die ESt-Bescheide für 2011 und 2012 vom 24. 9. 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. 6. 2017 sind

rechtmäßig und verletzen die Klin. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Bekl. hat zu Recht einen Entnahmegewinn der Besteuerung zugrunde gelegt (dazu 1.) und diesen der Höhe nach zutreffend berechnet (dazu 2.). Er hat außerdem die Erbbauzinsen in nicht zu beanstandender Weise bei den Einkünften aus VuV erfasst (dazu 3.).

Entnahmegewinn durch Erbbaurechtsbestellung

44 1. Bei den Einkünften der Klin. aus Land- und Forstwirtschaft ist ein Entnahmegewinn aufgrund der Bestellung eines Erbbaurechts auf dem Grundstück Gemarkung O, Bl. ..., Flur ..., Flurstück ..., zu erfassen.

45 a) Das Grundstück Gemarkung O, Bl. ..., Flur x, Flurstück ..., auf welchem die Klin. mit Vertrag vom ... 2011 ein Erbbaurecht bestellt hat, gehörte ursprünglich zum BV des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, den der Vater der Klin., Herr T, bis 1991 mit den Zweigen Ackerbau und Viehhaltung geführt hat. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit, so dass sich weitere Ausführungen des Senats erübrigen.

Keine Betriebsaufgabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

46 b) Weder der Vater der Klin. noch die Klin. selbst haben den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb aufgegeben. Eine Betriebsaufgabe ist nicht durch die parzellenweise Verpachtung der Grundstücke an Herrn H und an die P-GmbH erfolgt.

47 Nach der Rspr. des BFH hat der Steuerpflichtige im Fall der Verpachtung seines Betriebs ein Wahlrecht, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe i. S. des § 16 Abs. 3 EStG behandeln und damit die Wirtschaftsgüter seines Betriebs unter Auflösung der stillen Reserven in sein Privatvermögen überführen oder (ob und wie lange er) das BV während der Verpachtung fortführen und daraus betriebliche Einkünfte erzielen will (BFH-Urteil des Großen Senats vom 13. 11. 1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124). Das gilt auch für die Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (ständige Rspr., BFH-Urteile vom 17. 5. 2018 VI R 73/15, BFH/NV 2018, 1249, Rz. 26, m. w. N.; vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 22).

48 Dementsprechend wird ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach ständiger Rspr. nicht durch die Einstellung der Eigenbewirtschaftung aufgegeben. Wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen erhalten bleiben, so dass die Möglichkeit besteht, den Betrieb selbst oder durch die Erben wiederaufzunehmen, hängt die Annahme einer Betriebsaufgabe, insbesondere – wie im Streitfall – in Verpachtungsfällen, letztlich von den Absichten des Steuerpflichtigen ab (BFH-Urteile vom 2. 3. 1995 IV R 52/94, BFH/NV 1996, 110; vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 25). Aus Beweisgründen kann die Absicht der Betriebseinstellung grundsätzlich nur bei einer entsprechenden unmissverständlichen Erklärung des Steuerpflichtigen angenommen werden (BFH-Urteil vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 25, m. w. N.; BFH-Beschluss vom 11. 5. 2017 VI B 105/16, BFH/NV 2017, 1172, Rz. 8).

49 Im Streitfall verpachtete der Vater der Klin. seit 1991 den gesamten Betrieb parzellenweise an unterschiedliche Pächter. Zwischen den Beteiligten besteht Einvernehmen, dass die Absicht einer Betriebseinstellung dem Bekl. während der Zeit der Betriebsverpachtung ab dem Jahr 1991 weder von der Klin. noch von ihrem Vater erklärt worden ist. Auch der Senat vermag in den beigezogenen VA keine derartige Erklärung zu erkennen.

50 Nichts anderes ergibt sich aus § 16 Abs. 3b Nr. 1 und 2 EStG in der in den Streitjahren anzuwendenden Fassung des Gesetzes vom 1. 11. 2011 (BGBl. I 2011, 2131). Nach dieser Vorschrift gilt ein Gewerbebetrieb in den Fällen der Betriebsunterbrechung und der Betriebsverpachtung im

ganzen nicht als aufgegeben, bis der Steuerpflichtige die Aufgabe i. S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG ausdrücklich gegenüber dem FA erklärt (Nr. 1) oder dem FA Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Aufgabe i. S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 erfüllt sind (Nr. 2). Gemäß § 52 Abs. 34 Satz 9 EStG in der in den Streitjahren anzuwendenden Fassung ist § 16 Abs. 3b EStG aber nur auf Aufgaben i. S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG nach dem 4. 11. 2011 anzuwenden.

51 Im Streitfall fand die Verpachtung des streitgegenständlichen Grundstücks an Herrn H und an die P-GmbH jedoch bereits vor dem Stichtag 4. 11. 2011 statt.

Entnahmewille und Entnahmehandlung

52 c) Das Grundstück Gemarkung O, Bl. ..., Flur ..., Flurstück ..., wurde jedoch durch die Bestellung des Erbbaurechts mit Vertrag vom ... 2011 aus dem BV des von der Klin. geführten land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs entnommen.

53 aa) Gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG sind Entnahmen alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wj. entnommen hat.

54 Der sachliche betriebliche Zusammenhang wird – bei der im Streitfall vorliegenden unveränderten subjektiven Zurechnung der Wirtschaftsgüter – durch eine Entnahme gelöst, die einen Entnahmewillen und eine Entnahmehandlung erfordert (BFH-Urteil vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 35). Es muss sich um ein Verhalten handeln, das nach außen den Willen des Steuerpflichtigen erkennen lässt, ein Wirtschaftsgut nicht (mehr) für betriebliche Zwecke im betrieblichen Bereich, sondern für private Zwecke im privaten Bereich zu nutzen, also es nicht mehr zur Erzielung von Betriebseinnahmen, sondern von Privateinnahmen (z. B. aus VuV) oder zu einkommensteuerrechtlichen irrelevanten Zwecken einzusetzen (BFH-Urteile vom 14. 5. 2009 IV R 44/06, BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811, Rz. 24; vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 35). Dazu reicht auch ein schlüssiges Verhalten des Steuerpflichtigen aus, durch das die Verknüpfung des Wirtschaftsguts mit dem BV erkennbar gelöst wird (BFH-Urteil vom 31. 1. 1985 IV R 130/82, BFHE 143, 335, BStBl II 1985, 395, Rz. 14). Dieses muss jedoch unmissverständlich und von einem entsprechenden Entnahmewillen getragen sein (BFH-Urteil vom 7. 2. 2002 IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135, Rz. 18, m. w. N.). Der Entnahmewille muss auf die (künftige) Nutzung des Wirtschaftsguts für private Zwecke im privaten Bereich gerichtet sein; nicht erforderlich ist hingegen ein Wille zur Gewinnverwirklichung oder auch nur das Bewusstsein einer solchen Gewinnverwirklichung und eine ungefähre Vorstellung über ihr Ausmaß (BFH-Urteil vom 31. 1. 1985 IV R 130/82, BFHE 143, 335, BStBl II 1985, 395, Rz. 14). Die bisherige Nutzung muss sich auf Dauer so ändern, dass das Wirtschaftsgut seine Beziehung zum Betrieb verliert und dadurch zu notwendigem Privatvermögen wird (BFH-Urteile vom 10. 11. 2004 XI R 31/03, BFHE 208, 180, BStBl II 2005, 334, Rz. 11; vom 14. 2. 2008 IV R 44/05, BFH/NV 2008, 1156, Rz. 21; vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 35).

55 Durch eine bloße Nutzungsänderung ohne Entnahmeerklärung verlieren ursprünglich landwirtschaftlich genutzte Grundstücke nach ständiger Rspr. ihre Eigenschaft als landwirtschaftliches BV indessen nur, wenn eine eindeutige Entnahmehandlung vorliegt (BFH-Urteile vom 14. 5. 2009 IV R 44/06, BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811, Rz. 26; vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 36). Bei entgeltlich zur Nutzung überlassenen Grundstücken, die zum notwendigen BV eines Verpachtungsbetriebs gehören, ist das Vorliegen von BV auch dann nicht grundsätzlich ausgeschlossen, wenn eine land- oder forstwirtschaftliche Nutzung nicht mehr möglich ist (BFH-Urteil vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 36). Solche Grundstücke blei-

ben bis zu einer Entnahme (geduldetes – gewillkürtes –) BV, sofern nicht die Nutzungsänderung einen Umfang annimmt, durch den sich der Charakter des landwirtschaftlichen Betriebs derart verändert, dass die Vermögensverwaltung die landwirtschaftliche Betätigung verdrängt (BFH-Urteile vom 22. 8. 2002 IV R 57/00, BFHE 200, 236, BStBl II 2003, 16, Rz. 13; vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 36). Als unschädlich hat der BFH hiernach insbesondere die Bestellung einer Vielzahl von Erbbaurechten und die anschließende Bebauung durch die Erbbauberechtigten mit privaten Wohnhäusern angesehen, wenn die endgültige Nutzungsänderung einen Umfang von nicht mehr als 10 % der landwirtschaftlichen Flächen betraf, auch wenn die Erträge aus der Vermögensverwaltung die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte überwogen (BFH-Urteile vom 10. 12. 1992 IV R 115/91, BFHE 170, 141, BStBl II 1993, 342, Rz. 12, 13, sog. Geringfügigkeitsgrenze; vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 37; s. auch FG Münster, Urteil vom 9. 4. 2019 2 K 397/18 E, juris, Rz. 35; Nacke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 13 EStG Rz. 277).

56 Aus Gründen der Rechtsklarheit und aus Vereinfachungsgründen ist hierbei nach der neueren Rspr. des BFH eine strikte Beachtung der Geringfügigkeitsgrenze geboten (BFH-Urteil vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 41). Anderenfalls würden nur weitere Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Beantwortung der Frage entstehen, unter welchen Voraussetzungen die Überschreitung der Grenze lediglich geringfügig sei. Ist die Geringfügigkeitsgrenze überschritten, kommt es nach der neueren Rspr. des BFH – anders als in früheren Entscheidungen (BFH-Urteil vom 10. 12. 1992 IV R 115/91, BFHE 170, 141, BStBl II 1993, 342, Rz. 13) – aus den vorgenannten Gründen für das Vorliegen einer Entnahmehandlung regelmäßig nicht (mehr) auf einen Vergleich der Erträge aus der Vermögensverwaltung und der Land- und Forstwirtschaft oder auf die Anwendung anderer Abgrenzungskriterien (z. B. das Verhältnis des Werts der Flächen) an (BFH-Urteil vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 42).

Überschreitung der Geringfügigkeitsgrenze von 10 %

57 bb) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, hat die Klin. das durch Vertrag vom ... 2011 erbaubelastete Grundstück aus ihrem BV entnommen.

58 Durch die Belastung des streitgegenständlichen Grundstücks mit einem Erbbaurecht war die Geringfügigkeitsgrenze überschritten. Das 34 790 m² große Grundstück stellte im Verhältnis zur Gesamtfläche aller Betriebsgrundstücke (140 630 m²) einen Anteil von 24,74 % dar. Die Grenze von 10 % war damit deutlich überschritten. Aufgrund des Überschreitens der Geringfügigkeitsgrenze bedarf es nach der zitierten BFH-Rspr. keines Vergleichs der Erträge aus der Vermögensverwaltung und der Land- und Forstwirtschaft oder der Anwendung anderer Abgrenzungskriterien (BFH-Urteil vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 42).

59 Durch die Belastung des Grundstücks mit einem Erbbaurecht änderte sich die bisherige Nutzung auf Dauer derart, dass das Erbbaugrundstück seine Beziehung zum Betrieb der Klin. endgültig verlor. Aufgrund dieser Nutzungsänderung bedurfte es für die Entnahme nach der zitierten BFH-Rspr. keiner ausdrücklichen Entnahmeerklärung. Durch die Bestellung des Erbbaurechts wurde das Grundstück nämlich dauerhaft für einen Zeitraum von mindestens 50 Jahren dem Betrieb der Klin. entzogen. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Erbbauberechtigte eine zweimalige Option zur Verlängerung des Erbbaurechts um jeweils 15 Jahre gem. Abschn. C. IX. des Vertrages vom ... 2011 hatte. Hierdurch stand das Grundstück potenziell über einen Zeitraum von 80 Jahren nicht mehr dem Betrieb der Klin. zur Verfügung, wobei die Klin. durch die alleinige vertragliche Verlängerungsoption der Erbbauberechtigten

keinen eigenen Einfluss auf die Vertragsdauer nehmen konnte. Daher können im Streitfall, anders als die Klin. meint, nicht die Grundsätze des BFH-Beschlusses vom 3. 5. 2007 IV B 79/06 (BFH/NV 2007, 2084) zur Anwendung gelangen, welches im Übrigen lediglich eine Verpachtung (und nicht eine Belastung eines Grundstücks mit einem Erbbaurecht) für einen Zeitraum von lediglich 30 Jahren (und nicht von 50 bzw. 80 Jahren) betrifft.

Fehlende Bebauung unerheblich

60 Ebenso kann sich die Klin. nicht mit Erfolg darauf berufen, dass – anders als im Sachverhalt des BFH-Urteils vom 31. 3. 2021 VI R 30/18 (BFHE 273, 6) – im Streitzeitraum das Erbbaugrundstück tatsächlich nicht bebaut, sondern weiterhin landwirtschaftlich durch Getreideanbau genutzt wurde. Nach der Rspr. des BFH ist nämlich für die Annahme einer Entnahme oder einer Betriebsaufgabe auf das Vertragskonzept und nicht auf dessen spätere Durchführung abzustellen (BFH-Urteil vom 18. 12. 2014 IV R 40/10, BFH/NV 2015, 827, Rz. 31). Im Streitfall war nach dem Vertrag vom ... 2011 die Erbbauberechtigte nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, „auf dem Erbbaugrundstück auf seine Kosten baurechtlich zulässige Lager- und Produktionshallen sowie Bürogebäude und sonstige Nebenanlagen für den Produktions- und Geschäftsbetrieb der RW-Gruppe zu errichten und zu belassen“ (Abschnitt C. I. 1. des Vertrags). Der Erbbauberechtigte war zudem verpflichtet, die vorgesehenen Bauwerke innerhalb von drei Jahren nach Vorliegen der erforderlichen Baugenehmigungen bezugsfertig zu errichten (Abschnitt C. II. 1. des Vertrags). Dabei ist zu berücksichtigen, dass kurz nach Abschluss des Erbbauvertrages die planungsrechtlichen Voraussetzungen für eine Bebauung des Erbbaugrundstücks geschaffen wurden. Das Grundstück unterlag dem Bebauungsplan Nr. ... „X-Straße/N“, welcher am ... 2012 rechtskräftig wurde und das Grundstück als Gewerbegebietsfläche und als Fläche für Maßnahmen zum Schutz, zur Pflege und zur Entwicklung von Boden, Natur und Landschaft auswies. Demnach war eine grundlegende Umgestaltung des erbaubelasteten Grundstücks in Form einer Bebauung mit Lager- und Produktionshallen sowie Bürogebäuden innerhalb von drei Jahren geplant und zulässig, welche zu einer einschneidenden Nutzungsänderung geführt hätte. Eine Nutzung des Grundstücks für Land- oder Forstwirtschaft wäre aufgrund einer solchen Bebauung für einen langen Zeitraum nicht mehr möglich gewesen. Der Vertrag vom ... 2011 war hierbei ersichtlich auch nicht auf ein Scheitern ausgelegt.

61 Anders als die Klin. meint, hat das BFH-Urteil vom 18. 12. 2014 IV R 40/10 (BFH/NV 2015, 827) Bedeutung für den Streitfall, obwohl es keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb betraf. Die Grundsätze der Entnahme durch Bestellung eines Erbbaurechts gelten sowohl für land- und forstwirtschaftliche Betriebe als auch für andere Betriebe.

Das Verhalten eines Dritten ist für die Entnahmehandlung nicht maßgeblich

62 Die Klin. kann sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass es tatsächlich nicht zu der vorgesehenen Bebauung mit Hallen und Gebäuden kam. Dieser Umstand lag allein in der Sphäre der Erbbauberechtigten begründet. Für die Beurteilung einer Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG kommt es nach der zitierten BFH-Rspr. jedoch auf die Entnahmehandlung des Betriebsinhabers an. Hierfür ist der Wille des Steuerpflichtigen maßgeblich (BFH-Urteile vom 14. 5. 2009 IV R 44/06, BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811, Rz. 24; vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 35). Deshalb kann eine spätere Änderung der Absichten eines Dritten – hier der Erbbauberechtigten – für die Feststellung einer Entnahme nicht von Bedeutung sein. Es kommt lediglich auf die Handlung und den Willen des Betriebsinhabers selbst an. Das Verhalten eines Dritten ist erst recht dann nicht maßgeblich, wenn er sich – wie in Bezug auf

Abschn. C. I. und II. des Vertrages vom ... 2011 – vertragswidrig verhält und eine vertraglich vereinbarte Bebauung innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren pflichtwidrig unterlässt. Aufgrund der im Vertrag vorgesehenen Bauverpflichtung, welche die Klin. der Erbbauberechtigten vertraglich auferlegt hat, hat die Klin. ihren Willen, die bisherige Nutzungsart des streitgegenständlichen Grundstücks maßgeblich zu ändern, eindeutig kundgetan. In dem Abschluss des Vertrages vom ... 2011 ist daher eine Entnahmehandlung zu erkennen.

Maßgeblicher Zeitpunkt ist derjenige des Vertragsabschlusses

63 Es kommt aus Rechtsgründen auch nicht in Betracht, für die Feststellung der Entnahme auf einen späteren Zeitpunkt nach Abschluss des Erbbauvertrags abzustellen, etwa auf einen zukünftigen Zeitpunkt, in dem feststeht, dass das Grundstück nicht bebaut werden würde. Abgesehen davon, dass unklar ist, welcher Zeitpunkt dies sein sollte, stellt die ständige Rspr. zur Feststellung der Entnahmehandlung auf ein bestimmtes Verhalten, etwa einen Vertragsabschluss oder ein unmissverständliches schlüssiges Verhalten des Eigentümers ab, das von einem Entnahmewilligen getragen sein muss. Im Streitfall ist dieses Verhalten in dem Abschluss des Erbbauvertrages vom ... 2011 zu erblicken. Zukünftige Ereignisse, insbesondere das Verhalten eines Dritten, können die stichtagsbezogen festzustellende Entnahmehandlung nicht beeinflussen.

64 Die Entnahmehandlung, nämlich die Einräumung des Erbbaurechts, war auch von einem Entnahmewilligen der Klin. getragen. Aufgrund der vereinbarten Erbbauzinsen wollte sie das Erbbaugrundstück künftig im privaten Bereich zur Erzielung von Einkünften aus VuV nutzen.

§ 16 Abs. 3b EStG im Streitfall zeitlich nicht anwendbar

65 cc) Nichts anderes ergibt sich aus § 16 Abs. 3b EStG.

66 Dabei kann die Frage dahinstehen, ob die Bestellung eines Erbbaurechts über einen Teil der Betriebsgrundstücke eines Verpachtungsbetriebs eine „Betriebsverpachtung im Ganzen“ i. S. des § 16 Abs. 3b EStG darstellen könnte.

67 Diese Vorschrift kommt aber jedenfalls deshalb im Streitfall nicht zur Anwendung, weil sie gem. § 52 Abs. 3 Satz 9 EStG erst auf Aufgaben nach dem 4. 11. 2011 anzuwenden ist. Der fragliche Erbbauvertrag datiert jedoch vom ... 2011, der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten erfolgte bereits am 1. 10. 2011.

Höhe des Entnahmegewinns

68 2. Die GKBP und ihr folgend der Bekl. haben die Höhe des entstandenen Entnahmegewinns zutreffend mit ... € berechnet.

69 Wird der Gewinn – wie von der Klin. – zulässigerweise durch Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, gilt nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG als Gewinn der Überschuss der Betriebseinnahmen über die BA.

70 a) Als Betriebseinnahme war im Streitfall der Teilwert des Grundstücks im Zeitpunkt der Entnahme zu erfassen, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Nach dieser Vorschrift, die für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter gilt, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG als BV anzusetzen sind, sind Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke mit dem Teilwert anzusetzen.

71 Die GKBP hat zur Ermittlung des Teilwerts den Jahreserbbauzins (... €) mit dem Kapitalwert laut Anlage 9a zu § 13 BewG multipliziert. Bei einer Laufzeit des Erbbaurechts von 50 Jahren ergab sich ein Kapitalwert von 17,397, so dass der Teilwert ... € betrug. Diese Berechnung ist von der Klin. nicht beanstandet worden. Der Senat vermag bei

der Berechnung ebenfalls keine Fehler zu erkennen und schließt sich ihr an.

72 b) Als BA sind gem. § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG die AK oder HK zu berücksichtigen. Zutreffend hat der Bekl. hierbei nicht die AK der Klin. berücksichtigt, da sie den Grundbesitz unentgeltlich im Wege der Erbfolge ohne Anschaffung erlangt hatte, sondern den Buchwert.

73 Der Bekl. hat den Buchwert gem. § 55 EStG zutreffend berechnet.

74 Gemäß § 55 Abs. 1 EStG gilt bei Steuerpflichtigen, die nicht bilanzierungspflichtig sind, bei Grund und Boden, der – wie im Streitfall das Ackerland und die Waldfläche – mit Ablauf des 30. 6. 1970 zu ihrem Anlagevermögen gehört hat, als AK das Zweifache des nach den Absätzen 2 bis 4 zu ermittelnden Ausgangsbetrags. Als Ausgangsbetrag ist gem. § 55 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG bei Flächen, die nach dem Bodenschätzungsgesetz vom 20. 12. 2007 zu schätzen sind, für jedes katastermäßig abgegrenzte Flurstück der Betrag in Deutsche Mark anzusetzen, der sich ergibt, wenn die für das Flurstück am 1. 7. 1970 im amtlichen Liegenschaftskataster ausgewiesene Ertragsmesszahl vervierfacht wird. Weist der Steuerpflichtige nach, dass der Teilwert für Grund und Boden i. S. des § 55 Abs. 1 EStG am 1. 7. 1970 höher ist als das Zweifache des Ausgangsbetrags, so ist auf Antrag des Steuerpflichtigen der Teilwert als AK oder HK anzusetzen.

75 Die GKBP bzw. der Bekl. haben den Buchwert des entnommenen Grundstücks zutreffend mit ... € ermittelt. Dabei hat die GKBP für das Ackerland und die Waldfläche in nicht zu beanstandender Weise die Berechnung gem. § 55 Abs. 1 EStG und für den Weg sowie das Bahngelände die Berechnung gem. § 55 Abs. 5 EStG zugrunde gelegt. Auf die Berechnung in Anlage 4 des Prüfungsberichts wird verwiesen. Die Klin. hat gegen die Berechnung des Buchwerts keine Einwände erhoben. Auch der Senat vermag bei dieser Berechnung keine Fehler zu erkennen und schließt sich der im Prüfungsbericht dargelegten Berechnung an.

Verteilung des Entnahmegewinns auf die VZ

76 c) Der Bekl. hat den so ermittelten Entnahmegewinn von ... € in den Änderungsbescheiden vom 24. 9. 2015 zutreffend je hälftig (... € für 2011 und ... € für 2012) auf die beiden VZ verteilt.

77 Bei Land- und Forstwirten, deren Wj. vom Kj. abweicht, ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft entsprechend dem zeitlichen Anteil auf die beiden Kj. aufzuteilen, § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG. Bei der Klin. dauerte das fragliche Wj., in welches die am 1. 10. 2011 erfolgte Entnahme fiel, gem. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG vom 1. 7. 2011 bis zum 30. 6. 2012. Daher war der Entnahmegewinn anteilig, also hälftig, auf die beiden VZ aufzuteilen.

Erbbauzinsen als Einkünfte aus VuV

78 3. Der Bekl. hat die Erbbauzinsen aus dem Erbbauvertrag vom ... 2011 in nicht zu beanstandender Weise bei den Einkünften aus VuV gem. § 21 EStG erfasst.

79 Durch die Entnahme des Erbbaugrundstücks aus dem Verpachtungsbetrieb der Klin. wurde das Grundstück in das Privatvermögen der Klin. überführt. Daher sind die Einnahmen aus dem Erbbaugrundstück bei den Einkünften aus VuV gem. § 21 EStG zu erfassen. Da die Klin. Erbbauzinsen erstmals ab dem 1. 10. 2011 vereinnahmte, sind die Erbbauzinsen, wie vom Bekl. zutreffend erfasst, i. H. v. ... € für 2011 und ... € für 2012 anzusetzen.

Keine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen

80 III. Soweit die Klage mit ihrem ersten Hilfsantrag zulässig ist, ist sie unbegründet.

81 Der Ablehnungsbescheid vom 13. 2. 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. 6. 2017 ist rechtmäßig und verletzt die Klin. nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO).

82 Gemäß § 163 Abs. 1 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre.

83 Im Streitfall liegt keine Unbilligkeit i. S. des § 163 Abs. 1 Satz 1 AO vor. Eine Unbilligkeit kann in der Sache liegen oder ihren Grund in der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen haben (BFH-Urteil vom 14. 7. 2010 X R 34/08, BFHE 229, 502). In der wirtschaftlichen Situation des Steuerpflichtigen liegende (persönliche) Billigkeitsgründe sind im Streitfall nicht geltend gemacht worden und auch nicht erkennbar, so dass allein eine sachliche Unbilligkeit in Betracht kommt.

84 a) Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn die Festsetzung der Steuer zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft (BFH-Urteil vom 23. 7. 2013 VIII R 17/10, BFHE 242, 134, BStBl II 2013, 820, Rz. 12). Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (BFH-Urteile vom 21. 10. 2009 I R 112/08, BFH/NV 2010, 606; vom 23. 7. 2013 VIII R 17/10, BFHE 242, 134, BStBl II 2013, 820, Rz. 12; BFH-Beschluss vom 12. 9. 2007 X B 18/03, BFH/NV 2008, 102, Rz. 31). Anderenfalls würde durch die Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen die vorgesehene Besteuerung außer Kraft gesetzt (BFH-Beschluss vom 12. 9. 2007 X B 18/03, BFH/NV 2008, 102, Rz. 31). Dementsprechend liegt weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit vor, wenn der Steuerpflichtige durch Gesetz allgemein und gleichheitsgerecht zur Steuer herangezogen wird (BFH-Urteil vom 6. 12. 1991 III R 81/89, BFHE 166, 315, BStBl II 1992, 303; BFH-Beschluss vom 12. 9. 2007 X B 18/03, BFH/NV 2008, 102, Rz. 32).

85 b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, liegt im Streitfall keine sachliche Unbilligkeit vor.

86 Die Besteuerung der Klin. läuft den Wertungen des Gesetzgebers nicht zuwider. Der Gesetzgeber hat die Besteuerung von Entnahmen mit dem Teilwert (§ 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) bewusst angeordnet. In welchen Fällen die Belastung eines Wirtschaftsguts mit einem Nutzungsrecht zugunsten eines Dritten zu einer Entnahme führt, ist durch die Rspr. konkretisiert. Diese Rechtslage läuft nicht den Wertungen des Gesetzes zuwider, sondern stellt – umgekehrt – eine Vollziehung der Wertungen des Gesetzes sicher. Bei der in Frage stehenden Abgabenlast handelt es sich letztlich um einen als typische Folge der zugrunde liegenden gesetzlichen Regelung hinzunehmenden „Normalfall“, was die Möglichkeit einer abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ausschließt (vgl. von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 163 AO Rz. 127). Die Klin. ist allgemein und gleichheitsgerecht zur Steuer herangezogen worden, so dass die Voraussetzungen einer Unbilligkeit nach der zitierten Rspr. von vornherein ausgeschlossen sind.

87 Dagegen kann die Klin. nicht mit Erfolg einwenden, eine sachliche Unbilligkeit liege auch deshalb vor, weil aufgrund der vorgenommenen Besteuerung Mehrsteuern i. H. v. ... € streitig seien, im Falle einer vollständigen Betriebsaufgabe und einer Begünstigung des Betriebsaufgabegewinns gem. §§ 16, 34 EStG aber nur eine Mehr-

steuer von ... € entstanden wäre. Der Klin. hätte es freigestanden, eine Betriebsaufgabe zu erklären und den für außerordentliche Einkünfte geltenden Steuersatz gem. § 34 EStG in Anspruch zu nehmen. Dies hat sie indes nicht getan. Wählt der Steuerpflichtige eine für ihn ungünstige Gestaltung, so muss er die daraus resultierenden steuerlichen Folgen grundsätzlich tragen und kann nicht im Nachhinein eine Erleichterung beanspruchen.

Ermessensausübung

88 c) Der Bekl. hat auch sein Ermessen pflichtgemäß ausgeübt.

89 Die Entscheidung über einen Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen i. S. des § 163 AO ist eine Ermessensentscheidung (BFH-Urteil vom 6. 6. 1991 V R 102/86, BFH/NV 1992, 787), die nur in den durch § 102 FGO gezogenen Grenzen überprüft werden kann. Nach § 102 FGO bezieht sich die gerichtliche Prüfung des die beantragte Erleichterung ablehnenden VA darauf, ob die Behörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem ihr eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat (BFH-Urteil vom 23. 7. 2013 VIII R 17/10, BFHE 242, 134, BStBl II 2013, 820). Das Gericht kann eine Verpflichtung der Finanzbehörde gem. § 101 FGO zum Erlass hingegen nur dann aussprechen, wenn der Ermessensspielraum im konkreten Fall derart eingeengt ist, dass nur eine einzige Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt, sog. Ermessensreduzierung auf null (BFH-Urteil vom 20. 5. 2010 V R 42/08, BFHE 229, 83, BStBl II 2010, 955).

90 Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist die Entscheidung des Bekl., die abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen abzulehnen, nicht zu beanstanden. Der Bekl. hat in seiner Einspruchsentscheidung u. a. ausgeführt, die Besteuerung der Entnahme des Erbbaugrundstücks entspreche den Grundsätzen der BFH-Rspr. Die Vermögensverwaltung verdränge im vorliegenden Fall die Land- und Forstwirtschaft. Es liege kein Fall der sachlichen Unbilligkeit vor, da kein Überhang des gesetzlichen Tatbestands über die Wertung des Gesetzgebers feststellbar sei. Der Bekl. hat hierdurch zu erkennen gegeben, dass er die gesetzlichen Grenzen der abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO geprüft und die Umstände des Einzelfalls umfassend gewürdigt hat. Der Senat vermag keine Ermessensfehler zu erkennen.

Revisionszulassung

91–92 IV. ... Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 FGO. Die Frage, ob zur Beurteilung einer Entnahme bzw. einer Betriebsaufgabe durch Belastung eines Grundstücks mit einem Erbbaurecht auf das Vertragskonzept oder auf dessen spätere Durchführung abzustellen ist, wenn das Grundstück entgegen dem Vertragskonzept später nicht bebaut wird, ist bislang für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb noch nicht höchstrichterlich entschieden.

Anmerkung

I. Problemstellung

Das FG Münster befasste sich mit der Frage, ob ein Entnahmegewinn entsteht, wenn in einem land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetrieb, der über Betriebsgrundstücke im Umfang von ca. 14 ha verfügt, ein Erbbaurecht über ein ca. 3,5 ha großes unbebautes Grundstück bestellt wird. Die Besonderheit des Streitfalls bestand darin, dass das erbaubelastete Grundstück nach den vertraglichen Vereinbarungen bebaut werden musste, tatsächlich aber – anders als in den bislang in

der Rspr. entschiedenen Fällen – nicht bebaut, sondern weiterhin landwirtschaftlich genutzt wurde.

II. Die Entscheidung des FG

Das FG Münster entschied, dass in der Bestellung des Erbbaurechts über das zum BV gehörende Grundstück eine Entnahme zu sehen und somit ein Entnahmegewinn anzusetzen sei.

Zur Begründung gab das FG Münster zunächst die Rspr. des BFH anhand des BFH-Urteils vom 31. 3. 2021 VI R 30/18 (BFHE 273, 6, Rz. 36 ff.) wieder. Demnach verlören durch eine bloße Nutzungsänderung ohne Entnahmeerklärung ursprünglich landwirtschaftlich genutzte Grundstücke ihre Eigenschaft als landwirtschaftliches BV nur, wenn eine eindeutige Entnahmebehandlung vorliege. Bei entgeltlich zur Nutzung überlassenen Grundstücken, die zum notwendigen BV eines Verpachtungsbetriebs gehörten, sei das Vorliegen von BV auch dann nicht grundsätzlich ausgeschlossen, wenn eine land- oder forstwirtschaftliche Nutzung nicht mehr möglich sei, so der BFH. Solche Grundstücke blieben bis zu einer Entnahme (geduldetes – gewillkürtes –) BV, sofern nicht die Nutzungsänderung einen Umfang annehme, durch den sich der Charakter des landwirtschaftlichen Betriebs derart verändere, dass die Vermögensverwaltung die landwirtschaftliche Betätigung verdränge. Als unschädlich habe der BFH insbesondere die Bestellung einer Vielzahl von Erbbaurechten und die anschließende Bebauung durch die Erbbauberechtigten mit privaten Wohnhäusern angesehen, wenn die endgültige Nutzungsänderung einen Umfang von nicht mehr als 10 % der landwirtschaftlichen Flächen betreffe, auch wenn die Erträge aus der Vermögensverwaltung die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte überwögen (sog. Geringfügigkeitsgrenze, BFH-Urteil vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 37).

Aus Gründen der Rechtsklarheit und aus Vereinfachungsgründen sei hierbei, so der BFH, eine strikte Beachtung der Geringfügigkeitsgrenze geboten (BFH-Urteil vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 41). Sei die Geringfügigkeitsgrenze überschritten, komme es für das Vorliegen einer Entnahmebehandlung regelmäßig nicht (mehr) auf einen Vergleich der Erträge aus der Vermögensverwaltung und der Land- und Forstwirtschaft oder auf die Anwendung anderer Abgrenzungskriterien (z. B. das Verhältnis des Werts der Flächen) an (BFH-Urteil vom 31. 3. 2021 VI R 30/18, BFHE 273, 6, Rz. 42).

In dem vom FG Münster entschiedenen Fall war die Geringfügigkeitsgrenze von 10 % überschritten, da das Erbbaurecht im Verhältnis zur Gesamtfläche aller Betriebsgrundstücke einen Anteil von 24,74 % darstellte. Demnach war ein Entnahmegewinn zu berechnen und der Besteuerung zu unterwerfen.

Daran änderte auch der Umstand nichts, dass das erbaubelastete Grundstück entgegen den vertraglichen Vereinbarungen nicht bebaut, sondern weiterhin landwirtschaftlich genutzt wurde. Das FG Münster erklärte, nach der Rspr. des BFH sei für die Annahme einer Entnahme oder einer Betriebsaufgabe auf das Vertragskonzept und nicht auf dessen spätere Durchführung abzustellen (BFH-Urteil vom 18. 12. 2014 IV R 40/10, BFH/NV 2015, 827, Rz. 31). Ob das erbaubelastete Grundstück später tatsächlich – so wie ursprünglich vereinbart – bebaut werde, sei für die Feststellung einer Entnahme des Grundstücks aus dem land- und forstwirtschaftlichen BV unerheblich. Im Streitfall war die Erbbauberechtigte nach dem Erbbauvertrag nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, das Erbbaugrundstück zu bebauen, und zwar innerhalb von drei Jahren. Diese Verpflichtung war maßgeblich, nicht die spätere (fehlende) Durchführung. Dabei berücksichtigte das FG Münster zudem, dass eine spätere Änderung der Absichten eines Dritten – hier

der Erbbauberechtigten – für die Feststellung einer Entnahme nicht von Bedeutung sein könne, sondern dass es lediglich auf die Handlung und den Willen des Betriebsinhabers selbst ankommen könne.

Nach Auffassung des FG Münster hatte das BFH-Urteil vom 18. 12. 2014 IV R 40/10 (BFH/NV 2015, 827), anders als die Klin. meinte, Bedeutung für den Streitfall, obwohl das BFH-Urteil keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb betraf. Die Grundsätze der Entnahme durch Bestellung eines Erbbaurechts würden sowohl für land- und forstwirtschaftliche Betriebe als auch für andere Betriebe gleichermaßen gelten, so das FG. Da dies aber bislang höchstrichterlich nicht geklärt ist, ließ das FG die Revision zu.

III. Weiterer Schwerpunkt der Entscheidung

Das FG Münster befasste sich weiterhin mit dem Antrag der Klin., die Steuern aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO abweichend festzusetzen.

Gemäß § 163 Abs. 1 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Das FG Münster führte aus, eine sachliche Unbilligkeit liege im Streitfall nicht vor. Der Gesetzgeber habe nämlich die Besteuerung von Entnahmen mit dem Teilwert (§ 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) bewusst angeordnet. In welchen Fällen die Belastung eines Wirtschaftsguts mit einem Nutzungsrecht zugunsten eines Dritten zu einer Entnahme führe, sei durch die Rspr. konkretisiert. Diese Rechtslage laufe nicht den Wertungen des Gesetzes zuwider, sondern stelle – umgekehrt – eine Vollziehung der Wertungen des Gesetzes sicher. Bei der in Frage stehenden Abgabenlast handele es sich letztlich um einen als typische Folge der zugrunde liegenden gesetzlichen Regelung hinzunehmenden „Normalfall“, was die Möglichkeit einer abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ausschließe, so das FG Münster.

Richter am FG Dr. Fabian Schmitz-Herscheidt, LL.M.

Einkommensteuer

6 Umfassende Steuerbarkeit der Erstattung von Krankenversicherungsbeiträgen zur Basis-Absicherung seit 1. 1. 2012

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16. 9. 2021 4 K 1565/19 – Rev. eingelegt (Az.: des BFH: X R 27/21).

1. Aus § 10 Abs. 4b Satz 2 und Satz 3 EStG ergibt sich eine zwingende Reihenfolge für die Verrechnung erstatteter SA.

2. § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG ist nicht teleologisch zu reduzieren.

3. § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG findet auch Anwendung auf solche Erstattungsbeträge, in denen vor Inkrafttreten des § 10 Abs. 4b EStG zum 1. 1. 2012 geleistete Versicherungsbeiträge enthalten sind. Dies verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.

AO § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; EStG § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a, § 10 Abs. 4b.

1–26 *Strittig ist die Erhöhung des Einkommens der Kl. aufgrund der Erstattung von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung der Kl. im Streitjahr 2017, die diese für die*

Jahre 2003 bis 2016 gezahlt hatte. Die Klin. war in den Jahren 2003 bis 2016 bei der B Ersatzkrankenkasse (nachfolgend: B) krankenversichert. Im Zuge eines sozialgerichtlichen Rechtsstreits wurde geklärt, dass die Klin. von 2003 bis 2016 zu Unrecht zur freiwilligen Krankenversicherung herangezogen wurde, obwohl tatsächlich eine Pflichtversicherung durchzuführen war. Die Kl. sind verheiratet und wurden im Streitjahr zusammen zur ESt veranlagt. Neben unstreitigen Versorgungsbezügen sowie Einkünften ... wurden der Klin. im Streitjahr Beiträge für Basisleistungen für die Jahre 2003 bis 2016 i. H. v. insgesamt 39 509,40 € erstattet. Im Streitjahr leisteten die Kl. Beiträge zur Basis-Krankenversicherung i. H. v. 1 903 € und zur Basis-Pflegeversicherung i. H. v. 497 €. Die B übermittelte zudem Daten über eine Beitragserrstattung an die Klin. i. H. v. 39 509 € in elektronischer Form an den Bekl. Mit ESt-Erklärung für das Streitjahr teilten die Kl. dem Bekl. mit, dass sie die von B erstatteten und nicht mit Aufwendungen der Klin. verrechenbaren Beiträge zur Basis-Kranken- und -pflegeversicherung i. H. v. 39 509,40 € als nicht der ESt unterliegende Zahlungen behandelt hätten, da es sich insoweit nicht um einen Erstattungsfall i. S. des § 10 Abs. 4b EStG handele und weil für die Bescheide der Vergangenheit keine Änderungsmöglichkeiten bestünden. Weiter führten die Kl. aus, dass sich aus den vorgelegten Unterlagen der B, die den sozialversicherungsrechtlichen Streit zusammenfassten, erkennen lasse, dass es sich vorliegend um eine Beitragserrstattung aufgrund der Änderung des Versicherungsstatus gehandelt habe. Auf solche Erstattungsfälle sei aber § 10 Abs. 4b EStG, der sich auf Beitragsrückerstattungen nach Nichtanspruchnahme von Versicherungsleistungen, Bonuszahlungen etc. erstrecke und nicht den „Charakter“ der streitgegenständlichen Erstattung treffe, nicht anwendbar. Mit ESt-Bescheid vom 8. 1. 2019 ging der Bekl. von Beiträgen der Kl. zur Kranken- und Pflegeversicherung i. H. v. insgesamt 2 400 € aus und zog hiervon die Beitragserrstattung i. H. v. 39 603 € sowie sonstige steuerfreie Zuschüsse i. H. v. 516 € ab, so dass sich ein Erstattungsüberhang i. H. v. 37 719 € errechnete. In der Folge setze er für die Kl. als SA abziehbare Vorsorgeaufwendungen i. H. v. lediglich 0 € an und rechnete den Erstattungsüberhang i. H. v. 37 719 € dem Gesamtbetrag der Einkünfte der Kl. hinzu.

Im Einspruchsverfahren wandten sich die Kl. gegen die Hinzurechnung der Erstattung i. H. v. 39 603 €. Im Fall der Klin. sei nach einer Entscheidung des BVerfG vom 15. 3. 2000 1 BvL 16/96, 1 BvL 17/96, 1 BvL 18/96, 1 BvL 19/96, 1 BvL 20/96, 1 BvL 18/97 (BGBl. I 2000, 1300), in dem die Heranziehung freiwillig Versicherter zur gesetzlichen Krankenversicherung als verfassungswidrig eingestuft worden sei, der Status der Kl. als Versicherte in einem Verfahren mit der Deutschen Rentenversicherung neu geordnet worden. Im Rahmen der Neustrukturierung sei die Rente in einem vereinfachten Verfahren in Übereinstimmung mit der Deutschen Rentenversicherung rückwirkend neu berechnet worden. Der bisherige Zuschuss zur Kranken- und Pflegeversicherung sei weggefallen und die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung seien sodann zutreffend ermittelt und erhoben worden. Dies zeige, dass sich die vorliegende Fallgestaltung grundlegend von den durch § 10 Abs. 4b EStG erfassten Fällen unterscheide, da sich in den von der Norm erfassten Fällen der Versicherungsstatus nicht ändere, was bei der Klin. jedoch der Fall gewesen sei. Vielmehr setze sich der Erstattungsbetrag im Fall der Klin. nicht nur aus erstatteten Beiträgen zur Basisversorgung zusammen. Durch die zu hohen Beitragszahlungen der Ehefrau habe in den Vorjahren insoweit für den Ehemann keine Abzugsmöglichkeit für weitere, über die Basis-Absicherung hinausgehende Vorsorgeaufwendungen (Beiträge zu Wahlleistungen und sonstige Vorsorgeleistungen) bestanden. Zudem bewirke die volle Erfassung des Rückzahlungsbetrags in einem Jahr eine starke Erhöhung des zu versteuernden Einkommens und aufgrund der höheren Progression eine deutlich höhere

Steuer. Ferner sei zu berücksichtigen, dass § 10 Abs. 4b EStG erst ab dem VZ 2012 gelte, während vorliegend auch Beiträge aus der Zeit von 2003 bis 2011 erstattet und dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet worden seien. Mit Einspruchsentscheidung vom 31. 5. 2019 half der Bekl. dem Einspruch der Kl. insofern teilweise ab, als er von den Beiträgen der Kl. zur Kranken- und Pflegeversicherung i. H. v. insgesamt 2 400 € nur noch die Beitragserrstattung i. H. v. 39 603 € (darin enthalten: 39 509,40 € Erstattung der B an die Kl. und 94 € Erstattung an den Kl., nicht aber die steuerfreien Zuschüsse i. H. v. 516 € abzog, so dass sich ein Erstattungsüberhang i. H. v. lediglich 37 203 € errechnete, der in dieser Höhe dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet wurde. Im Übrigen wies der Bekl. den Einspruch als unbegründet zurück. § 10 Abs. 4b EStG regele die Zurechnung von Erstattungen aus zuvor geleisteten Beiträgen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a EStG zum Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr des Zuflusses. Es gebe keine Einschränkungen hinsichtlich des Grundes der Erstattungen und es sei daher ohne Bedeutung, ob die Erstattungen aus einer Systemumstellung folgten oder sich aus Bonuszahlungen oder Beitragsrückerstattungen ergäben. Bei Erstattungsüberhängen sei nur für SA i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 und 3a EStG eine rückwirkende Änderung der Steuerfestsetzung der VZ der jeweiligen Zahlungen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vorgesehen; für die streitgegenständlichen Aufwendungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG erfolge bei Erstattungsüberhängen hingegen eine Hinzurechnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte. Hierbei sei es ohne Bedeutung, in welchem Umfang sich die SA in den jeweiligen VZ ihrer Zahlung ausgewirkt hätten. Aus § 176 AO lasse sich kein Anspruch auf Rückgängigmachung der Hinzurechnung des Erstattungsüberhangs herleiten, da die Vorschrift nur das Vertrauen in einen für ihn günstigen Bescheid, nicht aber in eine bestimmte Rechtslage schütze und daher bei Erstbescheiden von vornherein nicht anwendbar sei.

Aus den Gründen:

27 Die zulässige Klage, über die das Gericht aufgrund des übereinstimmenden Verzichts der Beteiligten ohne m. V. entscheiden konnte, ist unbegründet. Der ESt-Bescheid vom 8. 1. 2019 und die Einspruchsentscheidung vom 31. 5. 2019 sind rechtmäßig und verletzen die Kl. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

28 Aufbauend auf einer einfachrechtlich zutreffenden Auslegung des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG (dazu 1.) hat der Bekl. – einfachrechtlich zutreffend – die unstreitig im Streitjahr geleisteten Vorsorgeaufwendungen der Kl. um die ihnen im Streitjahr erstatteten Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung – einschließlich der verfahrensgegenständlichen Erstattung der B – i. H. v. insgesamt 39 603 € gekürzt und den Erstattungsüberhang i. H. v. 37 203 € zum Gesamtbetrag der Einkünfte der Kl. hinzugerechnet (dazu 2.). Dies begegnet weder in gleichheitsrechtlicher Hinsicht noch im Hinblick auf die von den Kl. gerügte Rückwirkung verfassungswidrigen Bedenken (dazu 3.).

29 1. Die vom Bekl. im Kern angewandte Vorschrift des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG steht im Zentrum eines komplexen Systems zur steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen.

Seit 1. 1. 2012: Komplexes System der Verrechnung von SA und Erstattungsbeiträgen

30 a) § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasst als SA eines Steuerpflichtigen Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen sowie zum Aufbau anderer Formen der Altersabsicherung, etwa Beiträge zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung, oder zur Absicherung der Berufsunfähigkeit oder Erwerbsminderung.

31 Zudem erfasst § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG als SA eines Steuerpflichtigen die Beiträge zu Krankenversicherungen,

soweit diese zur Erlangung eines durch das Zwölfte Buch SGB (SGB XII) bestimmten sozialhilfgleichen Versorgungsniveaus erforderlich sind (Nr. 3 Buchst. a), sowie die Beiträge zu gesetzlichen Pflegeversicherungen (soziale Pflegeversicherung und private Pflege-Pflichtversicherung, Nr. 3 Buchst. b). Derartige Beiträge zur sog. Basis-Krankenversicherung und Basis-Pflegeversicherung sind grundsätzlich ohne betragsmäßige Begrenzung in voller Höhe als SA abziehbar (vgl. § 10 Abs. 4 Satz 4 EStG).

32 Ferner abziehbar sind nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen, soweit diese nicht auf die Basis-Absicherung entfallen und nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu berücksichtigen sind, sowie Beiträge zu Arbeitslosen-, Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherung (soweit nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b EStG erfasst), zu Unfall- und Haftpflichtversicherungen sowie bestimmte Lebensversicherungen.

33 § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG eröffnet die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs für gezahlte KiSt.

34 b) Übersteigen bei den SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis Nr. 3a EStG die im VZ erstatteten Aufwendungen die geleisteten Aufwendungen (Erstattungsüberhang), ist der Erstattungsüberhang gem. § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG zunächst mit anderen im Rahmen der jeweiligen Nummer anzusetzenden Aufwendungen zu verrechnen.

35 Ein verbleibender Betrag des sich bei den Aufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 EStG ergebenden Erstattungsüberhangs ist gem. § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen.

36 Erhält der Steuerpflichtige für die von ihm für einen anderen VZ geleisteten Aufwendungen i. S. des § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG einen steuerfreien Zuschuss, ist dieser gem. § 10 Abs. 4b Satz 1 EStG den erstatteten Aufwendungen gleichzustellen.

37 aa) Die Regelung des § 10 Abs. 4b EStG wurde durch Art. 1 Nr. 8 Buchst. b Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1. 11. 2011 (BGBl. I 2011, 2131) eingeführt und ist gem. § 52 Abs. 1 EStG i. d. F. des Art. 1 Nr. 33 Buchst. b Steuervereinfachungsgesetz 2011, der gem. Art. 18 Abs. 1 Steuervereinfachungsgesetz 2011 zum 1. 1. 2012 in Kraft trat, erstmals für den VZ 2012 anzuwenden.

38 Für die Frage, ob die Neuregelung des § 10 Abs. 4b EStG auf eine konkrete Erstattung anzuwenden ist, kommt es insofern auf den Zufluss (§ 11 EStG) der Erstattung an (BFH-Urteil vom 12. 3. 2019 IX R 34/17, BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658), d. h. darauf, ob die Erstattung dem Steuerpflichtigen ab dem 1. 1. 2012 zugeflossen ist.

Gesetzeszweck: Verwaltungsentlastung und Planungssicherheit

39 bb) Die Neuregelung wurde eingeführt als eine von mehreren gesetzgeberischen Maßnahmen zur Verbesserung der Vorhersehbarkeit und Planungssicherheit im Besteuerungsverfahren. Aus gesetzgeberischer Sicht sei auch die Erhöhung der Rechtssicherheit im Besteuerungsverfahren ein Beitrag zur Vereinfachung. Neben weiteren Maßnahmen diene auch die Einführung des § 10 Abs. 4b EStG dem Ziel, das Besteuerungsverfahren vorhersehbarer, transparenter und nachvollziehbarer zu gestalten und so durch mehr Verlässlichkeit im Verfahren ebenfalls den Aufwand für alle Beteiligten zurückzuführen. Mit der Neuregelung werde ein Wiederaufrollen der Steuerfestsetzungen aus den Vorjahren vermieden und der Steuerpflichtige müsse keine Änderungen für zurückliegende VZ mehr nachvollziehen (BR-Drs. 54/11, 28, zugleich BT-Drs. 17/5125, 21 und 37).

40 Nach der gesetzgeberisch vorgesehenen Systematik der Vorschrift solle der Erstattungsbetrag bei Aufwendungen i. S. des § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis Nr. 4 EStG, die

dem Steuerpflichtigen im VZ erstattet werden, zunächst mit den vom Steuerpflichtigen in diesem VZ geleisteten gleichartigen Aufwendungen verrechnet werden. Wenn die im Erstattungsjahr geleisteten Aufwendungen die in diesem Jahr gezahlten Erstattungsbeträge übersteigen, sei in diesem Jahr nur der Differenzbetrag als SA zu berücksichtigen. Übersteigen die vom Steuerpflichtigen erhaltenen Erstattungsbeträge hingegen die entsprechenden geleisteten Aufwendungen, seien die als SA anzusetzenden Aufwendungen in diesem Jahr insoweit mit 0 € anzusetzen, und es ergibt sich ein Erstattungsüberhang. In diesen Fällen sei nach bisher geltendem Recht der Sonderausgabenabzug für das Altjahr zu prüfen und ggf. zu korrigieren gewesen, so dass der alte Steuerbescheid ggf. zu ändern gewesen sei (Wiederaufrollung der Steuerfestsetzungen von Vorjahren). Durch die Neuregelung werde dieser Aufwand weitgehend vermieden (BR-Drs. 54/11, 49; zugleich BT-Drs. 17/5125, 37).

41 Dabei könne sich ein Erstattungsüberhang nicht nur aus Beitragsrückerstattungen ergeben. Erhalte der Steuerpflichtige steuerfreie Zuschüsse zu den Aufwendungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG, so sei er ebenfalls nicht wirtschaftlich mit den Aufwendungen belastet. Aus den genannten Gründen sollten steuerfreie Zuschüsse fortan die entsprechenden Aufwendungen mindern und wie Beitragsrückerstattungen behandelt werden. Weiche das Jahr der Beitragszahlung von dem Zuflussjahr des steuerfreien Zuschusses ab, so sei der steuerfreie Zuschuss gleichfalls wie bei einer Beitragsrückerstattung mit gleichartigen Aufwendungen im Zuflussjahr zu verrechnen (BT-Drs. 17/6146, 14).

Zwingende Verrechnungsreihenfolge

42 cc) Aus der Systematik des § 10 Abs. 4b Satz 2 („Erstattungsüberhang“) und Satz 3 EStG („Ein verbleibender Betrag des sich ... ergebenden Erstattungsüberhangs“) folgt, dass vorrangig eine Verrechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG zu erfolgen hat und erst der noch „verbleibende Betrag“ nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG zu behandeln ist. Hierbei ergibt sich folgende, einfachrechtlich angelegte Verrechnungsreihenfolge (vgl. z. B. Bleschick in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 10 Rz. 37a; Vogel in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 10 EStG Rz. 311 und 313 f.; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 2. 2. 2017 3 K 834/15, EFG 2017, 826):

43 Nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG hat zunächst eine Verrechnung innerhalb der jeweiligen Versicherungssparte, d. h. mit gleichartigen im Erstattungsjahr geleisteten Vorsorgeaufwendungen bis maximal auf 0 € zu erfolgen. Übersteigen die vom Steuerpflichtigen erhaltenen Erstattungen die entsprechenden geleisteten Aufwendungen, sind die Aufwendungen insoweit mit null anzusetzen, und es ergibt sich ein Erstattungsüberhang (BT-Drs. 17/5125, 37).

44 Danach verbleibende Erstattungsüberhänge einer Versicherungssparte sind sodann mit ungleichartigen Aufwendungen zu anderen Versicherungssparten zu verrechnen, die jedoch von derselben Nummer des § 10 Abs. 1 EStG („im Rahmen der jeweiligen Nummer“) erfasst sein müssen.

45 Etwaige, auch nach diesem zweiten Schritt noch verbleibende Erstattungsüberhänge sind, wenn es sich um die Erstattung von Aufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 EStG handelt, nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte des Erstattungsjahres hinzuzurechnen. Bei teleologischer Auslegung ist die Hinzurechnung dabei im Erstattungsjahr vorzunehmen, weil nur dann die Wiederaufrollung der Veranlagung des Zahlungsjahres unterbleiben kann (Vogel in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 10 EStG Rz. 316; Steiner in Lademann, EStG, § 10 Rz. 230). Der Hinzurechnungsbetrag ist im Berechnungsschema des § 2 EStG an der Stelle zu berücksichtigen, an der die vorrangige Verrechnung eingreift und an

der die SA zu berücksichtigen wären. Eine Erhöhung des Gesamtbetrags der Einkünfte selbst erfolgt also nicht; vielmehr wird diesem Betrag der Erstattungsüberhang auf Ebene des § 2 Abs. 4 EStG bei der Ermittlung des Einkommens hinzugerechnet (vgl. zu KiSt-Erstattungen BFH-Urteil vom 12. 3. 2019 IX R 34/17, BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658; Vogel in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 10 EStG Rz. 315).

46 Nur soweit § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG (bei Erstattung von Aufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3a EStG) tatbestandlich nicht anzuwenden ist, soll der Sonderausgabenabzug nach allgemeinen Grundsätzen zu SA im VZ der Zahlung rückgängig zu machen sein (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 2. 2. 2017 3 K 834/15, EFG 2017, 826; Bleschick in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 10 Rz. 37a; Vogel in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 10 EStG Rz. 315; Steiner in Lademann, EStG, § 10 Rz. 232 f.).

Keine Korrespondenz zwischen Abziehbarkeit im Zahlungsjahr und steuerbarer Hinzurechnung im Erstattungsjahr

47 dd) Für die Annahme eines Erstattungsüberhangs i. S. des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige im VZ der Erstattung zugleich eine entsprechende Zahlung erbracht hat. Vielmehr ergibt sich aus einer teleologischen Auslegung des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG, dass ein Überhang i. S. der gesetzlichen Regelung auch dann vorliegt, wenn der Zahlungsbetrag im Erstattungsjahr mit 0 € zu beziffern ist, weil der Begriff des „Überhangs“ als solcher keine Verrechnung zwischen Zahlungen und Erstattungen voraussetzt und sich bei grammatikalischer und historischer Auslegung auch bei fehlenden Beitragsleistungen im Erstattungsjahr, also Beitragszahlungen i. H. v. 0 €, ergeben kann (FG Düsseldorf, Urteil vom 5. 12. 2019 14 K 3341/15 E, EFG 2020, 352).

48 Die Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG findet bei teleologischer und systematischer Auslegung auch statt, wenn sich die erstatteten Vorsorgeaufwendungen im Jahr ihrer Zahlung nicht steuermindernd ausgewirkt hatten. Die Vorschrift enthält eine zulässige Typisierung; sie dient der Vereinfachung des Steuervollzugs. Zwar erachtet der Gesetzgeber die Hinzurechnung des Erstattungsüberhangs bei Basiskrankenversicherungsbeiträgen und KiSt deshalb für geboten, weil sich die gezahlten Beträge in der Vergangenheit (in voller Höhe) ausgewirkt haben. Das bedeutet aber nicht, dass sie sich im Einzelfall tatsächlich ausgewirkt haben müssen. Müsste in jedem Einzelfall ermittelt werden, ob (und ggf. in welcher Höhe) sich die erstattete Zahlung steuerlich ausgewirkt hat, würde der Vereinfachungszweck verfehlt. Die Annahme, dass sich die Beiträge zur Basiskrankenversicherung und die gezahlten KiSt steuerlich in voller Höhe auswirken, entspricht indes dem tatsächlichen und auch gesetzlich unterstellten Regelfall. Etwas Anderes kann aufgrund der gewählten typisierenden Regelung aus Gründen der formellen Gleichbehandlung auch dann nicht gelten, wenn (ohne Weiteres) feststeht, dass sich eine Zahlung nicht ausgewirkt hat (BFH-Urteil vom 12. 3. 2019 IX R 34/17, BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 2. 2. 2017 3 K 834/15, EFG 2017, 826; FG Düsseldorf, Urteil vom 5. 12. 2019 14 K 3341/15 E, EFG 2020, 352; FG Münster, Urteil vom 7. 7. 2020 6 K 2090/17 E, EFG 2020, 1742; Bleschick in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 10 Rz. 37a).

49 2. In Anwendung dieser Rechtsmaßstäbe – insbesondere hinsichtlich der aus Rechtsgründen verbindlichen Verrechnungsreihenfolge für die von den Kl. im Streitjahr geleisteten Vorsorgeaufwendungen und der verfahrensgegenständlichen Beitragserrstattung an die Klin. – war es einfachrechtlich zutreffend, dass der Bekl. zunächst die Vorsorgeaufwendungen der Kl. mit den im Streitjahr erstatteten Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung an die

B i. H. v. insgesamt 39 603 € verrechnete und damit für das Streitjahr abziehbare SA aus Beiträgen zur Basis-Krankenversicherung und Basis-Pflegeversicherung i. H. v. lediglich 0 € ansetzte (dazu a).

50 Ebenfalls einfachrechtlich zutreffend war es, dass der Bekl. sodann den verbleibenden, weder mit gleichartigen noch mit ungleichartigen Aufwendungen verrechenbaren Erstattungsüberhang i. H. v. 37 203 € gem. § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG zum Gesamtbetrag der Einkünfte der Kl. für das Streitjahr hinzurechnete, also die Erstattung der von der Klin. in den Jahren 2003 bis 2016 überzahlten und ihr im Streitjahr erstatteten Beiträge gerade nicht durch eine rückwirkende Änderung der Bescheide für die VZ 2003 bis 2016 berücksichtigt (dazu b).

Zutreffender SA-Tatbestand

51 a) Der Bekl. hat – einfachrechtlich zutreffend, wenn auch mathematisch in einem einzigen Rechenschritt zusammengefasst – gem. § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG die ersten beiden gesetzlich vorgeschriebenen Verrechnungsschritte der Verrechnung der Erstattungsbeiträge vorgenommen und die Erstattungsbeträge soweit wie möglich zunächst mit gleichartigen Vorsorgeaufwendungen und sodann innerhalb der von § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG erfassten Kranken- und Pflegeversicherungen mit Basisabsicherung verrechnet.

52 So hat der Bekl. zu Recht die im Streitjahr geleisteten Beiträge der Kl. zur Basis-Krankenversicherung i. H. v. 1 903 € und zur Basis-Pflegeversicherung i. H. v. 497 €, insgesamt 2 400 €, mit einer – nicht verfahrensgegenständlichen – Beitragserrstattung an den Kl. i. H. v. 94 € sowie mit der – verfahrensgegenständlichen – Erstattung von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen der B i. H. v. 39 509,40 € verrechnet. Hieraus errechnete sich ein Überhang i. H. v. –37 203,40 €, so dass der Bekl. für das Streitjahr – zu Recht – als SA abziehbare Vorsorgeaufwendungen für die Basis-Krankenversicherung und Basis-Pflegeversicherung nur i. H. v. 0 € berücksichtigte.

Einfachrechtlich keine abweichende Verrechnung zulässig

53 b) Weil hiernach bei den Aufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG ein Erstattungsüberhang i. H. v. 37 203,40 € bestehen blieb, setzte der Bekl. – ebenfalls einfachrechtlich zutreffend – die durch § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG vorgesehene Rechtsfolge um und rechnete diesen Betrag dem Gesamtbetrag der Einkünfte der Kl. hinzu.

54 Weder war einfachrechtlich eine Verrechnung mit Aufwendungen der Kl., die anderen Nummern des § 10 Abs. 1 EStG unterfallen, noch eine rückwirkende Änderung der ESt-Bescheide für die Jahre 2003 bis 2016 vorgesehen, da § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG diesbezüglich eine Sperrwirkung entfaltet.

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken, ...

55 3. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Vorschrift des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG im Allgemeinen oder bei dessen Anwendung im Einzelfall der Kl. hat das Gericht weder in gleichheitsrechtlicher Sicht (dazu a) noch im Hinblick auf den vorgetragenen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (dazu b). Für eine Korrektur im Wege der verfassungskonformen Auslegung oder der teleologischen Reduktion auf Fälle ohne Erstattungsüberhang (vgl. auch FG Münster, Urteil vom 7. 7. 2020 6 K 2090/17 E, EFG 2020, 1742) besteht weder Raum noch Anlass.

... weder aus gleichheitsrechtlicher Sicht ...

56 a) Zum einen liegt keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung der Kl. gem. Art. 3 Abs. 1 GG vor, da für die in der Regelung des § 10 Abs. 4b EStG liegende Typisie-

zung ein hinreichender Rechtfertigungsgrund in der Vereinfachung des Steuervollzugs zu sehen ist.

57 Zwar weist das System des Sonderausgabenabzugs nach § 2 Abs. 4 i. V. m. § 10 EStG, das einen Abzug von Aufwendungen als SA vom Gesamtbetrag der Einkünfte verlangt, und die steuerliche Behandlung der Erstattung derartiger Aufwendungen insoweit eine einseitige profiskalische Asymmetrie auf, als derartige Aufwendungen die Bemessungsgrundlage überhaupt nur mindern, wenn ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte besteht, während eine Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG unabhängig hiervon erfolgt (so auch FG Münster, Urteil vom 7. 7. 2020 6 K 2090/17 E, EFG 2020, 1742). Außerdem kann die Anwendung der Verrechnungsregelung des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dazu führen, dass sich von der Vorschrift erfasste und im Erstattungsjahr geleistete SA aufgrund der zu verrechnenden Erstattung im Erstattungsjahr effektiv steuerlich nicht auswirken, obwohl hinsichtlich dieser geleisteten Aufwendungen eine tatsächliche und endgültige wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen vorliegt. Gerade Steuerpflichtige mit stark schwankenden Einkünften könnten hiervon negativ betroffen sein.

58 Die Verrechnungsmethode ist jedoch unter systematischen Gesichtspunkten im Grundsatz belastungsneutral (so für KiSt-Erstattungen BFH-Urteil vom 12. 3. 2019 IX R 34/17, BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658) und bewirkt damit keine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes in Gestalt des subjektiven Nettoprinzips, da sich die von der Vorschrift erfassten Aufwendungen zuvor – jedenfalls im der Gesetzgebung zugrunde gelegten typischen Fall – in voller Höhe als SA steuermindernd auswirken konnten (BT-Drs. 17/5125, 37; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 2. 2. 2017 3 K 834/15, EFG 2017, 826) und sich im Fall der Kl. nach dem Klägervortrag tatsächlich auch steuermindernd ausgewirkt hatten. Die durch § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG vorgesehene Hinzurechnung macht vielmehr – jedenfalls nach der gesetzlichen Typisierung und ohne Berücksichtigung von Progressions- oder Definitiveffekte – lediglich eine ungerechtfertigte frühere Steuerminderung in betragsmäßig gleichem Umfang rückgängig.

59 Eine Verletzung des subjektiven Nettoprinzips läge selbst dann nicht vor, wenn sich die Aufwendungen in den VZ ihrer jeweiligen Zahlung – z. B. mangels positiver Einkünfte oder wegen des vorhandenen Verlustvortrags – nicht (in voller Höhe) ausgewirkt hätten. Denn müsste in jedem Einzelfall ermittelt werden, ob (und ggf. in welcher Höhe) sich die erstattete Zahlung steuerlich ausgewirkt hat, würde der Vereinfachungszweck der Norm verfehlt (BFH-Urteil vom 12. 3. 2019 IX R 34/17, BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 2. 2. 2017 3 K 834/15, EFG 2017, 826; FG Düsseldorf, Urteil vom 5. 12. 2019 14 K 3341/15 E, EFG 2020, 352; FG Münster, Urteil vom 7. 7. 2020 6 K 2090/17 E, EFG 2020, 1742). Diese Abweichung von einer möglichen Korrespondenz zwischen der Steuerbarkeit von Aufwendungen und ihrer Erstattung ist somit durch hinreichende Gründe der Verwaltungsvereinfachung und -entlastung gerechtfertigt.

60 Dies gilt auch, wenn sich aus der Periodenverschiebung der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen und deren Erstattung Progressionseffekte ergeben. Zum einen können diese Effekte nicht nur zulasten, sondern auch zugunsten der Steuerpflichtigen ausfallen, wenn sich die Aufwendungen in den Jahren ihrer Zahlung bei hohen Einkünften mit einem hohen Grenzsteuersatz steuermindernd ausgewirkt hätten, während bei möglicherweise niedrigeren Einkünften im Jahr der Beitragserstattung und Hinzurechnung eine Erhöhung der Steuerbelastung mit einem jedoch niedrigeren Grenzsteuersatz und damit per Saldo ein Progressionsvorteil für Steuerpflichtigen ergäbe. Zum einen entlastet die gesetzliche Typisierung das Besteuerungsverfahren jedoch gerade von derartigen Feststellungen, die zudem bei dem durch das Jahressteuerprin-

zip geprägten System der Abschnittsbesteuerung grundsätzlich nicht und nur ausnahmsweise in engem Rahmen (etwa bei § 34 EStG) berücksichtigt werden. Zum anderen wären bei einem Gesamtbelastungsvergleich für den Fall der rückwirkenden Änderung von Altbescheiden in den jeweiligen Jahren der Beitragsleistung, die zur höheren Steuerfestsetzung in diesen Jahren führen würde, auch Zinszahlungen auf die zu Unrecht geminderten Steuerbeiträge zulasten von Steuerpflichtigen gegenzurechnen, die gerade bei Erstattungen für Beiträge aus lange zurückliegenden Zahlungszeiträumen – wie im Fall der Kl. – einen erheblichen Umfang annehmen könnten. Auch dies vermeidet die gesetzliche Typisierung und vereinfacht das Besteuerungsverfahren somit erheblich.

... noch im Hinblick auf einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot

61 b) Die Anwendung des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG begründet auch keine verfassungsrechtlich unzulässige (unechte) Rückwirkung dadurch, dass die Hinzurechnung des Erstattungsbetrags zum Gesamtbetrag der Einkünfte der Kl. im Streitjahr auch insoweit erfolgte, als dieser auf die Erstattung von Beiträgen entfiel, die von der Kl. in der Zeit bis zum Inkrafttreten des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG zum 1. 1. 2012 geleistet wurden.

62 aa) Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon für vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll („Rückbewirkung von Rechtsfolgen“). Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden („tatbestandliche Rückanknüpfung“), liegt eine unechte Rückwirkung vor, die nicht grundsätzlich unzulässig ist. Zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung zu verlangen ist aber, dass dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung getragen wird und die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage gegeneinander abgewogen werden. Die belastenden Wirkungen einer Enttäuschung schutzwürdigen Vertrauens bedürfen bei Regelungen mit unechter Rückwirkung stets einer hinreichenden Begründung nach den Maßstäben der Verhältnismäßigkeit. Der Normadressat muss eine Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage nur hinnehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist (BVerfG-Beschluss vom 25. 3. 2021 2 BvL 1/11, BFH/NV 2021, 1054, m. w. N.).

63 Die maßgebliche Rechtsfolge steuerrechtlicher Normen ist das Entstehen der Steuerschuld. Im Sachbereich des Steuerrechts liegt eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) daher nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert. Für den Bereich des ESt-Rechts bedeutet dies, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden VZ der Kategorie der unechten Rückwirkung zuzuordnen ist; denn nach § 38 AO i. V. m. § 36 Abs. 1 EStG entsteht die ESt erst mit dem Ablauf des VZ, d. h. nach § 25 Abs. 1 EStG des Kj. (BVerfG-Beschluss vom 25. 3. 2021 2 BvL 1/11, BFH/NV 2021, 1054, m. w. N.).

64 bb) Nach diesen Maßstäben lag im Streitfall keine echte Rückwirkung vor, da die Regelungen gem. § 10 Abs. 4b Satz 2 und Satz 3 EStG erst auf den Zufluss von Erstattungsbeträgen ab dem 1. 1. 2012 Anwendung finden und die verfahrensgegenständliche Erstattung und die hierdurch ausgelöste Erhöhung des Gesamtbetrags der Einkünfte erst im (Streitjahr) 2017 erfolgten. Damit wurde die für VZ vor 2012 tatbestandlich entstandene ESt der Kl. nicht nachträglich verändert.

Keine unechte Rückwirkung durch Steuerbarkeit erstatteter Beträge, die vor dem 1. 1. 2012 gezahlt worden sind

65 cc) In Betracht käme damit – wenn man dem Kläger Vortrag folgte – allenfalls eine unechte Rückwirkung der § 10 Abs. 4b Satz 2 und Satz 3 EStG insofern, als damit auch eine Hinzurechnung solcher an Steuerpflichtige erstatteter Beiträge verbunden ist, die zuvor von ihnen in der Zeit bis 31. 12. 2011 geleistet worden sind.

66 Allerdings besteht eine derartige Rückwirkung bereits tatbestandlich nicht, weil die Verrechnung gem. § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG und die Hinzurechnung gem. § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG nicht durch den tatbestandlich vor dem 1. 1. 2012 bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt der Beitragsleistung durch den Steuerpflichtigen, sondern formal wie materiell erst durch den danach bewirkten Zufluss des Erstattungsbetrags an den Steuerpflichtigen ausgelöst werden.

67 Selbst wenn man annähme, dass der „ins Werk gesetzte Sachverhalt“ darin bestünde, dass der vorherige Steuererminderungseffekt der in den Zahlungsjahren als SA abziehbaren Beitragsleistungen in einer – dem System der Abschnittsbesteuerung des EStG aus den vorgenannten Gründen grundsätzlich fremden – Totalbetrachtung durch die Verrechnung gem. § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG und die Hinzurechnung gem. § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG wieder beseitigt würde, wäre die darin liegende unechte Rückwirkung jedenfalls durch überwiegende Gemeinwohlbelange gerechtfertigt. So konnten Steuerpflichtige bereits nach der bis zum 31. 12. 2011 geltenden Rechtslage nicht darauf vertrauen, dass einmal steuermindernd berücksichtigte Beitragsleistungen nach § 10 EStG dauerhaft steuermindernd bleiben würden; vielmehr führten Erstattungen auch nach damaliger Auslegung des BFH zu einer rückwirkenden Änderung der Bescheide im jeweiligen Zahlungsjahr, für die der vorherige Sonderausgabenabzug um den jeweiligen Erstattungsbetrag gekürzt wurde. Sowohl nach vorheriger als auch der aktuellen Rechtslage wirken sich erstattete Beitragsleistungen also per Saldo weder einkünfteerhöhend noch einkünfteermindernd aus.

68 Eine Enttäuschung von Vertrauen könnte durch die Neuregelungen gem. § 10 Abs. 4b Satz 2 und Satz 3 EStG somit allenfalls dadurch erfolgen, dass anders als nach vorheriger Rechtslage keine verfahrensrechtlich rückwirkende Änderung der Bescheide des Zahlungsjahrs vorzunehmen ist. Der Beeinträchtigung dieses Vertrauens stünden in der Abwägung mit der dadurch ermöglichten Verwaltungserleichterung und -vereinfachung berechtigte und gewichtige Gemeinwohlbelange entgegen, da den Finanzbehörden damit in erheblichem Umfang die Aufrollung früherer Steuerfälle und Veranlagungen erspart bleibt und sich die Regelung dazu eignet. Bei einer solchen Aufrollung wäre bei solchen Änderungen auch nicht nur punktuell die Frage der Rechtmäßigkeit des früheren Sonderausgabenabzugs zu berücksichtigen; vielmehr könnten die Finanzbehörden insbesondere über die Vorschrift des § 177 AO auch veranlasst sein, in großem Umfang auch gänzlich andere Sachverhalte früherer VZ einzubeziehen, diese aufzuklären etc.

69 Mildere Mittel mit gleicher Eignung zur Erreichung dieses Zwecks bestehen nicht.

70 Schließlich wäre eine derart verstandene unechte Rückwirkung auch verhältnismäßig im engeren Sinne, da das Vertrauen von Steuerpflichtigen in einer Abwägung nur in geringem Umfang beeinträchtigt wäre, da effektiv lediglich der Zeitpunkt der steuerlichen (Nicht-)Berücksichtigung von Beitragsleistungen verschoben wurde. Die dadurch in Einzelfällen eintretenden Progressions- oder gar Definitiv-Effekte sind im typischen Fall zeitnaher Erstattungsfälle allenfalls gering und können überdies nicht nur zulasten, sondern gerade auch zugunsten von Steuerpflich-

tigen ausfallen. Außergewöhnliche Einzelfallhärten aufgrund der Verrechnung bzw. Hinzurechnung im Erstattungsjahr bilden nicht den Regelfall und sind daher von der gesetzlichen Typisierung erfasst, ohne die Vorschrift aus diesem Grund verfassungswidrig zu machen.

Prüfung persönlicher oder sachlicher Härte nicht Gegenstand der Anfechtungsklage

71–72 4. Die Verfassungswidrigkeit der Vorschrift folgt auch nicht aus der Anwendung im Einzelfall der Kl. Etwaige unbillige Härten zulasten der Kl. angesichts der im Streitfall gegebenen Einzelfall-Umstände – etwa durch die erhebliche Zusammenballung des Erstattungsbetrags in einer Phase geringerer Einkünfte sowie aufgrund der Rückabwicklung eines besonders langen Beitragszeitraums, für den zudem noch ein Teil der Beiträge in der Zeit vor Inkrafttreten des § 10 Abs. 4b EStG geleistet worden war – wären nicht im vorliegenden Verfahren, sondern in einem gesonderten Billigkeitsverfahren daraufhin zu prüfen, ob eine abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) oder ein Erlass (§ 227 AO) in Betracht gekommen wäre (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 2. 2. 2017 3 K 834/15, EFG 2017, 826). ...

73 III. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

74 Das Gericht misst der Frage der Auslegung von § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG, insbesondere hinsichtlich des Begriffs „Erstattungsüberhang“ (vgl. auch das anhängige Revisionsverfahren X R 1/20), der nach Auffassung des Gerichts nicht nach dem Grund oder Anlass der Erstattung differenziert und keine gleichheitswidrige Ungleichbehandlung für Steuerpflichtige begründet, grundsätzliche Bedeutung zu.

75 Gleiches gilt hinsichtlich der Frage der Anwendbarkeit von § 10 Abs. 4b EStG gem. § 52 Abs. 1 EStG i. d. F. des Art. 1 Nr. 33 Buchst. b Steuervereinfachungsgesetz 2011 auch auf die Erstattung solcher Beiträge, die vor Inkrafttreten der Vorschrift zum 1. 1. 2012 geleistet wurden und deren Behandlung nach § 10 Abs. 4b EStG nach Auffassung des Gerichts nicht dem Rückwirkungsverbot unterfällt.

Anmerkung

I. Problemstellung

Der Besprechungsfall betraf eine – wohl eher untypische – Konstellation, in der ein Krankenversicherungsverhältnis für einen sehr lange zurückreichenden Zeitraum sozialversicherungsrechtlich umqualifiziert wurde und daher zu einem – gemessen an den sonstigen Einkünften der Kl. im Erstattungsjahr – sehr hohen Erstattungsbetrag führte. Dies hatte im Fall der Kl. nicht unerhebliche Progressionseffekte.

II. Rechtslage

Die steuerliche Behandlung der Erstattung solcher Beträge, die im Zahlungsjahr als SA abgezogen werden können, führt seit Jahrzehnten zu steuerlichen Kontroversen. So wurde teilweise die fehlende Steuerbarkeit dieser Beträge mangels entsprechenden Besteuerungstatbestands vertreten, während der BFH in solchen Fällen von der fehlenden wirtschaftlichen Belastung im Zahlungsjahr aufgrund der späteren Erstattung ausging und eine rückwirkende Änderung der Bescheide des Zahlungsjahrs ermöglichte. Dies wurde seinerseits als nicht durch § 11 Abs. 2 EStG gedeckte Abkehr von dem Abfluss-Prinzip und verdeckte Einführung eines Belastungsprinzips kritisiert. Zugleich führte die vorgesehene Rückbeziehung auf das Zahlungsjahr zu umfangreichen Änderungsspflichten der FinVerw., mit denen das Verwaltungsverfahren erheblich kompliziert wurde

Hierauf hat der Gesetzgeber mit Wirkung zum 1. 1. 2012, jedoch nur teilweise insbesondere für Kranken- und Pflegepflichtversicherungsbeiträge auf Versorgungsniveau der gesetzlichen Basis-Absicherung und für die KiSt, reagiert und die besondere Verrechnungsvorschrift des § 10 Abs. 4b EStG eingeführt. Für alle übrigen Sonderausgabenerstattungen soll es hingegen bei den vormals geltenden Grundsätzen bleiben.

III. Die Entscheidung des FG

Das FG nimmt in der Besprechungsentscheidung eine Prüfung der einfachrechtlich in § 10 Abs. 4b EStG angelegten Verrechnungsschritte vor und kommt zu dem Ergebnis, dass ein steuerbarer Erstattungsüberhang besteht, der dem Gesamtbetrag der Einkünfte zuzurechnen war. Hierbei stellte das Gericht allein auf die Tatsache, dass der Klin. ein Erstattungsbetrag zugeflossen war, ab und sah es als unerheblich an, aus welchem Rechtsgrund die Erstattung erfolgte, dass damit ggf. eine bestimmte Form eines für die Klin. ungünstigen Versicherungsverhältnisses komplett „rückabgewickelt“ worden war oder in welchem Umfang bzw. mit welchen steuerlichen Rechtsfolgen die Klin. die – später erstatteten – Beitragszahlungen in den Zahlungsjahren steuermindernd als SA geltend machen konnte.

Zugleich prüft das FG, ob diese einfachrechtlich vorgegebene Rechtslage gegen Verfassungsrecht (Art. 3 Abs. 1 GG, Rückwirkungsverbot) verstößt, und verneint dies.

IV. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Mit einer der wenigen zu Krankenversicherungsbeiträgen veröffentlichten Entscheidungen nimmt das FG zur einfachrechtlichen Auslegung des § 10 Abs. 4b EStG Stellung, sieht die dort getroffene Verrechnungsreihenfolge einfachrechtlich zwingend an und konkretisiert einzelne Tatbestandsmerkmale. Zugleich erkennt das FG – insofern im Einklang mit Entscheidungen des BFH und anderer FG – hierin keinen verfassungsrechtlichen Gleichheitsverstoß, da die gesetzliche Typisierung zutreffend sei und allenfalls ein atypischer, aber gleichwohl unter die Regelung fallender Einzelfall vorliege.

In – soweit erkennbar – erstmaliger Weise setzt sich das FG sodann jedoch auch mit dem gerügten Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot auseinander, legt hierbei die zwischenzeitlich verfassungsgerichtlich gefestigten Rechtsmaßstäbe zugrunde und kommt hierbei zu dem Ergebnis, dass kein solcher Verstoß vorliegt.

V. Konsequenzen/Hinweise für die Praxis

Da der Besprechungsfall aufgrund seiner Besonderheiten (vergleichsweise lange zurückreichender Erstattungszeitraum, Erstattungszeitraum teils vor und teils nach dem 1. 1. 2012, vergleichsweise geringe Einkünfte der Kl. im Erstattungsjahr, vergleichsweise hoher Erstattungs- und Hinzurechnungsbetrag) insbesondere Anlass geben kann, eine grundsätzliche Entscheidung zu zentralen Tatbestandsmerkmalen des § 10 Abs. 4 EStG und insbesondere zur Frage eines möglichen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot herbeizuführen, hatte das FG die Revision zugelassen, die durch die Kl. auch eingelegt wurde. Die Entscheidung des BFH bleibt abzuwarten; bis dahin dürfte es ratsam sein, Bescheide offenzuhalten oder Rechtsbehelfsverfahren zu dieser Streitfrage ruhend zu stellen.

**Richter am FG Christoph Schmidt,
Dipl.-Kaufmann, Dipl.-Volkswirt**

7 Passivierung von Verbindlichkeiten im Insolvenzverfahren

FG Münster, Urteil vom 24. 8. 2021 6 K 3905/19 E – Nichtzulassungsbeschw. eingelegt (Az. des BFH: III B 117/21).

Für gem. § 144 InsO auf Grund der Zahlung auf Anfechtungsansprüche entstehende Forderungen ist beim Insolvenzschuldner keine spiegelbildliche, den Erlös aus der Zahlung kompensierende Verbindlichkeit zu passivieren, wenn sich auf Grund der konkreten Ausgestaltung der Vergleichsvereinbarung zwischen dem Insolvenzverwalter und dem Anfechtungsgegner keine wirtschaftliche Belastung des Insolvenzschuldners ergibt.

EStG § 3a, § 5 Abs. 1; HGB § 247; InsO § 144.

1–21 Streitig ist, ob die aus einer Insolvenzanfechtung erhaltene Zahlung i. H. v. 160 000 € als Ertrag bei der Einkommensteuer des Jahres 2015 zu berücksichtigen ist oder ob in gleicher Höhe im Jahr 2015 eine den Erlös neutralisierende Verbindlichkeit zu passivieren ist.

Das Amtsgericht O hat den Kläger als Insolvenzverwalter über das Vermögen des Herrn U (Insolvenzschuldner) bestellt und das Insolvenzverfahren über dessen Vermögen als Gesamtrechtsnachfolger der U-GmbH & Co. KG (im Folgenden: U KG) eröffnet.

Am 15. 8. 2015 schlossen der Kläger in seiner Funktion als Insolvenzverwalter und die M-GmbH sowie die M-GmbH & Co. Holding KG (im Folgenden M Holding KG) eine Vergleichsvereinbarung. Dem lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Die M Holding KG ist die Alleingesellschafterin der M-GmbH. Letztere erbrachte durch sogenannte „Systempartner“ (ca. 125 mittelständische Unternehmen) Speditionsleistungen an Dritte. Kommanditisten der M Holding KG waren hauptsächlich die als „Systempartner“ für die M-GmbH tätigen Speditionsunternehmen. Die U KG betrieb ein Speditionsunternehmen, das Leistungen für die M-GmbH erbrachte. Zugleich war sie Kommanditistin der M Holding KG. Mit Schreiben vom 19. 5. 2015 focht der Kläger gegenüber der M-GmbH Zahlungen des Herrn U bzw. der U KG an die M-GmbH im Zeitraum vom ... 2012 bis ... 2014 gem. § 133 Abs. 1 InsO i. H. v. 573 595 € an, und forderte deren Rückzahlung. Die M-GmbH bestritt diese Forderungen dem Grunde und der Höhe nach. Im Rahmen der Vergleichsvereinbarung vom 15. 8. 2015 einigten sich die Parteien in § 2 der Vergleichsvereinbarung darüber, dass die M-GmbH „zur Abgeltung der vom Insolvenzverwalter gegenüber der M-GmbH geltend gemachten Anfechtungs- bzw. Rückzahlungsansprüche ... an den Insolvenzverwalter ohne Anerkenntnis einer Rechtspflicht“ 160 000 € zahle. Zusätzlich verpflichtete sich die M-GmbH, die Kosten der anwaltlichen Vertretung des Klägers, die im Rahmen der vorgenannten Ansprüche i. H. v. 9 856 € angefallen waren, zu erstatten.

Ferner enthält die Vergleichsvereinbarung unter § 2 folgende weitere Absätze:

„4. Mit vollständiger Zahlung des vorstehenden Betrages durch die M-GmbH sind sämtliche Ansprüche des Insolvenzverwalters gegen die M-GmbH, die Gegenstand des Schreibens des Insolvenzverwalters bzw. seines Bevollmächtigten vom 19. 5. 2015 oder vom 17. 6. 2015 waren, endgültig abgegolten und erledigt.

5. Die M-GmbH verzichtet darauf, einen Betrag in Höhe des vorstehenden Vergleichsbetrages in dem Insolvenzverfahren über das Vermögen des Schuldners zur Insolvenztabelle anzumelden. Der Insolvenzverwalter nimmt diesen Verzicht hiermit an. Bereits angemeldete Forderungen der M-GmbH bleiben hiervon unberührt.“

Darüber hinaus haben die Parteien unter § 3 der Vereinbarung ausgeführt, dass sie mit dieser Vergleichsvereinbarung eine abschließende Klärung hinsichtlich der zwischen ihnen regelungsbedürftig erscheinenden Fragen anstreben. Beide Parteien haben im Übrigen bestätigt, dass ihnen derzeit keine Anhaltspunkte dafür bekannt seien, dass ihnen irgendwelche weiteren Ansprüche gegen den jeweils anderen zustünden.

Der Vertrag wurde vereinbarungsgemäß im Jahr 2015 vollzogen. Hinsichtlich weiterer Einzelheiten wird auf die Vergleichsvereinbarung vom 15. 8. 2015 Bezug genommen.

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2015 der Eheleute U erklärungsgemäß fest. Aus dem für das Jahr 2015 erstellten Kontennachweis zur Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 2015 im Rahmen der erstellten Bilanz nach § 4 Abs. 1 EStG ergaben sich i. H. v. 169 856 € „steuerfreie Erlöse M“.

Der gegen den vorgenannten Bescheid erhobene Einspruch wurden damit begründet, dass in der bisherigen Bilanz zu Unrecht Anfechtungserlöse im Jahr 2015 i. H. v. 169 856 € ergebniswirksam erfasst worden seien. Für 2015 wurden dementsprechend eine geänderte Bilanz und Gewinnermittlung eingereicht. In der geänderten Bilanz für 2015 wurde eine sonstige Verbindlichkeit i. H. v. 160 000 € passiviert.

Der Beklagte wies den gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 erhobenen Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass § 3a Abs. 5 EStG nicht auf die Zahlungen der M-GmbH i. H. v. 169 856 € anwendbar sei. Denn die Zahlung sei kein Ertrag aus einer Restschuldbefreiung o. Ä. i. S. des § 3a Abs. 5 EStG. Ebenso stelle die Zahlung mangels unternehmensbezogener Sanierung gem. § 3a Abs. 2 EStG keine Betriebseinnahme aus einem Schuldenerlass zu einer unternehmensbezogenen Sanierung dar.

Der Kläger hat gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 Klage erhoben. Er ist der Ansicht, dass die auf Grund der Vergleichsvereinbarung vom 15. 8. 2015 erfolgte Zahlung der M-GmbH i. H. v. 160 000 € kein Erlös im steuerrechtlichen Sinne sei. Die Aktivierung der Anfechtungsansprüche erfolge erst bei hinreichender Konkretisierung, d. h. bei Anerkennung des Anspruchs durch den Anfechtungsgegner. Die Rückzahlung nach der Anfechtungserklärung des Insolvenzverwalters führe gem. § 144 Abs. 1 InsO dazu, dass die Forderung des Anfechtungsgegners (M-GmbH) mit der Rückgewähr des zunächst Erlangten wieder auflebe. Daher sei die Forderung auch im Umfang der Rückzahlung spiegelbildlich zu passivieren. Die Vergleichsvereinbarung beinhalte auch keinen Forderungsverzicht, da die M-GmbH hierin lediglich auf die Anmeldung zur Insolvenztabelle verzichtet habe. Die Formulierung „endgültig abgegolten und erledigt“ beziehe sich lediglich auf die vom Kläger als Insolvenzverwalter geltend gemachten Anfechtungsansprüche gegen die M-GmbH und nicht auf die Forderungen der M-GmbH an den Insolvenzschuldner. Die Geltendmachung der Forderung sei gegenüber dem Schuldner aber auch nach Beendigung des Insolvenzverfahrens noch möglich. Eine Ausbuchung der Forderung sei auch in Insolvenzfällen erst bei Erlöschen der Forderung vorzunehmen. Ein werterhellendes oder wertbegründendes Ereignis, das ein Erlöschen der Forderung zur Folge gehabt haben könnte, sei aber weder bis zum Bilanzstichtag noch bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das Jahr 2015 eingetreten. Insbesondere die Restschuldbefreiung sei erst im Jahr 2020 und damit deutlich nach dem Bilanzstichtag erteilt worden. Auch hätte die Restschuldbefreiung noch jederzeit aus diversen Gründen versagt werden können. Eine wirtschaftliche Belastung sei damit nach wie vor gegeben gewesen. Des Weiteren sei § 3a Abs. 5

EStG zu berücksichtigen, der sogar unternehmensbezogene Sanierungen einschließe.

Die Zahlung der 9 856 € stelle Schadensersatz für die anwaltliche Geltendmachung der Anfechtungs- bzw. Rückzahlungsansprüche dar. Dagegen stünden die vom Stpfl. getragenen Anwaltskosten, so dass es sich wirtschaftlich um ein Nullsummenspiel handele.

Der Beklagte ist der Klage entgegengetreten und nimmt Bezug auf die Begründung der Einspruchsentscheidung und ist überdies der Ansicht, dass die Erklärungen der Parteien in der Vergleichsvereinbarung als Forderungsverzicht der M-GmbH i. H. v. 160 000 € auszulegen seien. Daher sei § 144 Abs. 1 InsO hier irrelevant und der Erlös steuerrechtlich als Gewinn zu verbuchen, denn auf Grund des Forderungsverzichts sei die Forderung in Gänze erloschen. Ferne fehle es vorliegend an einer Passivierungspflicht. Diese bestehe nämlich nur, wenn die Verbindlichkeit eine wirtschaftliche Belastung darstelle. Hieran fehle es aber. Durch den Forderungsverzicht sei die Forderung erloschen und eine wirtschaftliche Belastung endgültig entfallen. Der Vergleich sei zur Beilegung aller Streitigkeiten geschlossen worden. Selbst wenn kein Forderungsverzicht erfolgt sei, habe mit Beginn des Insolvenzverfahrens keine wirtschaftliche Belastung mehr für den Insolvenzschuldner bestanden. Gemäß § 201 Abs. 3 InsO seien bei der Insolvenz von natürlichen Personen die Vorschriften über die Restschuldbefreiung anzuwenden. Nach einer Restschuldbefreiung bleibe die Schuld damit zwar erfüllbar, sei aber eben nicht mehr durchsetzbar. Zum Bilanzierungszeitpunkt habe man auch schon mit hoher Wahrscheinlichkeit von einer Restschuldbefreiung ausgehen können, da diese im Regelfall statfinde.

Dem Insolvenzschuldner ist die Restschuldbefreiung am 4. 8. 2020 erteilt worden. Mit Beschluss vom 4. 6. 2021 wurde seitens des Insolvenzgerichts die Überwachung des Insolvenzplans durch den Insolvenzverwalter angeordnet.

Aus den Gründen:

22–26 Die Klage ist ... unbegründet. ...

27 Der Einkommensteuerbescheid für 2015 ist rechtmäßig, da mangels konkreter wirtschaftlicher Belastung keine korrespondierend zu § 144 Abs. 1 InsO zu passivierende Verbindlichkeit zum Bilanzstichtag 31. 12. 2015 beim Insolvenzschuldner vorlag (dazu unter 1.) und der zu Recht erfasste Erlös aus der Zahlung der 160 000 € als steuerpflichtig zu behandeln ist (dazu unter 2.).

28 1. Auf Grund der Zahlung der M-GmbH i. H. v. 160 000 € im Jahr 2015 war zum 31. 12. 2015 beim Insolvenzschuldner keine sonstige Verbindlichkeit zu passivieren.

29 a) Die Zahlung der M-GmbH i. H. v. 160 000 € im Jahr 2015 ist seitens des Insolvenzschuldners zutreffend als sonstiger Ertrag in der Gewinnermittlung erfasst worden.

Keine Passivierung einer Verbindlichkeit in Höhe der erhaltenen Zahlung auf Grund der Vergleichsvereinbarung

30 b) Eine weitere Buchung im Hinblick auf die Passivierung einer sonstigen Verbindlichkeit in identischer Höhe war nicht vorzunehmen.

31 aa) Eine Passivierungspflicht besteht nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung gem. § 247 Abs. 1 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG für alle Verbindlichkeiten. Auf Grund der Zahlung der M-GmbH i. H. v. 160 000 € in Erfüllung der Vergleichsvereinbarung vom 15. 8. 2015 zur Abwicklung der Anfechtungs- und Rückgewähransprüche des Insolvenzschuldners lebte gem. § 144 Abs. 1 InsO die zuvor durch Zahlung

des Insolvenzschuldners erloschene Forderung der M-GmbH gegen den Insolvenzschuldner in Höhe des zurückgewährten Betrages (160 000 €) wieder auf.

32 bb) Die Aktivierung der Forderung bei der M-GmbH hätte grundsätzlich die spiegelbildlich zu erfolgende Passivierung einer sonstigen Verbindlichkeit nach den vorgenannten Grundsätzen beim Insolvenzschuldner zur Folge, denn eine Verbindlichkeit ist zu bilanzieren, wenn der Schuldner zur Leistung an einen Gläubiger verpflichtet ist und diese Leistung eine wirtschaftliche Belastung für ihn darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 30. 11. 2011 I R 100/10, BFHE 235, BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332, m. w. N.). An einer wirtschaftlichen Belastung durch eine an sich zu passivierende sonstige Verbindlichkeit fehlt es nur, wenn der Schuldner mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr durch den Gläubiger in Anspruch genommen werden wird (Reddig in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 142). Die reine Zahlungsunfähigkeit oder die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens reichen für diese Annahme nicht aus (Reddig in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 142 f.). Betrachtungszeitpunkt ist der Bilanzstichtag (vgl. BFH-Urteil vom 23. 5. 1984 I R 266/81, BFHE 141, 261, BStBl II 1984, 723).

Passivierung nur bei wirtschaftlicher Belastung

33 cc) Unter Berücksichtigung dieser Ausführungen kommt der Senat zu dem Schluss, dass zum Bilanzstichtag am 31. 12. 2015 eine Inanspruchnahme durch die M-GmbH im Hinblick auf die von dieser im Jahr 2015 gezahlten 160 000 € mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen gewesen ist. Dies ergibt sich für den Senat aus der zwischen dem Kläger und der M-GmbH geschlossenen Vergleichsvereinbarung vom 15. 8. 2015.

34 (1) Der Kläger hatte ursprünglich gegenüber der M-GmbH Forderungen auf Grund von Vorsatzanfechtungen gem. § 133 Abs. 1 InsO i. H. v. 573 595 € geltend gemacht, die auf Zahlungen des Insolvenzschuldners bzw. dessen Rechtsvorgängerin an die M-GmbH im Zeitraum ... 2012 bis ... 2014 beruhten. Diese Forderung wurde seitens der M-GmbH dem Grunde und auch der Höhe nach bestritten. Bei der weiteren Geltendmachung der Anfechtungsansprüche hatte sich der Kläger anwaltlich vertreten lassen. Die M-GmbH und der Kläger haben in ihrem als „Vergleichsvereinbarung“ bezeichnetem Vertrag diesbezüglich weiter ausgeführt, dass sie „ohne Präjudiz für die Sach- und Rechtslage“ übereingekommen seien, „die vorstehend geschilderten Ansprüche des Insolvenzverwalters einvernehmlich zu erledigen durch einen außergerichtlichen Vergleich, der nachstehend dokumentiert werden soll. Dies vorausgeschickt schließen die Parteien zur Beilegung aller vorstehend geschilderten Streitigkeiten die nachfolgende Vereinbarung“. Im weiteren Verlauf haben sich die Parteien nach der Festlegung auf einen Abfindungsanspruch des Insolvenzschuldners aus der M Holding KG (§ 1) unter § 2 auf die Anfechtungsansprüche gegen die M-GmbH geeinigt. Danach sollte die M „zur Abgeltung der vom Insolvenzverwalter gegenüber der M-GmbH geltend gemachten Anfechtungs- bzw. Rückzahlungsansprüche“ an den Insolvenzverwalter ohne Anerkennung einer Rechtspflicht einen Betrag i. H. v. insgesamt 160 000 € zahlen. Unter § 2 Nr. 4 vereinbarten die Vertragsparteien, dass „mit vollständiger Zahlung des vorstehenden Betrages durch die M-GmbH sämtliche etwaige Ansprüche des Insolvenzverwalters gegen die M-GmbH, die Gegenstand des Schreibens vom 19. 5. 2015 oder vom 17. 6. 2015 waren, endgültig abgegolten und erledigt“ seien. Weiter vereinbarten die Parteien unter § 2 Nr. 5, dass die M-GmbH darauf verzichte, „einen Betrag in Höhe des vorstehenden Vergleichsbetrages in dem Insolvenzverfahren über das Vermögen des Schuldners zur Insolvenztabelle anzumelden“. Der Insolvenzverwalter nahm diesen Verzicht an. Bereits angemeldete Forderungen der M-GmbH sollten hiervon unberührt bleiben. Ferner haben die Parteien unter

§ 3 der Vereinbarung ausgeführt, dass sie mit der Vergleichsvereinbarung eine abschließende Klärung hinsichtlich der zwischen ihnen regelungsbedürftig erscheinenden Fragen anstrebten. Beide Parteien haben im Übrigen bestätigt, dass ihnen „derzeit“ keine Anhaltspunkte dafür bekannt seien, dass ihnen irgendwelche weiteren Ansprüche gegen den jeweils anderen zustünden.

Konkrete Auslegung: keine wirtschaftliche Belastung

35 (2) Der Senat kommt bei seiner Auslegung der vorstehenden Vereinbarung zu dem Ergebnis, dass sich auf Grund der Leistung des Betrages i. H. v. 160 000 € durch die M-GmbH an den Insolvenzschuldner für diesen zum Bilanzstichtag am 31. 12. 2015 keine wirtschaftliche Belastung durch eine korrespondierende Rückzahlungspflicht in gleicher Höhe ergeben hat.

36 (a) Denn die Beteiligten schlossen die Vereinbarung, um alle vorstehend geschilderten Streitigkeiten beizulegen, die sich aus dem Verhältnis zwischen dem Insolvenzschuldner und der M-GmbH infolge der Durchführung des Insolvenzverfahrens (Anfechtungs-, Abfindungs- und Rückgewähransprüche) ergeben hatten. Über die Zahlung von 160 000 € hinaus hatte sich die M-GmbH ferner verpflichtet, diesen Betrag nicht zur Insolvenztabelle anzumelden. Eine Belastung oder Gefahr zur Rückzahlung des Anspruchs zum Bilanzstichtag ergab sich zum 31. 12. 2015 dadurch für den Insolvenzschuldner nicht. Auf Grund der klaren Regelungen zur „endgültigen Abgeltung und Erledigung“ der beiderseitigen Ansprüche in Bezug auf die gegenseitigen Forderungen brauchte der Insolvenzschuldner während des Insolvenzverfahrens nicht mit einer Geltendmachung der gem. § 144 Abs. 1 InsO aufgelebten Forderung zu rechnen, und war dadurch auch nicht durch eine mögliche Rückgewährverpflichtung wirtschaftlich belastet. Denn es war davon auszugehen, dass sich die Parteien der Vergleichsvereinbarung – wie tatsächlich erfolgt – vertragkonform verhalten. Soweit – entgegen der vertraglichen Vereinbarung – die M-GmbH im späteren Verlauf des Insolvenzverfahrens oder nach Erteilung der Restschuldbefreiung etwaige Ansprüche bezogen auf die Rückforderung der 160 000 € hätte geltend machen können, wäre dies ein neu zu würdigender Geschäftsvorfall. Es hätte sich dann zu einem späteren Zeitpunkt erstmals für den Insolvenzschuldner eine wirtschaftliche Belastung ergeben können, die in einem anderen Wirtschaftsjahr die Passivierung einer sonstigen Verbindlichkeit erforderlich hätte werden lassen. Zum Bilanzstichtag 31. 12. 2015 musste der Kläger mit einer solchen Inanspruchnahme nicht rechnen.

37 (b) Es kann daher dahingestellt bleiben, welche rechtlichen Konsequenzen sich nach der letztendlich im Jahr 2020 erteilten Restschuldbefreiung im Hinblick auf Forderungen von Insolvenzgläubigern ergeben hätten. Auf diese Erwägungen kommt es bzgl. der Passivierung einer Verbindlichkeit zum 31. 12. 2015 in Bezug auf den streitigen Sachverhalt nicht an.

In Insolvenzverfahren regelmäßig erfolgende Passivierung von Verbindlichkeiten in Höhe der zur Masse gezogenen Anfechtungsansprüche vorliegend nicht zutreffend

38 (c) Soweit der Kläger in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen hat, dass für die in insolvenzrechtlichen Verfahren für die vom Insolvenzverwalter zur Insolvenzmasse gezogenen Erträge aus Anfechtungsansprüchen regelmäßig eine Verbindlichkeit zu passivieren sei, und sich diese vom Anfechtungsgegner erlangten Rückzahlungen beim Insolvenzschuldner damit insgesamt nicht auf den Gewinn auswirkten, verkennt er, dass auf Grund der vorliegenden, konkreten Vereinbarung der Sachverhalt anders hinsichtlich des Vorliegens einer wirtschaftlichen Belastung zu beurteilen ist. Denn für den Regelfall, dass ein Anfechtungsgegner auf den vom Insolvenzverwalter

geltend gemachten Anspruch zahlt und dessen Forderung gem. § 144 Abs. 1 InsO auflebt, wird der Anfechtungsgegner bemüht sein, die Realisierung dieser Forderung durch die Anmeldung zur Tabelle voran zu treiben. Insoweit bleibt für den Insolvenzschuldner eine wirtschaftliche Belastung bestehen. Im vorliegend zu entscheidenden Fall ist jedoch auf Grund der konkreten Ausgestaltung der von den Parteien getroffenen Vereinbarung gerade diese Geltendmachung der nach § 144 Abs. 1 InsO wieder aufgelebten Forderung von den Parteien ausgeschlossen worden. Dies rechtfertigt aus Sicht des Senats eine andere Beurteilung im Hinblick auf das Vorliegen einer konkreten wirtschaftlichen Belastung als Voraussetzung für die Passivierung einer Verbindlichkeit.

Keine Steuerfreiheit des Erlöses nach § 3a EStG

39 2. Eine Steuerfreiheit der Erträge aus der Zahlung der M-GmbH i. H. v. 160 000 € ergibt sich nicht aus § 3a EStG.

40 a) Gemäß § 3a Abs. 1 Satz 1 EStG sind Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung i. S. des Abs. 2 (Sanierungsertrag) steuerfrei. Nach § 3a Abs. 2 EStG liegt eine unternehmensbezogene Sanierung vor, wenn der Stpfl. für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist. Gemäß § 3a Abs. 5 EStG sind Erträge aus einer nach den §§ 286 ff. InsO erteilten Restschuldbefreiung, aus einem Schuldenerlass auf Grund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplanes zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens nach den §§ 304 ff. InsO oder auf Grund eines Schuldenbereinigungsplanes, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt wurde oder wenn diese Zustimmung durch das Gericht ersetzt wurde, soweit es sich um Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen handelt, ebenfalls steuerfrei, auch wenn die Voraussetzungen einer unternehmensbezogenen Sanierung i. S. des § 3a Abs. 2 EStG nicht vorliegen.

Rückwirkende Geltung des § 3a EStG

41 b) Der Gesetzgeber hat für die Neuregelung des § 3a EStG eine rückwirkende Geltung auf den Tag nach der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats (GrS) des BFH vom 28. 11. 2016 GrS 1/15 (BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393 = 9. 2. 2017) vorgesehen (§ 52 Abs. 4a Satz 1 EStG). Für Steuerfälle, in denen der Steuererlass früher ausgesprochen wurde, sollte der sog. Sanierungserlass vom 27. 3. 2003 aus Vertrauensschutzgründen weiterhin anwendbar bleiben. Dem widersprach jedoch der BFH in zwei Urteilen, die sich der Entscheidung des GrS vom 28. 11. 2016 auch für die Vergangenheit anschlossen. Angesichts der damit für den Zeitraum vor dem 9. 2. 2017 eingetretenen Rechtsunsicherheit hat das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften („JStG 2018“) vom 11. 12. 2018 in Art. 2 Nr. 5 Buchst. b die Übergangsregelung des § 52 Abs. 4a EStG um einen weiteren Satz 3 ergänzt. Danach ist § 3a EStG auf Antrag des Stpfl. auch in den (Alt-)Fällen anzuwenden, in denen die Schulden vor dem 9. 2. 2017 erlassen wurden. Die Übergangsregelung enthält damit Fälle einer (überwiegend unechten) Rückwirkung, die jedenfalls auf Grund ihrer den Stpfl. begünstigenden Wirkung verfassungsrechtlich zulässig ist. Soweit Schulden bereits vor dem 9. 2. 2017 zu Sanierungszwecken erlassen worden sind (sog. Altfälle), besitzt der Stpfl. damit nach § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG ein Antragsrecht, nach der Regelung des § 3a EStG behandelt zu werden (vgl. zum Vorstehenden Seer in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 3a Rz. 6).

42 c) Die Vergleichsvereinbarung wurde zwischen den Parteien am 15. 8. 2015 und somit vor dem 9. 2. 2017

geschlossen. In der Begründung zum Antrag auf Aussetzung der Vollziehung vom 31. 1. 2019 und unter Bezugnahme im Rahmen der Begründung der Einsprüche mit Schreiben vom 14. 5. 2019 kann jedoch konkludent ein Antrag auf Anwendung des § 3a EStG gesehen werden. Dies ergibt sich auch aus der vom Kläger an die Mitarbeiterin des Beklagten am 22. 5. 2019 übersandten E-Mail, in der explizit die Anwendung des § 3a Abs. 5 EStG seitens des Klägers bejaht wurde.

Übrige Voraussetzungen des § 3a EStG im Streitfall nicht erfüllt

43 d) Eine Steuerbefreiung im Wege einer unternehmensbezogenen Sanierung gem. § 3a Abs. 2 EStG scheidet vorliegend jedoch aus. Denn Voraussetzung für eine solche wäre ein betrieblich bedingter Schuldenerlass. Vorliegend wurden jedoch nicht (vor Insolvenzeröffnung) entstandene Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners gegenüber der M-GmbH aus bestimmten Sanierungsmotiven und zur Abwendung des Zusammenbruchs des Unternehmens erlassen, sondern vielmehr haben sich der Kläger und die M-GmbH über die Höhe der erst auf Grund der Insolvenz entstandenen Anfechtungsansprüche des Insolvenzverwalters gegen die M-GmbH außergerichtlich verglichen.

44–45 e) Auch soweit – unabhängig von den Voraussetzungen des § 3a Abs. 2 EStG – Erträge aus einer unternehmerbezogenen Sanierung i. S. des § 3a Abs. 5 steuerfrei sein könnten, sind die dafür erforderlichen Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt. Ein dort aufgezählter Fall ist vorliegend nicht gegeben. Die Aufzählung der Anwendungsfälle des § 3a Abs. 5 EStG ist insoweit abschließend (vgl. Bodden in Korn, EStG, 1. Aufl. 2000, § 3a Rz. 116, Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumel u. a., 4. Aufl. 2019, § 3a EStG Rz. 28; Gegenäußerung der Bundesregierung zu Erweiterungsvorschlägen des Bundesrates zu § 3a Abs. 5 EStG, BT-Drs. 19/23551, 87). Eine analoge Anwendung auf Erträge, die sich aus einem außergerichtlichen Vergleich über behauptete Anfechtungsansprüche ergeben, setzt eine planwidrige Regelungslücke voraus, die anlässlich des aktuell gesetzgeberisch bestätigten Willens gerade eben nicht gegeben ist. ...

46 Die Revision ist nicht zuzulassen. ...

Anmerkung

I. Problemstellung

Im vorliegenden Fall hatte das FG darüber zu entscheiden, ob hinsichtlich einer im Insolvenzverfahren geschlossenen Vergleichsvereinbarung zwischen dem Insolvenzverwalter und einem Anfechtungsgegner für einen erfassten Erlös auf Grund erhaltener Zahlungen auf Anfechtungsansprüche spiegelbildlich auf Grund der konkreten Ausgestaltung der Vereinbarung in gleicher Höhe zum erfassten Ertrag eine Verbindlichkeit zu passivieren war. Aus Sicht des Klägers wäre diese zu bilden gewesen und hätte so zur Folge gehabt, dass sich aus dem Vorgang im Jahr der Zahlung kein zu versteuernder Erlös ergeben hätte. Der als sonstiger Ertrag erfassten Zahlung hätte bei gleichzeitiger Passivierung einer Verbindlichkeit auf Grund von § 144 InsO eine Gewinnminderung in gleicher Höhe entgegen gestanden, so dass sich die als sonstiger betrieblicher Ertrag erfasste Zahlung auf den für das Jahr der Zahlung ermittelten Gewinn nicht ausgewirkt hätte.

II. Die Entscheidung des FG

Das Gericht ist dieser Auffassung nicht gefolgt. Grund hierfür war für den Senat die konkrete Ausgestaltung der zwischen dem Insolvenzverwalter und dem Insolvenzgläubiger verfassten Vergleichsvereinbarung. Für das Gericht ergab sich aus den umfassenden Regelungen das

Auslegungsergebnis, dass dem Insolvenzschuldner im Streitjahr auf Grund des Sachverhaltes keine wirtschaftliche Belastung zu Grunde lag. So stimmte das Gericht zwar dem Vortrag des Klägers zu, dass die Rückzahlung eines Insolvenzgläubigers auf Grund einer Anfechtungserklärung des Insolvenzverwalters gem. § 144 Abs. 1 InsO grundsätzlich dazu führe, dass die Forderung des Anfechtungsgegners mit der Rückgewähr des zunächst Erlangten wieder auflebe. Das Gericht folgte jedoch nicht der weiteren Auffassung des Klägers, dass dies im konkreten Fall bedeute, dass die Forderung des Anfechtungsgegners gem. § 144 InsO auch im Umfang der Rückzahlung spiegelbildlich zu passivieren sei. Hier wies das Gericht auf die grundlegenden Prinzipien zur Passivierung von Verbindlichkeiten hin, nämlich dass nur solche Verbindlichkeiten zu passivieren seien, wenn der Schuldner zur Leistung an einen Gläubiger verpflichtet sei und diese Leistung eine wirtschaftliche Belastung für ihn darstelle (vgl. BFH-Urteil vom 30. 11. 2011 I R 100/10, BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332, m. w. N.). An einer wirtschaftlichen Belastung durch eine an sich zu passivierende sonstige Verbindlichkeit fehle es nur, wenn der Schuldner mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr durch den Gläubiger in Anspruch genommen werden wird (Reddig in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 5 Rz. 142). Das Gericht legte die konkret getroffene Vereinbarung dahingehend aus, dass der Insolvenzschuldner im Streitjahr auch unter Berücksichtigung wertauflhellender Erkenntnisse nicht durch die vom Anfechtungsgegner geleistete Zahlung hinsichtlich etwaiger Forderungen i. S. des § 144 InsO wirtschaftlich belastet war, und sich die Vertragsparteien hingegen auf eine endgültige Beendigung ihrer wirtschaftlichen Beziehungen insbesondere im Hinblick auf nicht anzumeldende Forderungen zur Insolvenztabelle geeinigt hatten. Wenn aber ein Anfechtungsgegner auf die Geltendmachung seiner Forderung i. S. des § 144 InsO vertraglich verzichtet und auch im Übrigen zwischen den Vertragsparteien eine endgültige Beilegung der bestehenden Streitigkeiten vereinbart wird, scheidet aus Sicht des Gerichts eine wirtschaftliche Belastung für den Insolvenzschuldner aus.

III. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Die Entscheidung des Gerichts folgt einem klaren bilanzrechtlichen Prinzip zur Passivierung von Verbindlichkeiten. Die Anwendung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Belastung ist auch im Insolvenzverfahren maßgeblich. Letztendlich hat die im vorliegenden Verfahren zwischen dem Insolvenzverwalter und dem Anfechtungsgegner geschlossene Vereinbarung, in der sich die Vertragsparteien auf eine endgültige Beilegung ihrer Rechtsstreitigkeiten im Einzelnen geeinigt hatten, dazu geführt, dass der Senat vorliegend eine wirtschaftliche Belastung des Insolvenzschuldners durch die Zahlung des Anfechtungsgegners nicht erkennen konnte. Zwar lebte gem. § 144 InsO eine Forderung des Anfechtungsgegners in der gezahlten Höhe wieder auf, auf Grund der zwischen den Beteiligten geschlossenen Vereinbarung sah es der Senat jedoch als ausgeschlossen an, dass sich für den Insolvenzschuldner die Belastung ergeben hätte, diesen Betrag wieder an den Anfechtungsgegner auf Grund der Vereinbarung zurückgewähren zu müssen.

IV. Hinweise für die Praxis

Auf den Hinweis des Klägervertreters in der mündlichen Verhandlung, dass in einer Vielzahl von Insolvenzverfahren Vergleichsvereinbarungen wie im vorliegenden Fall über Anfechtungsansprüche geschlossen würden, die immer auf Grund der spiegelbildlichen Passivierung einer Verbindlichkeit im Jahr der Zahlung im Ergebnis gewinnneutral seien und nie zu einem steuerpflichtigen

Erlös (mangels Anwendbarkeit des § 3a EStG) führten, dürfte darauf nur zu entgegenn sein, dass dies bisher in den seltensten Fällen für das FA erkennbar gewesen sein dürfte. Im vorliegenden Fall ergab sich die Problematik nur auf Grund der Tatsache, dass bei der Veranlagung der Erlös im Rahmen der Gewinnermittlung erfasst worden war und auf Grund einer – aus Sicht des Klägers versehentlich unterbliebenen Passivierung der Verbindlichkeit, die erst in einer geänderten Bilanz im Einspruchsverfahren erfolgte – zum Streit zwischen den Beteiligten führte. Da aus Sicht der Finanzverwaltung eine Bp eines sich in einer Insolvenz befindenden Unternehmens kaum nützlich sein dürfte, werden entsprechende Fälle in Zukunft wohl selten die FG befassen. Letztendlich bleibt jedoch die Frage, in wie vielen Insolvenzfällen auf diese Weise bei ähnlichen vertraglichen Vereinbarungen (insbesondere im Hinblick auf den Verzicht der Anmeldung der Forderung von bezahlten Anfechtungsansprüche zur Insolvenztabelle) mögliche steuerpflichtige Erträge der Insolvenzmasse im Ergebnis nicht erfasst werden.

Richterin am FG Silke Teutenberg

8 Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch: Ermittlung der Anschriften der Reiseziele durch Kundenliste

Niedersächsisches FG, Urteil vom 16. 6. 2021 9 K 276/19 – rechtskräftig.

Ein Fahrtenbuch ist auch dann als ordnungsgemäß anzusehen, wenn dieses als Reiseziele lediglich Ortsangaben bzw. die Bezeichnung „Hotel“ enthält, die genauen Anschriften der Reiseziele sich jedoch mit Hilfe einer Kundenliste bzw. Hotelrechnungen zweifelsfrei und eindeutig ermitteln lassen.

EStG § 6 Abs. 1 Nr. 4.

1–21 *Der Kl. ist Gesellschafter-Geschäftsführer der Firma X-GmbH. Im Rahmen des Anstellungsverhältnisses bei der GmbH wurde dem Kl. ein PKW auch für die Nutzung zu privaten Zwecken überlassen. Hierfür versteuerte er einen geldwerten Vorteil. Den Anteil der privaten Nutzung berechnete er auf Grund von Fahrtenbüchern. Laut den vorgelegten Fahrtenbüchern ergab sich ein Anteil für Privatfahrten i. H. v. 5,28 % (2014), 4 % (2015) bzw. 6 % (2016).*

Im Zuge einer Lohnsteuer Außenprüfung bei der GmbH überprüfte der Prüfer die Fahrtenbücher und versagte deren Anerkennung. In den vorgelegten Fahrtenbüchern seien als Reiseziele lediglich Ortsnamen bzw. Abkürzungen der Ortsnamen angegeben. Ergänzungsblätter hätten den Fahrtenbüchern zum Zeitpunkt der Ap nicht beigelegt. Der Prüfer wandte daraufhin bei der Berechnung des geldwerten Vorteils die sog. 1 %-Regelung an.

In der Folge änderte der Bekl. die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und erhöhte den Arbeitslohn um den PKW-Sachbezug.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hat der Kl. Klage erhoben. Die Fahrtenbücher seien korrekt geführt worden. Es sei nicht erforderlich, als Ort oder Reiseziel im Fahrtenbuch die vollständige Adresse anzugeben. Die genauen Adressen der Geschäftspartner könnten ohne Weiteres anhand der Aufstellung der Kundenliste nachvollzogen werden. Außerdem sei die Angabe der Straßenbezeichnung und Hausnummer entbehrlich, wenn der Ort und der

Name des Kunden angegeben sei und der Kunde in der fraglichen Stadt nicht mehrere Niederlassungen habe. Er habe keine Umwegfahrten, etwa zum Tanken, aufgezeichnet, da solche nicht angefallen seien. Er sei nicht verpflichtet, im Fahrtenbuch Tankstopps zu verzeichnen. Geringfügige Abweichungen der Streckenlängen von den Ergebnissen eines Routenplaners führten nicht zur Verwerfung der Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuches. Im Übrigen stimmten die Kilometerstände laut Werkstatt und laut Fahrtenbuch überein und die Tankbelege zeigten, dass sich das Fahrzeug stets auf einer Strecke befunden habe, an der die betreffende Tankstelle gelegen sei. Die Liste der – im Regelfall häufiger – aufgesuchten Kunden mit Adressen, Ansprechpartnern und Telefonnummern werde fortlaufend in einem Ringbuch geführt und sei nicht nacherstellt worden. Neue Kunden seien jeweils aufgenommen worden. Die Liste diene als Ergänzung der Fahrtenbücher. Diese Liste habe nur deshalb nicht bei der Lohnsteuerverprüfung vorgelegen, weil er von der Überprüfung der Fahrtenbücher nichts gewusst habe. Die Prüfung sei bei seinem StB anhand der dort im Lohnkonto vorhandenen Kopien der Fahrtenbücher vorgenommen worden. Die Originalfahrtenbücher, zu deren Bestandteil die Adresslisten gehörten, seien nicht angefordert worden.

Der Bekl. trägt vor, der Kl. habe die Liste mit den Kundenadressen, während der Lohnsteuerverprüfung nicht vorgelegt. Diese gehöre aber im Fall der nicht vollständigen Angabe der Kundenadressen im Fahrtenbuch selbst als Bestandteil zum Fahrtenbuch. Es sei weder dem FA noch dem FG zumutbar, für die genaue Überprüfung des Fahrtenbuchs die Fahrtziele aus den Reisekostenabrechnungen zu ermitteln. Weiterhin bemängelt das FA, dass die Tank- und Umwegfahrten in den Fahrtenbüchern nicht vermerkt seien. Außerdem ergäben sich erhebliche Abweichungen zwischen den Kilometerberechnungen laut Routenplaner und den entsprechenden Angaben des Kl. im Fahrtenbuch. Die Summe aller Abweichungen führe dazu, dass es aus Sicht des FA unwahrscheinlich sei, dass der Kl., wie behauptet, das Fahrtenbuch an jedem Tag in die Hand genommen und die Eintragungen anhand des Kilometerstandes vorgenommen habe. Unabhängig von diesen Abweichungen erschienen die Fahrtenbücher hierfür auch zu sauber und ordentlich. Es befänden sich keine Knicke darin. Das Schriftbild sei über längere Zeiträume sehr einheitlich. Da die Fahrtenbücher offenbar nicht zeitnah erstellt worden seien und den Anforderungen an ordnungsgemäße Fahrtenbücher nicht genügten, könnten diese als Nachweis für die vom Kl. erklärten niedrigeren Privatanteile nicht dienen. ...

Aus den Gründen:

Klage erfolgreich

22 1. Die Klage ist begründet.

23 Die geänderten Einkommensteuerbescheide 2014, 2015 und 2016, jeweils vom 8.10.2018, i. d. F. der Einspruchsentscheidung vom 25.9.2019, sind rechtswidrig und verletzen die Kl. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

24 Entgegen der Auffassung des Bekl. sind die streitbefangenen Fahrtenbücher unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zwar als mit kleineren Mängeln behaftet, aber in der Gesamtbewertung noch als ordnungsgemäß i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG anzusehen. Eine Änderung der bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 konnte daher auf Grundlage des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht durchgeführt werden, denn es fehlen neue (steuererhöhende) Tatsachen, die eine solche Änderung rechtfertigen könnten (vgl. FG Köln, Urteil vom 21.4.2008 15K 3899/07, EFG 2009, 120).

Gesetzliche Grundlagen: Fahrtenbuch statt 1 %-Regelung

25 a) Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge), sind gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. Für die private Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten gilt § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG entsprechend. Kann das Kfz auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG genutzt werden, erhöht sich der Wert in Satz 2 für jeden Kalendermonat um 0,03 % des Listenpreises i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie der Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG. Der Wert nach Satz 2 und 3 kann mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG entfallenden Teil der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen angesetzt werden, wenn die durch das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden; § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Halbsatz 2 EStG gilt entsprechend.

Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

26 b) Der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs i. S. von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG ist gesetzlich nicht näher bestimmt. Aus dem Wortlaut und aus dem Sinn und Zweck der Regelung folgt, dass die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Dazu gehört auch, dass das Fahrtenbuch zeitnah (i. S. von „sofort“, vgl. Kulosa in Schmidt, EStG, 40. Aufl., § 6 Rz. 565) und in geschlossener Form geführt worden ist, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu machen. Hierfür hat das Fahrtenbuch neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner bzw. – wenn ein solcher nicht vorhanden ist – den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen. Bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch reichen allenfalls dann aus, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt oder wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind. Außerdem muss es die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergeben (BFH-Urteil vom 1.3.2012 VIR 33/10, BFHE 236, 497, BStBl II 2012, 505, Rz. 12). Die Aufzeichnungen müssen Angaben zu den geschäftlichen Reisen enthalten, anhand derer sich die berufliche Veranlassung der Fahrten plausibel nachvollziehen und ggf. auch nachprüfen lässt (BFH-Urteil vom 16.3.2006 VIR 87/04, BFHE 212, 546, BStBl II 2006, 625, unter II. 1. b). Dazu genügt nicht, wenn nur allgemein und pauschal die betreffenden Fahrten als „Dienstfahrten“ oder „Kundenbesuch“ bezeichnet werden (BFH-Urteil vom 13.11.2012 VIR 3/12, BFH/NV 2013, 526; Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Rz. 828). Die genannten Angaben müssen sich in hinreichend übersichtlicher und geordneter Form regelmäßig schon dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen und dadurch eine stichprobenartige Überprüfung ermöglichen. Das schließt es nicht aus, im Fahrtenbuch ggf. auch Abkürzungen für bestimmte, häufiger aufgesuchte Fahrtziele und

Kunden oder für einzelne regelmäßig wiederkehrende Reisezwecke zu verwenden, solange die gebrauchten Kürzel entweder aus sich heraus verständlich oder z. B. auf einem dem Fahrtenbuch beigefügten Erläuterungsblatt näher aufgeschlüsselt sind und der geschlossene Charakter der Fahrtenbuchaufzeichnungen dadurch nicht beeinträchtigt wird (BFH-Urteil vom 16.3.2006 VIR 87/04, BFHE 212, 546, BStBl II 2006, 625, unter II. 1. d). Eine große Anzahl von nicht aus sich heraus verständlichen und nicht hinreichend erläuterten Abkürzungen führt zur Verwerfung des Fahrtenbuches (BFH-Urteil vom 15.7.2020 III R 62/19, HFR 2021, 458).

27 Die Ausgangs- und Endpunkte der jeweiligen Fahrten und die jeweils aufgesuchten Kunden und Geschäftspartner gehören aber zu den unverzichtbaren Angaben, die im Fahrtenbuch selbst zu machen sind. Die erforderlichen Mindestangaben können nicht durch anderweitige nicht im Fahrtenbuch selbst enthaltene Auflistungen ersetzt werden (BFH-Urteil vom 13.11.2012 VIR 3/12, BFH/NV 2013, 526).

28 Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen außerdem eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Sie müssen mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Weisen die Fahrtenbücher inhaltliche Unregelmäßigkeiten auf, kann dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben in Frage stellen (BFH-Urteil vom 16.3.2006 VIR 87/04, BFHE 212, 546, BStBl II 2006, 625). Ebenso wie eine Buchführung trotz einiger formeller Mängel auf Grund der Gesamtbewertung noch als formell ordnungsgemäß erscheinen kann, führen jedoch auch kleinere Mängel nicht zur Verwerfung des Fahrtenbuches und Anwendung der 1 %-Regelung, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind (BFH-Urteil vom 10.4.2008 VIR 38/06, BFHE 221, 39, BStBl II 2008, 768). Maßgeblich ist, ob trotz der Mängel noch eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben gegeben und der Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung des Dienstwagens möglich ist.

Fahrtenbücher im Streitfall ordnungsgemäß

29 c) Nach Überzeugung des Senats erfüllen die streitbefangenen Fahrtenbücher unter Berücksichtigung der vorstehenden Rechtsprechungsgrundsätze und den Umständen des vorliegenden Einzelfalls trotz kleinerer Mängel und Ungenauigkeiten noch den Anforderungen, die an ein ordnungsmäßiges Fahrtenbuch i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG zu stellen sind.

30 Die einzelnen hiergegen vom Bekl. vorgebrachten, gegen die Ordnungsmäßigkeit sprechenden Einwendungen greifen im Ergebnis nicht durch.

31 aa) Das FA bemängelt, dass in den Fahrtenbüchern die Adressen der aufgesuchten Kunden nicht aufgeführt seien und es nicht zumutbar sei, fehlende Adressen zu ermitteln und zu überprüfen. Die nachgereichten Listen seien nachgestellt worden und nicht Bestandteil des Fahrtenbuches bei der Lohnsteuerprüfung gewesen.

32 Grundsätzlich ist es zwar zutreffend, dass Angaben zu Adressen und Hausnummern im Fahrtenbuch zu machen sind (etwa Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Rz. 828). Für ein Reiseziel muss nur dann keine Adresse angegeben werden, wenn diese Adresse auf Grund der Angaben zum Reiseziel unschwer zu ermitteln ist (BFH-Urteil vom 16.3.2006 VIR 87/04, BFHE 212, 546, BStBl II 2006, 625; FG Düsseldorf, Urteil vom 7.11.2008 12 K 4479/07 E, EFG 2009, 324).

Adressen der Kunden unschwer anhand der Kundenlisten zu ermitteln

33 Im Streitfall sind die Adressen der aufgesuchten Kunden jedoch unschwer den zu den Fahrtenbüchern geführten Kundenlisten zu entnehmen. Hinzu kommt, dass es sich

jeweils um häufig wiederkehrend besuchte Kunden handelt. Diese Kundenliste wird – davon geht der Senat nach der Befragung des Kl. in der m. V. aus – fortlaufend geführt und ermöglicht ohne großen Aufwand und weitere Erläuterungen eine genaue Überprüfung der aufgezeichneten Kilometer. Für eine vom FA vermutete Nacherstellung hat der Senat keine Anhaltspunkte. Insbesondere konnte der Kl. glaubhaft erläutern, warum diese Kundenliste dem Lohnsteuerausgeber nicht vorgelegen hat. Es ist dem Kl. nicht vorzuwerfen, wenn der Prüfer ohne seine Kenntnis die Überprüfung nur anhand der beim Lohnkonto hinterlegten Kopien der Fahrtenbücher vornimmt. Die Kunden- und Adressliste muss nur als Ergänzung der Original-Fahrtenbücher vorliegen.

34 Die fehlenden Adressangaben bei Fahrten zur Bank und zum StB lassen sich unschwer ermitteln, denn der Kl. hat – soweit ersichtlich – nur den einen StB und auch nur eine Geschäftsbank, die Commerzbank „...“ in

Verwendete Abkürzungen verständlich

35 bb) Die teilweise Verwendung von Abkürzungen sowohl für einzelne bestimmte Ortsnamen ... und Kunden, die er fortwährend aufsucht (etwa ...) als auch vereinzelt für den Reisezweck (etwa EK) sind unschädlich.

36 Die Abkürzungen sind entweder aus sich heraus verständlich ... oder Ort bzw. Kunden lassen sich leicht und eindeutig aus der vorhandenen Kunden- und Adressliste ermitteln (so auch BFH-Urteil vom 15.7.2020 III R 62/19, HFR 2021, 458).

37 cc) Zu Unrecht geht der Bekl. davon aus, dass die Angabe „Hotel“ in der Spalte „Besuchte Personen, Firmen, Behörden“ auf den vereinzelt Dienstreisen (etwa in die Niederlande) zur Verwerfung des Fahrtenbuches führt, weil es für das FA nicht zumutbar sei, die Namen und Adressen aus weiteren Unterlagen wie Reisekostenunterlagen zu ermitteln (unter Hinweis auf FG Köln, Urteil vom 15.9.2016 10 K 2497/15, EFG 2016, 2081).

38 Diese Rechtsauffassung teilt der Senat nicht. Nur die Ausgangs- und Endpunkte der jeweiligen Fahrten und die jeweils aufgesuchten Kunden und Geschäftspartner gehören zu den unverzichtbaren Angaben, die im Fahrtenbuch selbst zu machen sind. Nur diese erforderlichen Mindestangaben können nicht durch anderweitige, nicht im Fahrtenbuch selbst enthaltene Auflistungen ersetzt werden (BFH-Urteil vom 13.11.2012 VIR 3/12, BFH/NV 2013, 526).

39 Im Streitfall hat der Kl. jedoch die genaue Fahrtroute und mangels an dem Tag aufgesuchten Kunden die Bezeichnung „Hotel“ angegeben. Aus dem Gesamtzusammenhang der Aufzeichnungen ergibt sich jeweils eindeutig, dass es sich jeweils um eine Hotelübernachtung auf einer Dienstreise zu einem bestimmten Kunden handelt.

Hotelnamen und -anschriften anhand der Reisekostenabrechnungen ermittelbar

40 Der Senat erachtet es als zumutbar, wenn das FA und ggf. das FG die fehlende Angabe des Hotelnamens und der Anschrift aus Reisekostenunterlagen ermittelt. Dies gilt jedenfalls für den Fall, dass sich dies – wie im Streitfall – auf wenige Vorgänge in einem Jahr beschränkt und nicht – wie das im Fall des FG Köln (s. o.) gegeben war – bei einer Vielzahl von Vorgängen der Fall war. Im Unterschied zum Streitfall konnte im Fall des FG Köln selbst unter Einbezug der dem jeweiligen Fahrtenbuch beigefügten Anlage nicht immer das Fahrtziel wegen fehlender Adressen festgestellt werden. Im vorliegenden Fall ist – soweit ersichtlich – die Kunden- und Adressliste vollständig und die fehlende Adresse beschränkt sich auf vereinzelt Fälle der Hotelübernachtungen.

41 Dabei darf nach Überzeugung des Senats auch der Zweck der Anforderungen, Manipulationen vorzubeugen

(hierzu Kulosa in Schmidt, EStG, 40. Aufl., § 6 Rz. 560), nicht außer Acht gelassen werden. Der Senat konnte sich nach Vorlage beispielhaft ausgewählter Reisekostenunterlagen in der m. V. davon überzeugen, dass sich der Name und die Adresse des jeweiligen Hotels leicht und ohne weitere Rückfragen aus den Hotelrechnungen ergab und keine Zweifel bestehen, dass der Kl. die aufgezeichnete Fahrt dorthin auch tatsächlich durchgeführt hat. Dem hat in der m. V. auch die Vertreterin des Bekl. zugestimmt. Ähnlich einer Anforderung von Tankbelegen oder Werkstattrechnungen zur Verifizierung der Angaben des Stpfl. erachtet es der Senat als zumutbar, stichprobenartig Reisekostenunterlagen anzufordern, um die Richtigkeit der Angaben zu überprüfen. Im Streitfall hat der Senat zudem keine Anhaltspunkte, dass die fehlende Angabe des Namens des Hotels oder der Anschrift einer Manipulation diene.

Anforderungen an Fahrtenbuch dürfen nicht überspannt werden

42 Der Senat weist schließlich in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Anforderungen an das ordnungsgemäße Führen eines Fahrtenbuches nicht überspannt werden dürfen, damit aus der widerlegbaren Typisierung der 1 %-Regelung in der Praxis nicht eine unwiderlegbare Typisierung wird. Gerade im Hinblick auf die stark typisierende 1 %-Regelung wäre dies aus verfassungsrechtlichen Gründen – es droht eine Übermaßbesteuerung – nicht zu rechtfertigen (vgl. Anm. Zimmermann zum Urteil des FG Düsseldorf, Urteil vom 7. 11. 2008 12 K 4479/07 E, EFG 2009, 324). Denn der BFH (etwa Urteil vom 13. 12. 2012 VIR 51/11, BFHE 240, 69, BStBl II 2013, 385) stützt die Verfassungsmäßigkeit der 1 %-Regelung als „grober Klotz“ mit teilweise stark belastender Wirkung u. a. auf die Möglichkeit, zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung ein Fahrtenbuch zu führen (sog. Escape-Klausel).

43 Selbst wenn man bei strengerer Auslegung der Anforderungen die fehlende Angabe des Namens und der Adresse des Hotels als Mangel begreift, führt dies nicht zur Verwerfung der Fahrtenbücher als Ganzes, denn trotz dieses Mangels bieten die Fahrtenbücher nach Überzeugung des Senats noch eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben mit der Folge, dass der Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung des Dienstwagens möglich ist.

Geringe Differenzen zwischen Fahrtenbuch und Routenplaner unschädlich

44 dd) Kleinere vom FA aufgezeigte Differenzen aus dem Vergleich zwischen den Kilometerangaben im Fahrtenbuch und Routenplaner sind nach Auffassung des Senats unschädlich (so auch FG Düsseldorf, Urteil vom 7. 11. 2008 12 K 4479/07 E, EFG 2009, 324: bis zu einer Größenordnung von 1,5 % der jährlichen Gesamtfahrleistung). Außerdem hat der Kl. nachgewiesen, dass die Angaben lt. Routenplaner unterschiedlich sind, je nachdem, welcher Routenplaner verwendet wird und welche Route gewählt wird. Der Kl. ist nicht verpflichtet, jeweils die kürzeste Verbindung zu wählen, wenn eine andere Route verkehrsgünstiger ist.

45 Das FG Düsseldorf hält Abweichungen von der kürzesten Route erst bei mehr als 20 % für kennzeichnungspflichtig (ähnlich wohl BFH-Beschluss vom 14. 3. 2012 VIII B 120/11, BFH/NV 2012, 949, der eine Abweichung von 24 % bei einer Entfernung von 232 km nicht mehr zuließ; differenzierend Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Rz. 828: Umwegfahrten von bis zu 5 km in der Innenstadt bis 100 % möglich, Umwegfahrten bei Fahrten bis 100 km Überland bis 5 % zulässig, d. h. ab da erklärungsbedürftig).

46 Nach Überzeugung des Senats liegen die aufgezeigten Abweichungen und die fehlende Aufzeichnung der Umwegfahrten in diesem Toleranzbereich.

Aufzeichnung von Tankstopps nur bei Umwegfahrten erforderlich

47 ee) Auch eine Verpflichtung zur Aufzeichnung von Tankstopps besteht in diesem Zusammenhang nur dann, wenn eine Tankstelle außerhalb der gekennzeichneten Route angefahren wird. Im Streitfall konnte anhand der vorgelegten Tankbelege nachgewiesen werden, dass die aufgesuchten Tankstellen jeweils an den angegebenen Routen liegen, sofern man die vom Kl. dargelegte Route zu Grunde legt (etwa beim Tanken auf der Fahrt zu seiner Geschäftsbank in ...). Dass die Kilometerangabe des Kl. sich nicht auf einen Kilometer genau abgleichen lässt, ist unschädlich. Differenzen bei der zulässigen Rundung auf volle km sind hinzunehmen (Kulosa in Schmidt, EStG, 40. Aufl., § 6 Rz. 562).

48 ff) Die Vermutung des FA, die Angabe immer gleicher Kilometerangaben für gleiche Strecken, das ordentliche einheitliche Schriftbild und das Fehlen von Knicken und Gebrauchsspuren legten nahe, dass die Fahrtenbücher nicht zeitnah geführt, sondern anhand von Tankbelegen, Werkstattrechnung und Terminkalender nacherstellt worden seien (unter Hinweis auf Niedersächsisches FG, Urteil vom 29. 10. 2019 6 K 174/18, n. v.), teilt der Senat nicht. Entsprechende tatsächliche Feststellungen, die diese Vermutung erhärten, konnten nicht getroffen werden.

49 In der Regel müssen die Angaben zu den Kilometerständen sofort, d. h. am Ende jeder Fahrt gemacht werden. Nur Präzisierungen des beruflichen Zwecks dürfen ggf. noch innerhalb einer Woche nachgeholt werden (Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Rz. 827).

Ordentliches Erscheinungsbild und Schriftbild unschädlich

50 Insoweit ist dem Bekl. zuzugeben, dass sicherlich auf den ersten Blick angesichts des Zustandes und des Schriftbildes der Fahrtenbücher Zweifel an der zeitnahen Führung bestehen. Gleichwohl lässt sich weiteren Schriftproben des Kl. und dem in der m. V. vorgelegten Fahrtenbuch für 2021 entnehmen, dass der Kl. durchgängig ordentlich und gleichmäßig schreibt. Der Kl. konnte in der m. V. glaubhaft versichern, dass er regelmäßig nur einen Stift verwendet, der mit dem Fahrtenbuch im Kfz aufbewahrt wird.

51 Zudem sprechen gegen eine Nacherstellung, dass ein Abgleich der Angaben in den Fahrtenbüchern mit Tank- und Werkstattquittungen keine Unregelmäßigkeiten zutage gefördert hat und die Abgabe der Fahrtenbücher beim StB monatlich bzw. vierteljährlich erfolgt ist. Ein gänzlich Nacherstellen ist damit bereits aus diesem Grunde auszuschließen. Damit ist auch Sicht des Senats die Indizwirkung, die vom äußeren Zustand der Fahrtenbücher ausgeht, entkräftet.

52 Der Senat hat zudem nach der persönlichen Befragung des Kl. keine Anhaltspunkte, an den Angaben zur zeitnahen Aufzeichnung jeder Fahrt nach deren Abschluss zu zweifeln.

53 gg) Schließlich konnte der Kl. weitere von Seiten des Gerichts vorgebrachte Auffälligkeiten wie die Abhol- und Rückgabefahrten zur Europcar und die fehlende Ersichtlichkeit von längeren Urlaubszeiten in den Fahrtenbüchern (trotz Angabe von 29/30 Urlaubs- und Krankheitstagen in den Steuererklärungen) in der m. V. glaubhaft erläutern.

54 So hat der Kl. glaubhaft geschildert, dass die Fahrten zu Europcar zur Abholung und Rückgabe von Mietwagen zur Durchführung von Dienstreisen mit einem weiteren Mitarbeiter der GmbH durchgeführt worden seien und dieser dann das Mietauto zurück zum Betriebssitz gefahren habe, wo es dann beladen und für die Dienstreise von beiden benutzt worden sei. Dadurch konnten die Angaben des Kl. zu diesen Fahrten verifiziert werden.

55 Auch den Umstand, dass sich längere zeitliche Lücken, die üblicherweise während Urlaubszeiten ergeben, in den Fahrtenbüchern nicht feststellen lassen, konnte der Kl. glaubhaft mit der Krankheit seiner zwischenzeitlich verstorbenen Ehefrau erklären.

Keine gravierenden Unregelmäßigkeiten

56–58 hh) In der Gesamtbewertung stimmt der Senat dem Bkl. zu, dass die streitbefangenen Fahrtenbücher inhaltliche Unregelmäßigkeiten aufweisen. Diese sind jedoch auch in der Summe nicht so gravierend, dass sie die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben insgesamt in Frage stellen könnten. Die Angaben des Kl. hält der Senat insgesamt für plausibel, so dass trotz der Mängel noch eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben besteht und der Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung des Dienstwagens möglich ist. ...

Anmerkung

I. Problemstellung

Die Besprechungsentscheidung befasst sich mit der **Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuches**. Durch die Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches kann die Besteuerung der privaten Nutzung eines betrieblichen PKW (Nutzungsentnahme bzw. Arbeitslohn) unter Anwendung der sog. 1 %-Regelung vermieden werden, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, 3 EStG (i. V. m. § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG). Ob dies steuerlich vorteilhaft ist hängt von zahlreichen Faktoren, insbesondere der Höhe des **betrieblichen Nutzungsanteils** ab (zu Vorteilhaftigkeitsberechnungen s. z. B. Rüscher/Hoffmann, BC 2006, 89).

II. Rechtslage

Die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch sind gesetzlich nicht geregelt, sondern von der Rechtsprechung über Jahrzehnte (fort-)entwickelt worden.

Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss nach der Rechtsprechung des BFH neben dem **Datum** und den **Fahrtzielen** grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten **Kunden** oder Geschäftspartner oder – wenn ein solcher nicht vorhanden ist – den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen. Bloße **Ortsangaben** im Fahrtenbuch genügen allenfalls dann, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt oder wenn sich dessen Name und vollständige Anschrift auf einfache Weise unter **Zuhilfenahme von Unterlagen** ermitteln lässt, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind (BFH-Urteil vom 15. 2. 2017 VI R 50/15, BFH/NV 2017, 1155). Als derartige Unterlagen kommen grundsätzlich auch **Reisekostenabrechnungen** und **Kundenlisten** in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 2006 VI R 87/04, BFHE 212, 546, BStBl II 2006, 625).

III. Die Entscheidung des FG

Das FG hat der Klage stattgegeben. Das Fahrtenbuch weist keine gravierenden inhaltlichen Unregelmäßigkeiten auf. Insbesondere seien Angaben zu den genauen Adressen/Anschriften der angefahrenen Kunden im Streitfall entbehrlich, da sich diese aus einer **separat und fortlaufend geführten Kundenliste** ergäben und sich damit unschwer ermitteln ließen. Auch die fehlende Angabe der **Namen und der Adressen von Hotels** sei entbehrlich, wenn sich der Sachverhalt durch **Reisekostenrechnungen/Hotelrechnungen** belegen lasse. Die Abweichungen von den kürzesten Fahrtstrecken laut Routenplaner (**Umwegfahrten**) lägen im Toleranzbereich. Eine Verpflichtung zur Aufzeichnung von **Tank-**

stopps bestehe nur dann, wenn eine Tankstelle außerhalb der gekennzeichneten Route angefahren werde.

IV. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Es handelt sich eine Entscheidung, die das FG in **Anwendung der höchstrichterlichen Rechtsprechung** und unter Berücksichtigung der **Umstände des Einzelfalles**, insbesondere des konkret geführten handschriftlichen Fahrtenbuches, der vorgelegten Kundenliste und der persönlichen Anhörung des Kl. in der m. V., getroffen hat. Der Senat hat die **Revision** dementsprechend konsequenterweise **nicht zugelassen** und das **Urteil** ist auch bereits **rechtskräftig**.

Im Zweifelsfall sollten die Angaben der Reiseziele im Fahrtenbuch jedoch lieber etwas genauer aufgeführt werden als im Streitfall, jedenfalls die Kunden sollten konkret angegeben werden. Vorsicht ist auch geboten, wenn mehrere (evtl. sogar gleichnamige) Kunden an einem Ort existieren. Weniger arbeitsintensiv und sicherer im Hinblick auf die Anerkennung durch die FinVerw. dürfte insoweit die Führung eines (manipulationssicheren) GPS-gebundenen **elektronischen Fahrtenbuches** sein, da die Zieladressen hier automatisch erfasst werden.

Richter am FG Dipl.-Kfm. Dr. Matthias Wackerbeck

9 Beiträge an einen Solidarverein keine Vorsorgeaufwendungen

FG Düsseldorf, Urteil vom 14. 10. 2021 11 K 3144/15 E – Nichtzulassungsbeschw. eingelegt (Az. des BFH: X B 152/21).

Beiträge an einen Solidarverein, der Leistungen in Krankheitsfällen gewährt, können nicht als SA abgezogen werden, wenn auf die Leistungen kein Rechtsanspruch besteht.

EStG § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a und b, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a bis d; SGB V § 5 Abs. 1 Nr. 13, § 176.

1–24 Die *Klin.* zahlte für ihre Absicherung im Krankheits- und Pflegefall Beiträge an einen Solidarverein (V). In der für die Streitjahre 2013 und 2014 geltenden Vereinsatzung heißt es: „ § 2 Zweck des Vereins: (1) V ist eine aufsichtsfreie Personenvereinigung gem. § 1 Abs. 3 Ziff. 1 VAG ... (2) Zwecke des Vereins sind: a. Die Mitglieder sichern sich gegenseitig rechtlich verbindlich eine umfassende flexible Krankenversorgung zu, die in Quantität und Qualität mindestens dem Niveau der gesetzlichen Krankenversicherung entspricht; ...“ § 1 Abs. 3 Nr. 1 VAG lautete: „Der Aufsicht nach diesem Gesetz unterliegen nicht: Personenvereinigungen, die ihren Mitgliedern, ohne dass diese einen Rechtsanspruch haben, Unterstützungen gewähren ...“.

Die Mitglieder des V leisten einkommensabhängige Beiträge nach Maßgabe einer Beitragsordnung (BO). Die Hälfte der Beiträge wird danach einem Individualkonto des Mitglieds gutgeschrieben (§ 4 Abs. 5 Satz 1 BO). Die Auszahlung dieses Guthabens kann jedes Mitglied zur Deckung seiner Krankheitskosten – im Rahmen einer Zuwendungsordnung (ZO) – verlangen (§ 5 Abs. 2 der Satzung). Die andere Hälfte der Beiträge wird einem Solidarfonds gutgeschrieben (§ 4 Abs. 4 BO). Nicht verbrauchte Individualkonten gehen am Jahresende in den Solidarfonds über (§ 4 Abs. 5 Satz 2 BO).

Zu Auszahlungen aus dem Solidarfonds bestimmt § 5 Abs. 3 der Satzung: „Aus dem Solidarfonds können weitere Unter-

stützungen an die Mitglieder erbracht werden, die auch die Hilfe im Pflegefall abdecken. Über einen Antrag auf Unterstützung der Kosten für eine medizinisch notwendige Heilbehandlung oder eine andere gebotene Form der Therapie entscheidet der Vorstand nach Maßgabe der [ZO]. Ein Anspruch auf Leistung besteht nur in Fällen der medizinischen Notwendigkeit. Diese soll dem individuellen Bedarf entsprechen, wobei mindestens das Leistungsniveau der gesetzlichen Pflege- oder Krankenversicherung erreicht werden soll. In anderen Fällen entscheidet der Vorstand nach pflichtgemäßem Ermessen.“

In § 4 Abs. 6 Satz 1 BO heißt es: „Wenn Zuwendungen aus dem Solidarfonds beantragt werden, sind vorher Zahlungen in Höhe des halben Richtbeitrags vom Mitglied zu tragen – entweder vom Individualkonto oder als ‚Selbstbehalt‘ (die Eigenbeteiligungen gem. der [ZO] sind zusätzlich zu tragen).“

Nach der ZO besteht freie Therapiewahl, so dass den Mitgliedern des V die Wahl unter den approbierten Ärzten, Zahnärzten und Therapeuten sowie Heilpraktikern frei zusteht (§ 1 Abs. 1 ZO). Bei medizinisch notwendiger stationärer Heilbehandlung hat jedes Mitglied freie Wahl unter den öffentlichen und privaten Krankenhäusern (§ 1 Abs. 2 ZO). Die Mitglieder sind zunächst Selbstzahler und erhalten i. d. R. eine Rechnung nach einer geltenden Gebührenordnung, die sie zur Abrechnung bei V einreichen können (§ 2 ZO). Zur Verwirklichung der Ziele des V dient gem. § 3 Abs. 2 Satz 4 ZO ein Zuwendungsrahmen, der Obergrenzen für Leistungen festlegt (z. B. „Allgemeinarzt – bis zum 2,3-fachen Satz der GOÄ“; „Zahnbehandlung/Zahnersatz/Kieferorthopädie – bis zum 2,3-fachen Satz der GOZ, Eigenbeteiligung 30 %“). Im Einzelfall können Zuwendungen über den Zuwendungsrahmen hinaus durch den Vorstand gewährt werden (§ 7 ZO).

Der in den Streitjahren von V verwendete Aufnahmeantrag enthält die folgende – fett gedruckte – Erklärung des Ast.: „Mir ist bekannt, dass kein Rechtsanspruch auf bestimmte Leistungen besteht, und dass dieser auch nicht durch wiederholte oder regelmäßige Zahlungen in anderen Fällen entsteht.“

In einem „Argumentarium“ des V werden sieben Prinzipien des Solidarvereins genannt. Darunter: „5. Zuwendung statt Anspruch: V hat eine klare BO und ZO. Es geht um das Geben von Zuwendungen statt um das Erheben von Ansprüchen.“

Die Kl. machten die an V gezahlten Beiträge als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG geltend. Das FA versagte den Abzug mit der Begründung, abzugsfähige Beiträge lägen nur vor, soweit auf die Erstattung von Krankheitskosten ein Rechtsanspruch bestehe. Zudem müsse eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 13 SGB V gegeben sein. Dies sei nach der sozialgerichtlichen Rspr. bei Solidarvereinen – wie V – nicht der Fall.

Mit – erfolglosen – Einsprüchen machten die Kl. u. a. geltend, eines Rechtsanspruchs auf Erstattung von Krankheitskosten bedürfe es nicht. Würde V einen solchen Rechtsanspruch gewähren, unterläge er der Versicherungsaufsicht und gehörte zu den Krankenversicherungsunternehmen. Die gesetzliche Ausdehnung des Sonderausgabenabzugs auf Einrichtungen, die eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 13 SGB V gewähren, liefe dann leer.

Die BaFin hat gegen V im Jahr 2016 ein auf die Einstellung des Geschäftsbetriebs gerichtetes Verfahren eingeleitet. Sie hat die Auffassung vertreten, V gewähre seinen Mitgliedern einen Rechtsanspruch auf Leistungen aus dem Solidarfonds und betreibe daher erlaubnispflichtige Versiche-

rungsgeschäfte, ohne dass ihm eine Erlaubnis erteilt worden sei. Zwar liege ein Versicherungsgeschäft nicht vor, wenn der Anspruch der Mitglieder gegen V auf die verfügbaren Mittel beschränkt sei (Anspruch auf Leistung nach Kassenlage). Eine solche Regelung enthielten die Satzung und ZO des V jedoch nicht. V hat daraufhin die Satzung dahingehend geändert, dass Ansprüche auf Leistungen aus dem Solidarfonds auf die zur Verfügung stehenden Mittel beschränkt sind. Die BaFin hat diese Änderung akzeptiert und das Verfahren im November 2019 beendet.

In der m. V. vor dem FG haben die Kl. betont, die BaFin sei vom Bestehen eines Rechtsanspruchs auf Leistung ausgegangen. Dem Aufnahmeantrag des V lasse sich nichts Gegenteiliges entnehmen. Darin sei lediglich davon die Rede, dass kein Rechtsanspruch auf „bestimmte“ Leistungen bestehe. Das im „Argumentarium“ genannte fünfte Prinzip solle den Mitgliedern verdeutlichen, dass sich aus ihren Beitragszahlungen nicht automatisch ein Anspruch auf Leistungen ergebe. Das FA entgegnete u. a., das Fehlen eines Rechtsanspruchs auf Leistungen sei typisch für Solidarvereine wie V. Über die Gewährung von Leistungen werde – innerhalb eines bestimmten Rahmens – im Einzelfall entschieden. ...

Aus den Gründen:

25–26 Die Klage ist unbegründet. ... Das FA hat den Abzug der an V gezahlten Beiträge als SA zutreffend versagt.

Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen ...

27 1. Beiträge zu Krankenversicherungen sind gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung als SA abziehbar, soweit diese Beiträge zur Erlangung eines durch das SGB XII bestimmten sozialhilfgleichen Versorgungsniveaus erforderlich sind und sofern auf die Leistungen ein Anspruch besteht. Daneben sind gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung Beiträge zu gesetzlichen Pflegeversicherungen (soziale Pflegeversicherung und private Pflege-Pflichtversicherung) ebenfalls als SA abzugsfähig.

... sind als SA abziehbar, ...

28 Weitere Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug solcher Beiträge ist insbesondere, dass sie an die in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a bis d EStG genannten Versicherungsunternehmen, berufsständischen Versorgungsunternehmen, Sozialversicherungsträger oder Anbieter i. S. des § 80 EStG geleistet werden (sog. begünstigte Versorgungsträger bzw. Beitragsempfänger). Die Abzugsfähigkeit der Beitragsleistung an ein Versicherungsunternehmen setzt dabei zusätzlich voraus, dass das Versicherungsunternehmen entweder seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den EWR hat und das Versicherungsgeschäft im Inland betreiben darf (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG) oder ihm die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt ist (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG). Nach dem durch das AmtshilfeRLUMsG vom 26. 6. 2013 (BSTBl I 2013, 802) mit Wirkung ab dem VZ 2013 eingefügten § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 EStG werden darüber hinaus Beiträge nur berücksichtigt, wenn es sich um Beträge i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG an eine Einrichtung handelt, die eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 13 SGB V oder eine der Beihilfe oder freien Heilfürsorge vergleichbare Absicherung i. S. des § 193 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 VVG gewährt.

... wenn sie an eine Einrichtung gezahlt werden, ...

29 a) V fällt nicht unter § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 1 EStG. Selbst wenn V als „Versicherungsunterneh-

men“ anzusehen sein sollte, würde ein Sonderausgabenabzug voraussetzen, dass dieses Unternehmen das Versicherungsgeschäft im Inland betreiben darf (Doppelbuchst. aa) oder ihm die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt ist (Doppelbuchst. bb). Gemäß § 8 Abs. 1 VAG bedürfen Versicherungsunternehmen zum Geschäftsbetrieb der Erlaubnis der Aufsichtsbehörde. Da V in den Streitjahren weder eine solche Erlaubnis erteilt war noch die Voraussetzungen etwaiger Ausnahmetatbestände von der Erlaubnispflicht erfüllt waren, durfte V das Versicherungsgeschäft im Inland nicht betreiben. Das ist zwischen den Beteiligten unstrittig.

... die eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall gewährt, ...

30 b) Für die Abziehbarkeit der an V geleisteten Beiträge kommt es daher darauf an, ob es sich bei V um eine Einrichtung handelt, die eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 13 SGB V gewährt (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 EStG), und ob auf die Leistungen des V ein Anspruch besteht (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a Satz 1 EStG).

... wenn auf deren Leistungen ein Anspruch besteht

31 Ein Anspruch ist das Recht, von einem anderen ein Tun oder Unterlassen zu verlangen (§ 194 Abs. 1 BGB). Zur Beurteilung des Bestehens eines Anspruchs auf die Leistungen ist die Satzung des V auszulegen. Ergänzend können weitere Quellen – z. B. der Internetauftritt, Werbematerial und Protokolle von Mitgliederversammlungen des V – herangezogen werden (BFH-Urteil vom 12. 8. 2020 X R 12/19, BFHE 270, 409, BFH/NV 2021, 483).

32 2. Nach diesen Maßstäben bestand auf die Leistungen des V in den Streitjahren kein Anspruch. Dies ergibt die Auslegung der in diesen Jahren geltenden Satzung, ZO und BO des V sowie die Würdigung der übrigen Umstände des Streitfalls.

Ein solcher Rechtsanspruch ...

33 a) Anspruchsgrundlagen für Leistungen, wie sie etwa die §§ 20 ff. i. V. m. § 11 SGB V für die gesetzliche Krankenversicherung enthalten, finden sich in der Satzung des V nicht.

... der Mitglieder eines Solidarvereins ...

34 Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 SGB V haben Versicherte nach den folgenden Vorschriften Anspruch auf Leistungen u. a. bei Schwangerschaft und Mutterschaft (§§ 24c bis 24i SGB V), zur Verhütung von Krankheiten und von deren Verschlimmerung sowie zur Empfängnisverhütung, bei Sterilisation und bei Schwangerschaftsabbruch (§§ 20 bis 24b SGB V), zur Erfassung von gesundheitlichen Risiken und Früherkennung von Krankheiten (§§ 25 und 26 SGB V) und zur Behandlung einer Krankheit (§§ 27 bis 52 SGB V). Nach § 20i Abs. 1 Satz 1, § 20j Abs. 1, § 22 Abs. 3, § 22a Abs. 1 Satz 1, § 23 Abs. 1, § 24 Abs. 1 Satz 1, § 24a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1, § 24b Abs. 1 Satz 1, § 24d Satz 1 SGB V usw. haben Versicherte Anspruch auf ... bzw. Anspruch auf Leistungen für Bei diesen Vorschriften handelt es sich um Anspruchsgrundlagen, die den Versicherten Ansprüche i. S. des § 194 Abs. 1 BGB vermitteln.

... bestand im Streitfall weder nach der Satzung ...

35 Die Satzung des V enthält keine vergleichbaren Regelungen. Auch § 2 Abs. 2 Buchst. a der Satzung stellt keine Anspruchsgrundlage für Leistungen des V dar. Nach dieser Norm sichern sich die Vereinsmitglieder gegenseitig rechtlich verbindlich eine umfassende flexible Krankenversorgung zu, die in Quantität und Qualität mindestens dem Niveau der gesetzlichen Krankenversicherung entspricht. Die Vorschrift beschreibt lediglich den Vereinszweck. Dies

zeigen ihre Überschrift („§ 2 Zweck des Vereins“), der den Abs. 2 einleitende Halbsatz („Zwecke des Vereins sind: ...“) und unbestimmte Begriffe wie „umfassende“ und „mindestens“. Mit der Regelung werden nur allgemeine Leitlinien der Unterstützung durch V formuliert, aber keine Rechtsansprüche der Mitglieder begründet.

36 b) § 2 Abs. 1 der Satzung schließt einen Anspruch auf Leistungen ausdrücklich aus. Die Norm bestimmt, V sei eine aufsichtsfreie Personenvereinigung gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1 VAG a. F. Nach dieser Vorschrift unterliegen der Aufsicht lediglich solche Personenvereinigungen nicht, die ihren Mitgliedern Unterstützungen gewähren, ohne dass diese Mitglieder einen Rechtsanspruch darauf haben. § 2 Abs. 1 der Satzung verneint damit einen Anspruch auf Leistungen. Diese Auslegung steht im Einklang mit dem Vorbringen der Kl. im Einspruchsverfahren. Sie erklärten, ein Rechtsanspruch auf Leistungen bestehe nicht, und trugen vor: Würde V einen solchen Rechtsanspruch gewähren, unterläge er der Versicherungsaufsicht.

37 c) Auch die Regelungen in § 5 Abs. 2 und 3 der Satzung begründen – in Zusammenschau mit der ZO und der BO – keinen Rechtsanspruch gegen V auf Leistungen im Krankheits- oder Pflegefall.

38 aa) Nach § 5 Abs. 2 der Satzung kann jedes Mitglied zur Deckung seiner Krankheitskosten die Auszahlung des Guthabens auf seinem Individualkonto verlangen. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass das Auszahlungsverlangen ins Leere geht, soweit ein Guthaben auf dem Individualkonto nicht existiert. Zu berücksichtigen ist dabei, dass nicht verbrauchte Beträge auf Individualkonten am Jahresende in den Solidarfonds fließen (§ 4 Abs. 5 Satz 2 BO). Im Hinblick auf den Auszahlungsanspruch des einzelnen Mitglieds nach § 5 Abs. 2 der Satzung verfällt das Guthaben auf dem Individualkonto daher am Ende eines jeden Jahres. Es steht zur Deckung von Kosten dieses Mitglieds lediglich im Jahr der Einzahlung zur Verfügung. Über ein Jahr hinaus können Beiträge nicht „angespart“ werden. Eine volle Kostenerstattung erfolgt mithin nur, wenn die Kosten den auf dem Individualkonto verbuchten Teil des Jahresbeitrags unterschreiten. Die Satzungsnorm gewährt somit keinen unbedingten Anspruch auf Leistungen im Falle einer Krankheit oder eines Pflegebedürfnisses. Sie spiegelt vielmehr das Interesse der Mitglieder des V wider, die Entstehung von Kosten möglichst zu vermeiden und für entstandene Kosten jeweils selbst – durch eigene Beiträge – aufzukommen.

39 bb) Gemäß § 5 Abs. 3 Satz 1 und 2 der Satzung „können“ weitere Unterstützungen an die Mitglieder aus dem Solidarfonds erbracht werden. Über einen entsprechenden Antrag entscheidet der Vorstand des V. Dieser trifft demnach eine Entscheidung im jeweiligen Einzelfall. Die Satz 2 bis 4 des § 5 Abs. 3 der Satzung enthalten Maßstäbe, an denen der Vorstand seine Entscheidung auszurichten hat. Danach besteht ein Anspruch auf Leistung nur in Fällen der medizinischen Notwendigkeit (Satz 3); in anderen Fällen entscheidet der Vorstand nach pflichtgemäßem Ermessen (Satz 5). Die Leistung „soll“ dem individuellen Bedarf entsprechen, wobei mindestens das Leistungsniveau der gesetzlichen Pflege- oder Krankenversicherung erreicht werden „soll“ (Satz 4). Der Rahmen der ZO ist zu beachten (Satz 2). Die Gesamtbetrachtung dieser Vorschriften ergibt, dass die Mitglieder des V danach keinen Rechtsanspruch auf Erstattung ihrer Kosten haben. Zwar sprechen Satz 3 und 5 für eine Pflicht zur Leistung dem Grunde nach, wenn eine Behandlung, ein Medikament oder Hilfsmittel medizinisch notwendig ist. Ein Anspruch auf Leistungen in einer bestimmten Höhe besteht aber nicht. Die Formulierungen „können“ (Satz 1) und „soll“ (Satz 4) zeigen, dass Leistungen auf dem Niveau der gesetzlichen Versicherung gerade nicht garantiert werden. Auch aus der ZO ergeben sich keine konkreten Ansprüche. Der Zuwendungsrahmen nach § 7 ZO enthält lediglich Obergrenzen für Zahlungen

des V. Den Regelungen über die freie Therapiewahl, die freie Wahl der behandelnden Ärzte, Zahnärzte, Therapeuten und Heilpraktiker sowie des Krankenhauses lassen sich ebenso wenig konkrete Beträge entnehmen. Die Bestimmung der Höhe des Zuschusses aus dem Solidarfonds liegt somit im Ermessen des Vereinsvorstands.

40 Hinzu kommt, dass vor einer Zahlung aus dem Solidarfonds gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 BO Kosten in Höhe des halben (Richt-)Beitrags stets vom Mitglied zu tragen sind. Stehen dafür keine Mittel auf dem Individualkonto zur Verfügung, erhält das Mitglied insoweit keine Unterstützung von V (sog. „Selbstbehalt“, der von den Eigenbeteiligungen gem. der ZO zu unterscheiden ist).

... noch nach dem Aufnahmeantrag ...

41 d) Dieses Auslegungsergebnis wird durch den von V in den Streitjahren verwendeten Aufnahmebogen gestützt. Darin bestätigen die Ast. durch ihre Unterschrift, ihnen sei bekannt, dass kein Rechtsanspruch auf bestimmte Leistungen bestehe und dass ein solcher auch nicht durch wiederholte oder regelmäßige Zahlungen in anderen Fällen begründet werde. Die Passage ist fett gedruckt und auf dem Antragsformular so positioniert, dass sie nicht übersehen werden kann. V klärt damit potenzielle Mitglieder über das Fehlen eines Rechtsanspruchs auf Leistungen auf. Dass – genauer – von einem Anspruch auf „bestimmte“ Leistungen die Rede ist, führt zu keiner anderen Bedeutung der Passage. Im Kontext der Satzung, ZO und BO des V erschließt sich nicht, weshalb lediglich ein Anspruch auf „bestimmte“ Leistungen verneint werden sollte. Denn das Anliegen des V, einen Rechtsanspruch auf Leistungen auszuschließen, wird vor allem vor dem Hintergrund des § 1 Abs. 3 Nr. 1 VAG a. F. verständlich: V soll nicht der Versicherungsaufsicht unterliegen.

... noch nach einem „Argumentarium“ ...

42 e) Das „Argumentarium“ des V bestätigt diese Würdigung. Das fünfte Prinzip der Solidargemeinschaft lautet danach „Zuwendung statt Anspruch“. Es gehe „um das Geben von Zuwendungen statt um das Erheben von Ansprüchen“. Ein individueller Anspruch gegenüber der Gemeinschaft widerspricht danach den Werten des V, der unter Solidarität stattdessen die gemeinschaftliche Zuwendung an den Einzelnen versteht. Diesem Verständnis sind die Kl. in der m. V. nicht entgegengetreten. Sie haben vielmehr erklärt, das fünfte Prinzip solle den Mitgliedern verdeutlichen, dass sich aus ihren Beitragszahlungen nicht automatisch ein Anspruch auf Leistungen ergebe.

... oder aufgrund eines Rückversicherungsvertrags

43 f) Einen Anspruch des einzelnen Vereinsmitglieds auf Leistungen begründet auch der zwischen der BASSG und der PAX geschlossene Rückversicherungsvertrag nicht. Darüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit.

§ 176 SGB V gilt erst seit dem 9. 6. 2021

44 g) Mit dem Gesetz zur digitalen Modernisierung von Versorgung und Pflege (Digitale-Versorgung-und-Pflege-Modernisierungs-Gesetz (DVPMG), BGBl. I 2021, 1309) vom 3. 6. 2021 wurde mit § 176 SGB V eine Bestandsschutzregelung für solche Solidargemeinschaften geschaffen, die die Anforderungen der Abs. 1 und 3 der Norm erfüllen. Gemäß § 176 Abs. 2 Satz 1 SGB V sind die in Abs. 1 der Vorschrift genannten Solidargemeinschaften ihren Mitgliedern zur Gewährung von Leistungen verpflichtet, die der Art, dem Umfang und der Höhe nach den Leistungen des SGB V entsprechen. Hiervon kann durch Satzung der Solidargemeinschaft nicht zum Nachteil ihrer Mitglieder abgewichen werden (§ 176 Abs. 2 Satz 2 SGB V). Diese Bestimmungen entfalten erst seit dem 9. 6. 2021 Wirkung und gelten damit nicht für die Streitjahre.

45–47 3. Ob es sich bei V um eine Einrichtung handelt, die eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 13 SGB V gewährt (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 EstG), braucht mangels Anspruchs der Mitglieder auf eine solche Absicherung nicht geklärt zu werden. ...

Anmerkung

In Deutschland besteht eine Pflicht zur Absicherung im Krankheitsfall. Bereits vor deren Einführung entstanden Vereine, die ihren Mitgliedern – als Alternative zur gesetzlichen und privaten Krankenversicherung – Unterstützung in Krankheitsfällen gewähren. Diese sog. **Solidarvereine oder Solidargemeinschaften** bzw. ihre Mitglieder kämpfen an mehreren Fronten um die Anerkennung ihres Versorgungskonzepts: Vor den **Sozialgerichten** geht es um die Akzeptanz der Mitgliedschaft als „anderweitige Absicherung im Krankheitsfall“ i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 13 SGB V und als ein mit dem Anspruch auf freie Heilfürsorge oder einer Beihilfeberechtigung vergleichbarer Anspruch i. S. des § 193 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 VVG. Vor den **FGen** wird um den Abzug der gezahlten Beiträge als Vorsorgeaufwendungen gestritten. Zugleich wehren sich die Solidarvereine dagegen, der **Versicherungsaufsicht** unterworfen zu werden.

Das **Niedersächsische FG** hatte die Abziehbarkeit der an V – den Solidarverein im Besprechungsfall – in den Jahren **2015 und 2016** geleisteten Beiträge mit Urteil vom 20. 3. 2019 3 K 157/18 (EFG 2019, 888) abgelehnt. Der BFH hat die Entscheidung aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen (Urteil vom 12. 8. 2020 X R 12/19, BFHE 270, 409, BFH/NV 2021, 483). Er hat diesem in erster Linie aufgegeben, durch Auslegung der Satzung und Heranziehung weiterer Quellen zu klären, ob auf die Leistungen des V in den Streitjahren ein **Anspruch** bestand (vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a Satz 1 EstG). Ist dies der Fall, kommt es für die Abziehbarkeit der Beiträge zudem darauf an, ob V als Einrichtung anzusehen ist, die eine **anderweitige Absicherung im Krankheitsfall** gewährt (vgl. § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 EstG). Wie das Niedersächsische FG entscheiden wird, bleibt abzuwarten.

Das beim **FG Düsseldorf** anhängige Parallelverfahren – der Besprechungsfall – hat in der Zwischenzeit geruht. Nach Ergehen des BFH-Urteils wurde das Verfahren fortgesetzt und die Klage nunmehr abgewiesen. Das Gericht ist dem FA darin gefolgt, dass die an V gezahlten Beiträge nicht als SA abgezogen werden können. Es ist durch Auslegung der Satzung und unter Berücksichtigung des Aufnahmebogens und eines „Argumentariums“ des V zu dem Schluss gelangt, dass in den Streitjahren **2013 und 2014 kein Anspruch** der Mitglieder auf Leistungen im Krankheitsfall bestand.

Auch beim **FG Münster** sind dem Vernehmen nach Parallelverfahren anhängig.

Für die Zukunft hat der Gesetzgeber die seit Jahren bestehende **Rechtsunsicherheit** inzwischen **beseitigt**. Seit dem 9. 6. 2021 erhalten solche Solidarvereine Bestandsschutz, die am 20. 1. 2021 bestanden haben und seit ihrer Gründung ununterbrochen fortgeführt wurden, wenn sie ihre dauerhafte Leistungsfähigkeit alle fünf Jahre durch ein versicherungsmathematisches Gutachten dem BMG nachweisen. Die Mitglieder dieser Vereine haben gem. § 176 Abs. 2 SGB V einen **gesetzlichen Anspruch** auf Leistungen, die der Art, dem Umfang und der Höhe nach den Leistungen nach dem SGB V entsprechen. Davon kann durch Satzung nicht zum Nachteil der Vereinsmitglieder abgewichen werden.

Richterin am FG Dr. Sina Baldauf

10 Kosten einer geschlechtsumwandelnden Operation

FG München, Urteil vom 14. 9. 2021 6 K 2485/20 – rechtskräftig.

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einer geschlechtsumwandelnden Operation in Thailand entstanden sind, sind nicht als ag. Bel. berücksichtigungsfähig, wenn die Kosten einer derartigen Operation von der Krankenkasse übernommen worden wären, wenn sie in einem Vertragskrankenhaus der Krankenkasse durchgeführt worden wäre.

ESTG § 33.

1–27 Die Klin. wurde als Junge geboren, fühlte sich aber bereits seit dem vierten Lebensjahr dem weiblichen Geschlecht zugehörig. Zunehmend habe sich die Klin. immer weniger mit ihrem angeborenen Geschlecht identifizieren können. Der Leidensdruck sei immer größer geworden. Nach zahlreichen (auch kulturell bedingten) gescheiterten Versuchen, in ihrer biologischen Rolle zurechtzukommen, und mehrfacher schwerwiegender depressiver und verzweifelter Einbrüche, wanderte die Klin. nach Deutschland aus, da sie in ihrer Heimat aufgrund ihrer Transsexualität um ihr Leben fürchtete. In Deutschland habe die Klin. fortan vom ersten Tag an als Frau gelebt und sofort nach ihrer Ankunft die Behandlung nach dem TSG (Verfahren nach dem Transsexuellengesetz) aufgenommen. Sie habe eine Psychotherapie absolviert, sich regelmäßig zur Begutachtung Ärzten vorgestellt und seit ca. Mitte 2016 auch bereits geschlechtsangleichende Hormone eingenommen. Der gerichtlich bestellte Gutachter kam nach seiner Begutachtung zu dem Ergebnis, dass diagnostisch eine Mann-zu-Frau-Transsexualität anzunehmen sei. Die Krankenkasse der Klin. sagte die Kostenübernahme für die geschlechtsangleichende Operation bei Transsexualität zu, wenn die Operation in einem geeigneten Vertragskrankenhaus durchgeführt würde. Die Klin. sei bei mehreren deutschen Ärzten vorstellig gewesen. Dabei sei ihr mitgeteilt worden, dass die Wartezeit bis zur geschlechtsangleichenden Operation mindestens 1 bis 1 1/2 Jahre betragen würde. Zudem seien die dort erzielbaren Ergebnisse, die man ihr anhand von Vergleichsfotos aufzeigte, für die Klin. nicht zufriedenstellend gewesen. Aufgrund ihrer psychischen Verfassung, die das Abwarten einer entsprechend langen Wartezeit für einen Operationstermin in Deutschland nicht zugelassen hätte, dem großen Bedürfnis nach endgültiger Veränderung und Identifizierung sowie der Tatsache, dass die Ärzte in Thailand auf dem Gebiet der geschlechtsangleichenden Maßnahmen weltweit führend seien, habe sich die Klin. entschlossen, die Operation in Thailand durchführen zu lassen. Vor der Operation ließ sich die Klin. u. a. Spermien entnehmen und diese kryokonservieren. Dies sei die einzige Möglichkeit für die Klin., dass sich ihr bestehender Wunsch nach einem leiblichen Kind trotz Geschlechtsumwandlung erfüllen könne. Eine Kostenübernahme bzw. -erstattung durch die zuständige Krankenkasse erfolgte insgesamt nicht, da die Operation in keinem Vertragskrankenhaus durchgeführt worden sei. Mit der ESt-Erklärung 2018 machte die Klin. Kosten für die geschlechtsangleichende Operation i. H. v. insgesamt 22 943 € als Krankheitskosten bei den ag. Bel. geltend.

Im Einzelnen:

– Geschlechtsumwandlung in Thailand:	14 000
– Flugkosten:	669
– Hotelkosten vor und nach OP:	1 226
– Nachbehandlung in ...:	6 599
– Medikamentenzuzahlung:	142
– Fahrten zum Arzt:	307
– alle Beträge in € Σ:	22 943

Mit dem ESt-Bescheid 2018 erkannte das beklagte FA die geltend gemachten Krankheitskosten – mit Ausnahme von 449 € (Medikamentenzuzahlung und Fahrten zum Arzt) – nicht als ag. Bel. an, da die Krankenkasse erwiesenermaßen die Kosten für den Eingriff übernommen hätte, wenn dieser in Deutschland oder Europa durchgeführt worden wäre. Demzufolge wären aus Sicht des Bekl. keine oder auf jeden Fall erheblich geringere Aufwendungen entstanden. Es handle sich daher um Aufwand, der nicht aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig ist, sondern auf einer freien Willensentscheidung beruht und deshalb gem. § 12 Nr. 1 EStG den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung zuzurechnen ist. Gegen diesen ESt-Bescheid legte die Klin. Einspruch ein, der mit der Einspruchsentscheidung als unbegründet zurückgewiesen wurde. Hiergegen richtet sich die Klage. Der Klin. stünde die Arztwahl frei und zwar unabhängig von einer Erstattungsleistung der Krankenkasse. Eine geschlechtsangleichende Operation stelle einen sehr schwerwiegenden Eingriff dar, dessen Folgen nicht mehr rückgängig gemacht werden könnten. Daher habe die Klin. ein berechtigtes Interesse daran gehabt, den Eingriff von sehr kompetenten und erfahrenen Ärzten durchführen zu lassen, zu denen sie Vertrauen haben konnte. Die thailändischen Ärzte hätten eine Führungsrolle auf dem Fachgebiet der geschlechtsangleichenden Operationen. Die Notwendigkeit der Geschlechtsumwandlung sei bescheinigt gewesen, so dass die Operation zwangsläufig und unumgänglich und die Wartezeit in Deutschland nicht zumutbar gewesen seien.

Folgende weitere Krankheitskosten i. H. v. 16 193 € seien bei den ag. Bel. zusätzlich zu berücksichtigen:

	Aufwand	bereits berücksichtigt	Differenz
– Geschlechtsumwandlung in Thailand:	14 000	0	14 000,00
– Flugkosten:	669	0	669,00
– Hotelkosten vor und nach OP:	1 226	0	1 226,00
– Nachbehandlung in ...:	0	0	0
– Medikamentenzuzahlung:	142	142	0
– Fahrten zum Arzt:	307	307	0
– Miete für Lagerung von Kryo-Spermien:	297,50	0	297,50
– alle Beträge in € Σ:	16 641,50	449	16 192,50

Die Kosten der Nachbehandlung in ... werden im Klageverfahren nicht mehr geltend gemacht, dafür jedoch zusätzlich zur ursprünglichen Erklärung die Mietaufwendungen für die Lagerung von Kryo-Spermien.

Aus den Gründen:

28 1. Die Klage ist unbegründet.

29 a) Ob die Aufwendungen für die Lagerung der Spermien i. H. v. 297,50 € grundsätzlich als ag. Bel. berücksichtigungsfähig sind, kann dahingestellt bleiben.

30 Hat die Klage bezüglich der Kosten der Geschlechtsumwandlung (Operationskosten: 14 000 €) Erfolg, so reduziert sich die ESt schon deshalb auf 0 €. Hat die Klage insoweit keinen Erfolg, wirken sich die Lagerungskosten nicht aus, weil maximal ag. Bel. i. H. v. 746,50 € (449 € + 297,50 €) berücksichtigungsfähig wären, diese aber unter der zumutbaren Belastung (... €) lägen.

Aufwendungen für eine Geschlechtsumwandlung können grundsätzlich als ag. Bel. berücksichtigungsfähig sein

31 b) Nach § 33 EStG wird die ESt auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleichen

Familienstands (ag. Bel.) erwachsen. Zwangsläufig erwachsen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen dann, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen. Vom Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen sind dagegen die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind.

32 Nach ständiger Rspr. des BFH erwachsen dem Steuerpflichtigen Krankheitskosten – ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung – aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Aufwendungen für die eigentliche Heilbehandlung werden typisierend als ag. Bel. berücksichtigt, ohne dass es im Einzelfall der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG an sich gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach bedarf. Bei den typischen und unmittelbaren Krankheitskosten wird die Außergewöhnlichkeit letztlich unwiderleglich vermutet und die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen weder dem Grunde nach (stets aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig) noch der Höhe nach (Angemessenheit und Notwendigkeit im Einzelfall) geprüft (vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 21. 2. 2018 VI R 11/16, BFH/NV 2018, 761, m. w. N.).

33 Nach diesen Grundsätzen sind die Aufwendungen der Klin. für die Geschlechtsumwandlung grundsätzlich als ag. Bel. berücksichtigungsfähig. Die medizinische Indikation ergibt sich aus der grundsätzlichen Kostenzusage der Krankenkasse. Dies ist insoweit zwischen den Beteiligten unstrittig.

Sie sind jedoch dann nicht zwangsläufig, wenn die Krankenkasse die Kosten der Behandlung in einem Vertragskrankenhaus übernommen hätte ...

34 c) Problematisch ist im Streitfall, ob die Aufwendungen für die Behandlung in Thailand berücksichtigungsfähig sind, obwohl sie bei einer Behandlung in einem Vertragskrankenhaus von der Krankenkasse getragen worden wären.

35 Das FG Berlin-Brandenburg führt in seinem Urteil vom 19. 4. 2017 11 K 11327/16 (EFG 2017, 1265) unter Verweis auf BFH-Urteile (vom 20. 9. 1991 III R 91/89, BFHE 165, 525, BStBl II 1992, 137; vom 18. 6. 1997 III R 84/96, BFHE 183, 476, BStBl II 1997, 805) aus, dass der Verzicht auf Ersatzansprüche auch dann schädlich ist, wenn er aus nachvollziehbaren wirtschaftlichen Gründen erfolgt, etwa um – wie im Streitfall – eine Beitragsrückerstattung des Krankenversicherers zu erhalten. Kann sich der Steuerpflichtige durch Rückgriff gegen seinen Versicherer schadlos halten, ist eine Abwälzung seiner Aufwendungen auf die Allgemeinheit nicht gerechtfertigt, sofern nicht ausnahmsweise Gründe erkennbar sind, die den Verzicht selbst als zwangsläufig oder die Geltendmachung des Erstattungsanspruches als unzumutbar erscheinen lassen könnten. Aufwendungen sind nur dann zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihnen nicht entziehen kann, nicht aber, wenn der Verzicht auf Erstattungsansprüche gegen einen Versicherer wirtschaftlich vernünftig ist.

36 Der BFH hat es in seinem Urteil vom 29. 11. 2017 X R 3/16 (BFH/NV 2018, 653) dahinstehen lassen, ob überhaupt eine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen i. S. des § 33 Abs. 1 EStG in den Fällen bejaht werden kann, in denen der Steuerpflichtige auf die ihm zustehende Erstattung der Krankheitskosten verzichtet.

37 Das Niedersächsische FG hat betont, dass, wenn sich ein Steuerpflichtiger durch Rückgriff gegen seinen Versicherer schadlos halten kann, eine Abwälzung seiner Kosten auf die Allgemeinheit nicht gerechtfertigt ist, es sei denn, es liegen Gründe vor, die den Verzicht selbst oder die Geltendmachung von Ersatzansprüchen als unzumutbar erscheinen lassen (vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 20. 2. 2019 9 K 325/16, EFG 2019, 712).

38 Dies bedeutet, es ist die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen und nicht nur die der Krankheit selbst zu berücksichtigen. Die Zwangsläufigkeit ist nicht gegeben, wenn der Steuerpflichtige die Aufwendungen freiwillig trägt. Der Grund für diese willentliche Entscheidung ist grundsätzlich unerheblich. Entsprechend hat der BFH in seinem Urteil vom 21. 2. 2008 III R 30/07 (BFH/NV 2008, 1309) auch ausgeführt, dass Aufwendungen nicht zwangsläufig sind, wenn sie durch die zumutbare Inanspruchnahme anderweitiger Ersatzmöglichkeiten hätten abgewendet werden können.

39 Im Streitfall hat die Klin. jedoch nicht auf eine Erstattung verzichtet, sondern die konkrete Behandlung war nicht erstattungsfähig, weil sie nicht in einem Vertragskrankenhaus durchgeführt wurde. Wäre die Behandlung jedoch in einem Vertragskrankenhaus der Krankenkasse durchgeführt worden, hätte diese, vorbehaltlich eines etwaigen Selbstbehaltes, die Kosten übernommen, eine Ersatzmöglichkeit wäre insoweit gegeben gewesen. Diese Konstellation ist mit dem Verzicht auf eine Erstattung vergleichbar.

... und die Durchführung der Operation in einem Vertragskrankenhaus für die Klin. zumutbar gewesen wäre

40 Dass die Durchführung der Operation in einem Vertragskrankenhaus für die Klin. nicht zumutbar gewesen wäre, ist nicht ausreichend dargelegt.

41 Von ihrer Übersiedlung nach Deutschland ... sind bis zur in Thailand durchgeführten Operation ... Jahre vergangen, und zwei Jahre seit Beginn der Behandlung mit geschlechtsangleichenden Hormonen im Jahr 2016. Nachvollziehbar ist ein Leidensdruck dahingehend, die finale Geschlechtsumwandlung nach Vorliegen der medizinischen Voraussetzungen möglichst rasch durchführen zu lassen. Dies heißt jedoch nicht, dass eine mögliche weitere Wartezeit von 1 bis 1 1/2 Jahren, die im Übrigen auch nicht ausreichend nachgewiesen ist, unzumutbar gewesen wäre. Bei einer ganzen Reihe anderer notwendiger Operationen, Therapien oder Behandlungen muss teilweise ebenfalls mit erheblichen Wartezeiten gerechnet werden.

42 Nicht zu beurteilen war, ob die Operation in Thailand zu besseren Ergebnissen geführt hat als eine Operation in einem Vertragskrankenhaus. Entsprechend gelten hier die Ausführungen des BFH in seinem Urteil vom 17. 7. 1981 VI R 77/78 (BFHE 133, 545, BStBl II 1981, 711, Rz. 18), dass für derartige Differenzierungen die Steuerbehörden und Steuergerichte grundsätzlich nicht kompetent sind. Beanstandungen sind insoweit nur gerechtfertigt, wenn ein für jedermann offensichtliches Missverhältnis zwischen dem erforderlichen und dem tatsächlichen Aufwand vorliegt.

43 Dass die Geschlechtsumwandlung in einem Vertragskrankenhaus der Krankenkasse nicht zu einem vergleichbaren ästhetischen und funktionalen Ergebnis geführt hätte, wurde von der Klin., die insoweit die Feststellungslast trägt, nicht ausreichend dargelegt. Dass sie sich für eine Behandlung bei einem erfahrenen Operateur in Thailand entschieden hat, war ihre willentliche, autonome Entscheidung.

44 Unerheblich ist im Übrigen, ob die geschlechtsumwandelnde Operation in einem Vertragskrankenhaus – unabhängig von der Frage der Kostentragung – insgesamt teurer als die in Thailand gewesen wäre. Ebenfalls unerheblich ist, ob ein Selbstbehalt als ag. Bel. berücksichtigungsfähig gewesen wäre.

45 e) Damit sind die Aufwendungen der Geschlechtsumwandlung in Thailand nicht als weitere ag. Bel. zu berücksichtigen.

46–47 Die geltend gemachten Flugkosten und die Hotelkosten sind schon deshalb ebenfalls nicht zu berücksichtigen. ...

48 Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.

Anmerkung

I. Problemstellung

Bei der Klin. lagen unstrittig die nach dem Transsexuellengesetz erforderlichen Voraussetzungen für eine geschlechtsumwandelnde Operation vor. Die Krankenkasse der Klin. hatte die Kostenübernahme für die geschlechtsangleichende Operation bei Transsexualität zugesagt, wenn die Operation in einem geeigneten Vertragskrankenhaus durchgeführt würde.

Die Operation wurde dann jedoch nicht in einem Vertragskrankenhaus der Krankenkasse (in Deutschland oder im Bereich der EU), sondern in Thailand durchgeführt, mit der Folge, dass die Krankenkasse die Kostenübernahme insoweit ablehnte.

Zu entscheiden war, ob der Klin. ihre Aufwendungen für die Operation in Thailand zwangsläufig erwachsen sind.

II. Entscheidung des FG

Der BFH hat es in seinem Urteil vom 29. 11. 2017 X R 3/16 (BFH/NV 2018, 653) dahinstehen lassen, ob überhaupt eine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen i. S. des § 33 Abs. 1 EStG in den Fällen bejaht werden kann, in denen der Steuerpflichtige auf die ihm zustehende Erstattung der Krankheitskosten verzichtet. Das FG Berlin-Brandenburg (Urteil vom 19. 4. 2017 11 K 11327/16, EFG 2017, 1265) und das Niedersächsische FG (Urteil vom 20. 2. 2019 9 K 325/16, EFG 2019, 712) haben entschieden, dass der Verzicht auf Ersatzansprüche auch dann schädlich ist, wenn er aus nachvollziehbaren wirtschaftlichen Gründen erfolgt, Abwälzung der Kosten auf die Allgemeinheit sei dann nicht gerechtfertigt.

Der Streitfall unterscheidet sich von diesen Entscheidungen dadurch, dass die Klin. nicht auf eine Erstattung verzichtet hat, sondern die konkrete Behandlung nicht erstattungsfähig war, weil sie nicht in einem Vertragskrankenhaus durchgeführt wurde.

Die Klageabweisung begründet das FG damit, dass die vorliegende Fallgestaltung mit dem Verzicht auf eine Erstattung vergleichbar ist, denn bei Durchführung der Operation in einem Vertragskrankenhaus der Krankenkasse wären die Kosten übernommen worden. Dass die Durchführung der Operation in einem Vertragskrankenhaus für die Klin. nicht zumutbar gewesen wäre, wurde im Streitfall nicht ausreichend dargelegt.

Die (nicht eingelegte) Revision wurde zugelassen, weil zur konkreten Streitfrage, soweit ersichtlich, keine höchstrichterliche Rspr. vorliegt.

Richter am FG Stefan Pröller

11 Erste Tätigkeitsstätte des Leiharbeitnehmers

Niedersächsisches FG, Urteil vom 13. 7. 2021 13 K 63/20 – vorläufig nicht rechtskräftig.

Ein Leiharbeitnehmer hat seine erste Tätigkeitsstätte bei der Entleiherfirma, wenn er einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung der Entleiherfirma zeitlich unbefristet zugeordnet ist.

EStG § 9 Abs. 4.

1–44 Streitig ist, ob Fahrtkosten, die im Rahmen eines Leiharbeitsverhältnisses entstanden sind, mit 0,30 € pro Entfernungskilometer (Entfernungspauschale) oder mit 0,30 € pro gefahrenen Kilometer (Auswärtstätigkeit) als WK berücksichtigt werden können.

Die Kl. sind Ehegatten, die in den Streitjahren zur ESt zusammenveranlagt werden. Der Kl. schloss am 12. 9. 2012 einen Arbeitsvertrag mit der Firma A mit Sitz in H. In dem Vertrag wurde ausgeführt, dass A seinen Kunden Mitarbeiter zur Verfügung stelle. Die dazu erforderliche Erlaubnis nach dem Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) sei vorhanden.

Weiter wurde ausgeführt:

„Der Mitarbeiter wird in H (Einstellungsort) als ... eingestellt. Der Mitarbeiter erklärt sich damit einverstanden, bei verschiedenen Kunden von A im Rahmen von ggf. auch wechselnden Projekten und Orten eingesetzt zu werden. Der räumliche Einsatzbereich wird wie folgt vereinbart: Gebiet – Norddeutschland.“

Das Arbeitsverhältnis begann am 1. 10. 2012 und war unbefristet. Nach dem Arbeitsvertrag war A – auch nach einem mehrmonatigen oder mehrjährigen Einsatz bei demselben Kunden – berechtigt, den Mitarbeiter von einem Einsatzort abzuverufen und ihn an einem anderen Einsatzort einzusetzen. Außerdem schloss der Kl. am 12. 9. 2012 eine Zusatzvereinbarung für einen Einsatz des Kl. bei dem Kunden „X1-GmbH“ in B.

Das Arbeitsverhältnis mit dem Kl. wurde von der Firma A Mitte 2014 gekündigt. Mit Schreiben vom 28. 7. 2014 nahm die Firma A die Kündigung „auf Grund des in der Zwischenzeit erfolgten Neueinsatzes bei unserem Kunden, der X2-GmbH“ zurück.

Am 30. 7. 2014 schloss der Kl. mit der Firma A eine Zusatzvereinbarung für einen Einsatz bei der Firma „X2 GmbH“ in B.

Der Kl. machte in den Einkommensteuererklärungen 2014 bis 2017 bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit die Fahrtkosten zwischen seinem Wohnort in S und dem Einsatzort in B mit 0,30 € pro gefahrenen Kilometer geltend:

Der Bekl. erkannte in den Einkommensteuerbescheiden 2014 und 2015, jeweils vom 19. 5. 2016, in dem Einkommensteuerbescheid 2016 vom 13. 4. 2014 und in dem Einkommensteuerbescheid 2017 vom 20. 3. 2019 lediglich Fahrtkosten in Höhe der Entfernungspauschale an.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren haben die Kl. Klage erhoben. Zur Begründung führen sie aus, dass ein Leiharbeitnehmer beim Entleiher keine erste Tätigkeitsstätte habe. Er übe eine Auswärtstätigkeit aus. Nach dem Arbeitsvertrag sei der Kl. verpflichtet, seine Arbeitsleistung an wechselnden Einsatzstellen zu erbringen. Die erste Tätigkeitsstätte sei nach dem Arbeitsvertrag am Einstellungsort H gewesen. Seine Arbeitgeberin habe das Recht gehabt, ihn jederzeit von einem Einsatz beim Kunden abzuverufen

und anderweitig einzusetzen. Der Kl. habe keinen Einfluss auf die zugewiesenen Einsatzstellen gehabt, er sei dem Betrieb in B nicht dauerhaft zugeordnet gewesen. Die Abordnung an den Einsatzort in B bei den Firmen X1/X2 sei niemals unbefristet gewesen. Über die Abordnung sei halbjährlich oder jährlich neu entschieden worden. Wenn das Vertragsverhältnis zwischen der Arbeitgeberin und dem Kunden beendet worden wäre, wäre der Einsatz des Kl. bei dem Entleiher ebenfalls beendet gewesen. Sinn und Zweck der Arbeitnehmerüberlassung sei der Ausgleich von Arbeitsspitzen. Eine dauerhafte Überlassung von Arbeitskräften sei weder vorgesehen noch zulässig. Das Steuerrecht müsse dem Arbeitsrecht folgen.

Der Bekl. ist der Auffassung der Kl. sei dauerhaft dem Betrieb des Entleihers zugeordnet worden. Der Kl. sei nie in H, sondern seit dem 1. 8. 2014 dauerhaft bei der Firma X2 GmbH am Standort B eingesetzt worden. Die Formulierung im Arbeitsvertrag sei dahingehend zu verstehen, dass der Kl. lediglich organisatorisch unter dem Standort H geführt worden sei. Aus dem Arbeitsvertrag ergebe sich, dass der Kl. im gesamten norddeutschen Raum hätte eingesetzt werden können. Dies sei durch die Zusatzvereinbarung dahingehend konkretisiert worden, dass eine Tätigkeit bei der X1 GmbH zu leisten gewesen sei. Es hätte in den Streitjahren weiterhin die erstmalige Zuordnung bestanden, so dass kein Reisekostenrecht anzuwenden sei. Eine jederzeitige Umsetzungs- oder Versetzungsmöglichkeit sei unschädlich. Eine dauerhafte Zuordnung zu einem Entleiher sei nur dann nicht gegeben, wenn von vornherein Abmachungen existieren würden, dass nach einem bestimmten Zeitraum ein Wechsel in einen anderen Betrieb erfolgen werde. Hinzu komme, dass der Kl. über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten in B tätig gewesen sei, so dass auch schon aus diesem Grund von einer ersten Tätigkeitsstätte auszugehen sei (§ 9 Abs. 4 Satz 3 Alt. 3 EStG). ...

Aus den Gründen:

Klage hat keinen Erfolg

45 Die Klage ist unbegründet.

46 I. Der Bekl. hat die geltend gemachten Fahrtkosten zu Recht mit der Entfernungspauschale berücksichtigt.

47 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 in der für die Streitjahre geltenden Fassung, ist zur Abgeltung dieser Aufwendungen für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufgesucht hat, 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 Satz 1 und 2 EStG).

48 2. Der Arbeitsort des Kl. in B ist die erste Tätigkeitsstätte des Kl. Deshalb können die Fahrtkosten des Kl. nur i. H. v. 0,30 € pro Entfernungskilometer (sog. Entfernungspauschale) und nicht i. H. v. 0,30 € pro gefahrenen Kilometer (Auswärtstätigkeit) berücksichtigt werden.

49 „Erste Tätigkeitsstätte“ ist nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Der Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ hat mit Wirkung ab dem VZ 2014 den bisherigen Begriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ ersetzt (vgl. Art. 1 Nr. 4 und Art. 6 des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285). Von Bedeutung ist nunmehr, ob eine „ortsfeste betriebliche Einrichtung“ vorliegt, ob der Arbeit-

nehmer dieser Einrichtung „zugeordnet“ ist und ob die Zuordnung „dauerhaft“ ist.

Werksgelände der Entleiherin als ortsfeste betriebliche Einrichtung

50 a) Das Werksgelände des X-Konzerns in B ist eine „ortsfeste betriebliche Einrichtung“ i. S. von § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG.

51 aa) „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. Eine (großräumige) erste Tätigkeitsstätte liegt auch vor, wenn eine Vielzahl solcher Mittel, die für sich betrachtet selbständige betriebliche Einrichtungen darstellen können (z. B. Werkstätten und Werkshallen, Bürogebäude und -etagen sowie Verkaufs- und andere Wirtschaftsbauten), räumlich abgrenzbar in einem organisatorischen, technischen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten stehen. Demgemäß kommt als eine solche erste Tätigkeitsstätte auch ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet (z. B. Werksanlage, Betriebsgelände, Bahnhof oder Flughafen) in Betracht (vgl. BFH-Urteile vom 10.4.2019 VIR 17/17, BFH/NV 2019, 904, Rz. 16: fliegendes Personal; vom 11.4.2019 VIR 36/16, BFHE 264, 240, BStBl II 2019, 543, Rz. 17: Gesamthafenarbeiter; vom 11.4.2019 VIR 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz. 20: Flugzeugführerin; vom 11.4.2019 VIR 12/17, BFHE 264, 265, BStBl II 2019, 551, Rz. 15: Luftsicherheitskontrollkraft; vom 1.10.2020 VIR 36/18, BFH/NV 2021, 309, Rz. 15: Werksbahn-Lokomotivführer).

52 bb) Bei dem Werksgelände des X-Konzerns handelt es sich zwar nicht um Werkstätten und Werkshallen, die von der Arbeitgeberin des Kl., der Firma A, genutzt wurden. Sie dienten aber einem von der Arbeitgeberin des Kl. „bestimmten Dritten“, nämlich der „X1-GmbH“ (bis Mitte 2014) und anschließend der „X2 GmbH“ (ab Mitte 2014) für deren standortgebundene Produktion in B. Beide genannten „Dritte“ sind Gesellschaften innerhalb des X-Konzerns. Die „X1-GmbH“ ist die zentrale Gesellschaft des X-Konzerns in Deutschland. Die „X2-GmbH“ ist eine Tochtergesellschaft der X SE. Das von diesen Gesellschaften genutzte Werksgelände in B ist – ausweislich von Luftbildern im Internet – räumlich abgegrenzt und stand in einem organisatorischen, technischen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit der genannten Gesellschaften.

Zuordnung des Kl. zur betrieblichen Einrichtung des Entleihers

53 b) Der Kl. war in den Streitjahren dieser ortsfesten betrieblichen Einrichtung des von der Arbeitgeberin bestimmten Dritten „zugeordnet“.

54 aa) Die „Zuordnung“ zu einer solchen Einrichtung wird gem. § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt.

55 bb) Zu arbeitsrechtlichen Weisungen und Verfügungen zählen alle schriftlichen, aber auch mündlichen Absprachen oder Weisungen (BT-Drs. 17/10774, 15). Die Zuordnung kann also insbesondere im Arbeitsvertrag oder durch Ausübung des Direktionsrechts kraft der Organisationsgewalt des Arbeitgebers vorgenommen werden. Die Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte muss dabei nicht ausdrücklich erfolgen. Sie setzt auch nicht voraus, dass sich der Arbeitgeber der steuerrechtlichen Folgen dieser Entscheidung bewusst ist. Wird der Arbeitnehmer von

seinem Arbeitgeber einer betrieblichen Einrichtung zugeordnet, weil er dort seine Arbeitsleistung erbringen soll, ist diese Zuordnung auf Grund der steuerrechtlichen Anknüpfung an das Dienst- oder Arbeitsrecht auch steuerrechtlich maßgebend. Deshalb bedarf es neben der arbeitsrechtlichen Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung keiner gesonderten Zuweisung zu einer ersten Tätigkeitsstätte für einkommensteuerrechtliche Zwecke. Entscheidend ist, ob der Arbeitnehmer aus der Sicht ex ante nach den arbeitsrechtlichen Festlegungen an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden sollte (BFH-Urteile vom 4. 4. 2019 VIR 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz. 16: Polizist im Streifendienst; vom 10. 4. 2019 VIR 6/17, BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, Rz. 20: Leiharbeiter; vom 11. 4. 2019 VIR 36/16, BFHE 264, 240, BStBl II 2019, 543, Rz. 20: Gesamthafenarbeiter; vom 11. 4. 2019 VIR 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz. 23: Flugzeugführerin; vom 11. 4. 2019 VIR 12/17, BFHE 264, 265, BStBl II 2019, 551, Rz. 18: Luftsicherheitskontrollkraft).

56 cc) Die arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers ist im Wege einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen. Dabei entspricht es regelmäßig der Lebenswirklichkeit, dass der Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll. Die Zuordnungsentscheidung muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden (a. A. BMF-Schreiben vom 24. 10. 2014, BStBl I 2014, 1412, Rz. 10). Eine Dokumentationspflicht ist § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht zu entnehmen (BFH-Urteile vom 10. 4. 2019 VIR 17/17, BFH/NV 2019, 904, Rz. 20: fliegendes Personal; vom 11. 4. 2019 VIR 36/16, BFHE 264, 240, BStBl II 2019, 543, Rz. 21: Gesamthafenarbeiter; vom 30. 9. 2020 VIR 10/19 VIR 10/19, BFHE 270, 465, BStBl II 2021, 306, Rz. 18: Postzusteller; vom 30. 9. 2020 VIR 11/19, BFHE 270, 470, BStBl II 2021, 308, Rz. 19: Rettungsassistent).

57 dd) Im vorliegenden Fall ergibt sich auf Grund der umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls, dass der Kl. nicht einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung seiner Arbeitgeberin in H zugeordnet war (wie es die Kl. vertreten), sondern dass er dem Werksgelände des X-Konzerns unter der Adresse ... in B zugeordnet war.

58 aaa) Zwar weisen die Kl. zu Recht darauf hin, dass in dem Arbeitsvertrag vom 12. 9. 2012 die Formulierung gewählt worden war, dass der Kl. „in H (Einstellungsort) als ... eingestellt“ wird. Der Kl. unterschrieb aber am gleichen Tage – den 12. 9. 2012 – eine Zusatzvereinbarung, die einen Einsatz des Kl. bei der „X1-GmbH“ am Standort B zum Inhalt hatte. Die Regelungen in der Zusatzvereinbarung belegen, dass die Vertragspartner von einer längerfristigen Tätigkeit am Standort B ausgingen. Es gibt nämlich mehrere vertragliche Regelungen, die erst nach einem dreimonatigen ununterbrochenen, funktionsgleichen Einsatz bei X in Kraft traten.

59 bbb) Aus der Gleichzeitigkeit der abgeschlossenen Vereinbarungen schließt der Senat, dass arbeitsrechtlich von Anfang an vorgesehen war, dass der Kl. ausschließlich in B arbeiten sollte. Dafür spricht auch die räumliche Situation. Während der Standort in B für den Kl. von seinem Wohnort in S ohne weiteres arbeitstäglich zu erreichen war, wäre dies bei einem Einsatzort in H nicht der Fall gewesen. Der Senat schließt sich zudem der Auffassung des BFH an, dass es regelmäßig der Lebenswirklichkeit entspricht, dass der Arbeitnehmer derjenigen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines Dritten zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder tätig werden soll. Dabei ist es unerheblich, dass in der Zusatzvereinbarung keine ausdrückliche arbeitsrechtliche Zuordnung zum Standort B formuliert ist. Eine spezifische Dokumentationspflicht gibt es – wie bereits ausgeführt worden ist – nicht. Es reichen

sogar mündliche Absprachen aus. Im vorliegenden Fall muss es dem Kl. aus seiner maßgeblichen ex ante Sicht klar gewesen sein, dass er nach den arbeitsrechtlichen Festlegungen – insbesondere nach der Zusatzvereinbarung – an der ortsfesten betrieblichen Einrichtung des X-Konzerns in B tätig werden sollte. Deshalb sprechen alle Umstände dafür, dass der Kl. von Beginn an dem Werksgelände der Firma X in B und nicht dem Standort H seiner Arbeitgeberin zugeordnet war.

60 ccc) Die weitere Entwicklung bestätigt die Zuordnung des Kl. zum Werksgelände des X-Konzerns in B. Als die Zusammenarbeit zwischen der Arbeitgeberin des Kl. und der X1-GmbH offenbar beendet worden war (Mitte 2014), wurde dem Kl. zunächst gekündigt. Erst durch die Neubeauftragung seitens der Firma X2-GmbH war eine weitere Beschäftigung in B möglich, so dass die Arbeitgeberin des Kl. ihre Kündigung zurückzog und den Kl. weiterbeschäftigte.

61 Dies geschah aber nur unter Abschluss einer neuen Zusatzvereinbarung vom 30. 7. 2014 für den Zeitraum ab dem 1. 8. 2014, aus der wiederum ersichtlich ist, dass der Kl. am Standort B zum Einsatz kommen sollte. Auch diese Vereinbarung war wiederum auf eine längerfristige Beschäftigung ausgelegt, da diverse Regelungen erst nach einem dreimonatigen ununterbrochenen und funktionsgleichen Einsatz eingriffen. Auch die weitere Zusatzvereinbarung vom 4. 6. 2015 ging ersichtlich von einem weitergeführten Einsatz am Standort B aus. Die Beschäftigungsbescheinigung der Arbeitgeberin vom 24. 3. 2016 lässt ebenfalls nicht erkennen, dass der Kl. dem Standort H zugeordnet war. Vielmehr wies die Bescheinigung der Arbeitgeberin ausschließlich den Standort B unter der Adresse ... in B als Einsatzort des Kl. aus.

62 ddd) Eine Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer betrieblichen Einrichtung allein aus tarifrechtlichen, mitbestimmungsrechtlichen oder organisatorischen Gründen (z. B. Personalaktenführung) ist bei fehlendem Tätigwerden des Arbeitnehmers in dieser Einrichtung keine Zuordnung i. S. von § 9 Abs. 4 EStG (BMF-Schreiben vom 25. 11. 2020 IV C 5 – S 2353/1910011 :006, BStBl I 2020, 1228, Tz. 7). Der erkennende Senat ist – ebenso wie der Bekl. – der Auffassung, dass der in dem Arbeitsvertrag genannte „Einstellungsort H“ lediglich dazu diente, den Kl. personalwirtschaftlich einem bestimmten Standort seiner Arbeitgeberin zuzuweisen, ohne dass damit eine Zuordnungsentscheidung im arbeits- und steuerrechtlichen Sinn gemeint war. Dies ergibt sich bereits zwanglos daraus, dass im Arbeitsvertrag – einen Absatz später – ein arbeitsrechtlicher Einsatz im Rahmen von wechselnden Projekten und Orten vereinbart wurde. Als Einsatzbereich wurde in diesem Absatz des Arbeitsvertrags das gesamte Gebiet Norddeutschland vereinbart. Vor diesem Hintergrund ist es naheliegend, dass die zunächst bloß grobe Zuordnung des Kl. auf ein größeres Einsatzgebiet durch die anschließend abgeschlossene Zusatzvereinbarung auf einen bestimmten Tätigkeitsort konkretisiert worden ist.

63 eee) Zwar trifft es zu, dass bei einer arbeitsrechtlichen Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer bestimmten Tätigkeitsstätte auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit, die der Arbeitnehmer dort ausübt oder ausüben soll, nicht mehr ankommt (BT-Drs. 17/10774, 15; BMF-Schreiben vom 25. 11. 2020 IV C 5 – S 2353/1910011 :006, BStBl I 2020, 1228, Tz. 7). Erforderlich ist aber nach der Rspr. des BFH, 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 (BFH-Urteile vom 4. 4. 2019 VIR 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz. 19: Polizist im Streifendienst; vom 10. 4. 2019 VIR 17/17, BFH/NV 2019, 904, Rz. 22 und 36: fliegendes Personal; vom 11. 4. 2019 VIR 36/16, BFHE 264, 240, BStBl II 2019, 543, Rz. 23: Gesamthafenarbeiter; vom

11.4.2019 VIR 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz. 26 und 38 f.: Flugzeugführerin; vom 11.4.2019 VIR 12/17, BFHE 264, 265, BStBl II 2019, 551, Rz. 21: Luftsicherheitskontrollkraft; vom 30.9.2020 VIR 10/19, BFHE 270, 465, BStBl II 2021, 306, Rz. 19 und 28: Postzusteller; vom 30.9.2020 VIR 11/19, BFHE 270, 470, BStBl II 2021, 308, Rz. 20 und 29: Rettungsassistent; vom 16.12.2020 VIR 35/18, BFH/NV 2021, 844, Rz. 20: Gerichtsvollzieher; ausführlich FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 23.5.2019 4 K 4259/17, EFG 2019, 1442, Rz. 34 ff.).

64 Denn nur unter Erfüllung dieser Voraussetzung kann die „erste Tätigkeitsstätte“ als Anknüpfungspunkt für den Ansatz von Wegekosten nach Maßgabe der Entfernungspauschale und als Abgrenzungsmerkmal gegenüber einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit dienen. Dies folgt nach Auffassung des BFH aus § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG, der zumindest für den Regelfall davon ausgeht, dass der Arbeitnehmer an der ersten Tätigkeitsstätte auch tatsächlich tätig werden soll. Darüber hinaus ist das Erfordernis einer zumindest geringfügigen Betätigung an diesem Ort nicht zuletzt dem Wortsinn des Tatbestandsmerkmals „erste Tätigkeitsstätte“ geschuldet. Denn ein Ort, an dem der Stpfl. nicht tätig wird (oder für den Regelfall nicht tätig werden soll), kann nicht als Tätigkeitsstätte angesehen werden. Schließlich erfordert auch das objektive Nettoprinzip, den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte dahingehend auszulegen, dass zumindest in geringem Umfang dort Tätigkeiten zu erbringen sind. Denn anderenfalls würde sich die Steuerlast nicht – wie es gleichheitsrechtlich geboten ist – nach der individuellen Leistungsfähigkeit des Stpfl. bestimmen, sondern nach dem Belieben seines Arbeitgebers (BFH-Urteile vom 4.4.2019 VIR 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz. 19: Polizist im Streifendienst; vom 10.4.2019 VIR 17/17, BFH/NV 2019, 904, Rz. 22: fliegendes Personal; vom 10.4.2019 VIR 6/17, BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, Rz. 23: Leiharbeiter; vom 11.4.2019 VIR 36/16, BFHE 264, 240, BStBl II 2019, 543, Rz. 23: Gesamthafenarbeiter; vom 11.4.2019 VIR 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz. 26: Flugzeugführerin; vom 11.4.2019 VIR 12/17, BFHE 264, 265, BStBl II 2019, 551, Rz. 21: Luftsicherheitskontrollkraft).

65 Der Kl. ist zwar ohne nähere Begründung a. A. als der BFH. Der erkennende Senat folgt aber der höchstrichterlichen Rspr. Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass H schon allein deshalb nicht die erste Tätigkeitsstätte des Kl. sein kann, weil der Kl. dort weder jemals gearbeitet hat noch dort jemals hat arbeiten sollen.

Dauerhaftigkeit der Zuordnung

66 c) Der erkennende Senat geht auch davon aus, dass die Zuordnung „dauerhaft“ i. S. des § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG erfolgt ist.

67 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. Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist die erste Tätigkeitsstätte nach Maßgabe des § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG diejenige betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft (1) typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder (2) je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

68 aa) Eine Zuordnung ist „unbefristet“ i. S. des § 9 Abs. 4 Satz 3 Alt. 1 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 (BFH-Urteile vom 4.4.2019 VIR 27/17, BFHE 264, 271,

BStBl II 2019, 536, Rz. 21: Polizist im Streifendienst; vom 10.4.2019 VIR 17/17, BFH/NV 2019, 904, Rz. 24: fliegendes Personal; vom 11.4.2019 VIR 36/16, BFHE 264, 240, BStBl II 2019, 543, Rz. 25: Gesamthafenarbeiter; vom 30.9.2020 VIR 10/19, BFHE 270, 465, BStBl II 2021, 306, Rz. 21: Postzusteller; vom 30.9.2020 VIR 11/19, BFHE 270, 470, BStBl II 2021, 308, Rz. 22: Rettungsassistent).

69 bb) Die Zuordnung erfolgt „für die Dauer des Dienstverhältnisses“ gem. § 9 Abs. 4 Satz 3 Alt. 2 EStG, wenn sie aus der maßgeblichen Sicht ex ante für die gesamte Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses Bestand haben soll (BFH-Urteile vom 11.4.2019 VIR 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz. 29: Flugzeugführerin; vom 11.4.2019 VIR 12/17, BFHE 264, 265, BStBl II 2019, 551, Rz. 24: Luftsicherheitskontrollkraft; vom 30.9.2020 VIR 10/19, BFHE 270, 465, BStBl II 2021, 306, Rz. 22: Postzusteller; vom 30.9.2020 VIR 11/19, BFHE 270, 470, BStBl II 2021, 308, Rz. 23: Rettungsassistent).

70 cc) Auch die geplante Zuordnung „über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus“ gem. § 9 Abs. 4 Satz 3 Alt. 3 EStG ist aus der ex-ante-Sicht des Arbeitnehmers zu beurteilen.

71 dd) Nach Auffassung des Senats ist die Zuordnung im vorliegenden Fall „unbefristet“ und damit dauerhaft erfolgt.

72 aaa) Zwar hat der BFH in seinem Urteil vom 10.4.2019 VIR 6/17 (BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, Rz. 26: Leiharbeiter) entschieden, dass eine unbefristete Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte bei einem Arbeitsverhältnis, das seinerseits befristet ist, nicht in Betracht kommt. Diese Rspr. ist im vorliegenden Fall aber nicht einschlägig, weil sich sowohl aus dem Arbeitsvertrag (Nr. 3 Buchst. a des Vertrags) als auch aus der Beschäftigungsbescheinigung der Arbeitgeberin vom 24.3.2016 ergibt, dass der Kl. in einem unbefristeten Arbeitsverhältnis stand.

73 bbb) Entgegen der Auffassung der Kl. kommt es insoweit nicht auf eine eventuelle Befristung des Vertragsverhältnisses zwischen den Unternehmen der X-Gruppe und der Arbeitgeberin des Kl. an. Unabhängig davon, dass der Inhalt dieser Verträge naturgemäß weder dem Kl. noch dem FA und dem Gericht bekannt ist, kommt es für die Frage der dauerhaften Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung auf den Arbeitsvertrag und die diesen ausfüllenden Abreden zwischen dem Arbeitnehmer und der Arbeitgeberin an. Würde man auf die zugrundeliegenden Verträge zwischen dem Arbeitgeber und dessen Kunden abstellen, müsste das FA regelmäßig prüfen, ob es die Auftragslage des Arbeitgebers rechtfertigt, von einer dauerhaften Zuordnung des Arbeitnehmers zu der ortsfesten betrieblichen Einrichtung auszugehen oder ob die wirtschaftliche Entwicklung des Arbeitgebers eher dafür spricht, dass das Arbeitsverhältnis mit dem Arbeitnehmer alsbald aufgelöst wird (ähnlich Niedersächsisches FG, Urteil vom 28.5.2020 1 K 382/16, EFG 2020, 1412, Rz. 38, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VIR 32/20). Solche Erwägungen können für die Beurteilung der dauerhaften Zuordnung keine Rolle spielen. Deshalb ist es nach Ansicht des Senats auch unerheblich, dass die Leiharbeitsverhältnisse von den X-Unternehmen offenbar jährlich gegenüber der Firma A verlängert worden sind.

74 ccc) Entscheidend sind vielmehr die Vereinbarungen zwischen dem Kl. und seiner Arbeitgeberin. In den Zusatzvereinbarungen vom 12.9.2012, vom 30.4.2017 und vom 4.6.2015 befanden sich keine Klauseln über ein absehbares Ende der Beschäftigung bei der Firma X. Die einzigen Regelungen im Zusammenhang mit einer Beendigung der Tätigkeit bezogen sich darauf, dass die zusätzlichen Ansprüche (Equal Pay) entfallen sollten, wenn der Kl. nicht mehr in dem Betrieb von X tätig sein würde. Damit knüpfen die Zusatzvereinbarungen an die grundlegende Regelung in Nr. 4 Buchst. a des Arbeitsvertrags an, nach der die

Arbeitgeberin auch nach mehrmonatigem oder mehrjährigem Einsatz bei demselben Kunden berechtigt war, den Mitarbeiter von dem Einsatzort abzurufen und an einen anderen Einsatzort einzusetzen.

Befristetes Leiharbeitsverhältnis schließt dauerhafte Zuordnung nicht aus

75 ddd) Der BFH hat bereits entschieden, dass das Vorliegen eines befristeten Leiharbeitsverhältnisses die Annahme einer dauerhaften Zuordnung nicht ausschließt und dass der dem Direktionsrecht des Arbeitgebers geschuldete allgemeine Vorbehalt der jederzeitigen Umsetzung oder Versetzung im Arbeitsvertrag einer dauerhaften Zuordnung nicht entgegensteht (BFH-Urteil vom 10.4.2019 VIR 6/17, BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, Rz. 31: Leiharbeitnehmer). Die bloße Möglichkeit der Versetzung an einen anderen Arbeitsort führt für sich genommen noch nicht zu einer lediglich befristeten Zuordnung (BFH-Urteile vom 4.4.2019 VIR 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz. 29: Polizist im Streifendienst; vom 10.4.2019 VIR 17/17, BFH/NV 2019, 904, Rz. 33 f.: fliegendes Personal; vom 11.4.2019 VIR 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz. 34: Flugzeugführerin; vom 30.9.2020 VIR 10/19, BFHE 270, 465, BStBl II 2021, 306, Rz. 27: Postzusteller; vom 30.9.2020 VIR 11/19, BFHE 270, 470, BStBl II 2021, 308, Rz. 28: Rettungsassistent). Der bloße arbeitsvertragliche Vorbehalt, dass der Verleiher den Arbeitnehmer von der ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Entleihers abziehen könnte, reicht also nicht aus, um eine dauerhafte Zuordnung zu der Einrichtung des Entleihers zu verneinen.

76 eee) Deshalb ist im vorliegenden Fall eine dauerhafte Zuordnung gegeben. Unabhängig von dem generellen Vorbehalt der grundsätzlich möglichen anderweitigen Verwendung des Kl. waren die Zusatzvereinbarungen nach ihrem erkennbaren Sinn so abgefasst, dass der Kl. „bis auf Weiteres“ also nicht befristet bei den X-Unternehmen eingesetzt werden sollte (ebenso BFH-Urteil vom 10.4.2019 VIR 17/17, BFH/NV 2019, 904, Rz. 34, in ausdrücklicher Abgrenzung zum Niedersächsischen FG, Urteil vom 30.11.2016 9 K 130/16, EFG 2017, 202). Es gab keine Regelungen, die einen Einsatz bei anderen Kunden oder an anderen Einsatzorten in absehbarer Zeit wahrscheinlich machten. Deshalb konnte der Kl. aus seiner maßgeblichen ex ante Sicht davon ausgehen, dass er ohne eine von vornherein absehbare zeitliche Beschränkung an dem Standort in B tätig werden könnte. Daher konnte sich der Kl. – wie andere Arbeitnehmer auch, die nicht bei Zeitarbeitsunternehmen beschäftigt sind – auf seine Arbeitswegsituation einstellen (ebenso Niedersächsisches FG, Urteil vom 28.5.2020 1 K 382/16, EFG 2020, 1412, Rz. 35, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VIR 32/20).

77 fff) Nach Auffassung des Senats spricht der Umstand, dass während des Streitzeitraums der Entleiher von der „X1-GmbH“ zur „X2-GmbH“ gewechselt hat, nicht gegen die Würdigung, dass eine unbefristete und damit dauerhafte Zuordnung zu der ortsfesten betrieblichen Einrichtung vorlag.

78 Insoweit ist allerdings zu berücksichtigen, dass der BFH in seinem Urteil vom 10.4.2019 VIR 6/17 (BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, Rz. 28: Leiharbeitnehmer) entschieden hat, dass ein Arbeitnehmer, der im Rahmen eines befristeten Arbeitsverhältnisses bereits einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet war und im weiteren Verlauf des Arbeitsverhältnisses einer anderen Tätigkeitsstätte zugeordnet wird, der zweiten Tätigkeitsstätte nicht mehr dauerhaft zugeordnet ist. In Bezug auf die zweite Zuordnung steht – aus der auch insoweit maßgeblichen Sicht ex ante – fest, dass sie jedenfalls nicht gem. § 9 Abs. 4 Satz 3 Alt. 2 EStG für die gesamte Dauer des Dienstverhältnisses gilt, sondern lediglich für die Dauer des verbleibenden Arbeitsverhältnisses.

79 Das zitierte BFH-Urteil ist aber nach Ansicht des erkennenden Senats aus mehreren Gründen auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar. Zunächst ist das BFH-Urteil vom 10.4.2019 VIR 6/17 (BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539) für ein befristetes Leiharbeitsverhältnis ergangen, auf das die Vorschrift in § 9 Abs. 4 Satz 3 Alt. 1 EStG („unbefristete Zuordnung“) – die im vorliegenden Fall als einschlägig angesehen wird – von vornherein nicht anwendbar ist. Die Ausführungen des BFH beziehen sich auf § 9 Abs. 4 Satz 3 Alt. 2 EStG. Außerdem lag dem BFH in seinem Urteil vom 10.4.2019 VIR 6/17 (BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539) ein Sachverhalt vor, bei dem es um die Zuordnung zu verschiedenen Tätigkeitsstätten und nicht um den Austausch der Entleiher ging. Im vorliegenden Fall hat der Kl. vor und nach dem Wechsel der Entleiher auf dem Werksgelände des X-Konzerns gearbeitet, ohne dass sich an dem Tätigkeitsort etwas geändert hat. Da sich die steuerrechtlich relevante Zuordnung nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG auf die „ortsfeste betriebliche Einrichtung“ und nicht auf den „vom Arbeitgeber bestimmten Dritten“ bezieht, ist es nach Auffassung des erkennenden Senats unerheblich, ob sich der Eigentümer oder Nutzungsberechtigte der ortsfesten betrieblichen Einrichtung ändert. Entscheidend ist, ob der Stpfl. örtlich an derselben Tätigkeitsstätte tätig bleibt.

Keine Belastungsunterschiede zwischen Kl. und Stammebelegschaft

80 ggg) Das Gericht kann keinen tatsächlichen Unterschied in der Belastungssituation zwischen dem Kl. und der Stammebelegschaft der X-Unternehmen – die für die Fahrtkosten nur die Entfernungspauschale geltend machen können – erkennen. Die Änderung des Reisekostenrechts durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285) diente auch dazu, entstandene Wertungswidersprüche auf Grund von Einzelfallentscheidungen der Rspr. zu beseitigen und Belastungsgleichheit bei gleichen Sachverhalten wiederherzustellen. Die Annahme einer dauerhaften Zuordnung des Kl. zur ortsfesten betrieblichen Einrichtung der X-Unternehmen gewährleistet, dass Gleiches gleich behandelt wird.

81 Die Entfernungspauschale ist für Fälle der vorliegenden Art, die durch immer wiederkehrende Fahrten zu derselben Tätigkeitsstätte geprägt sind, eine sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip, die durch die Begrenzung der Abzugsmöglichkeit berücksichtigt, dass sich der Arbeitnehmer auf die immer gleichen Wege einstellen und die Wegekosten minimieren kann (vgl. BFH-Urteil vom 4.4.2019 VIR 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz. 31: Polizist im Streifendienst).

Unbeachtlichkeit des ergänzenden Vortrags

82 II. Soweit die Kl. auf Nachfrage des Berichterstatters zu der Anzahl der Fahrten weiter vorgetragen haben, hat die Klage ebenfalls keinen Erfolg.

83 1. Zwar behaupten die Kl. nunmehr, dass im Jahr 2015 mehr Fahrten angefallen seien (224), als in der Steuererklärung erklärt und von dem Bekl. berücksichtigt (220) worden sind. Dennoch scheidet ein Abzug mangels Nachweises aus. Der Berichterstatter hatte die Kl. ausdrücklich aufgefordert, die Anzahl der Fahrten nachzuweisen. Die Kl. haben eingeräumt, dass sie einen Nachweis nicht mehr führen können. Allein auf Grund des Vortrags der Kl. dürfen die zu berücksichtigenden Fahrten nicht erhöht werden. Es handelt sich lediglich um eine Schätzung der Kl., für die es an einer tatsächlichen Grundlage fehlt.

84 2. Ein erweiterter Abzug scheidet auch aus, soweit die Kl. zu dem Aufenthalt des Kl. in R (Ausland) nunmehr näher vorgetragen haben. Die Kl. haben weder in der Steuererklärung für das Jahr 2016 noch während des Einspruchs-

und Klageverfahrens geltend gemacht, dass dem Kl. insofern Aufwendungen entstanden sind. Auswirkungen auf die erste Tätigkeitsstätte hatte der Aufenthalt in R – entgegen der Behauptung der Kl. im Einspruchsverfahren – nicht, weil es sich nur um zwei kurze auswärtige Tätigkeiten handelte („Lieferantenbesuch“), die den Charakter des Arbeitsortes in B als erste Tätigkeitsstätte nicht berühren.

85 3. Soweit die Kl. für die Streitjahre 2014 und 2016 eingeräumt haben, dass die Anzahl der Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte vermutlich niedriger war, als in den Steuererklärungen angegeben worden sind (2014: 211 statt 220; 2016: 207 statt 214) darf das Gericht die geringere Anzahl an Fahrten nicht zu Grunde legen. Das sog. finanzgerichtliche Verböserungsverbot erlaubt es nicht, dass das FG eine höhere Steuer auswirft, als von dem Bekl. festgesetzt worden ist.

Zulassung der Revision

86–87 ... IV. Die Revisionszulassung ergibt sich aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung. Es fehlt an einer höchstrichterlichen Rspr. zu der Frage, wann Leiharbeiter, die in einem unbefristeten Leiharbeitsverhältnis stehen, einem Arbeitsort „dauerhaft“ zugeordnet sind. Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 10. 4. 2019 VIR 6/17 (BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539: Leiharbeiter im befristeten Arbeitsverhältnis) sind nach Auffassung des Senats auf die vorliegende Fallkonstellation nicht anwendbar. Deshalb hat auch schon der 1. Senat des Niedersächsischen FG in seinem Urteil vom 28. 5. 2020 1 K 382/16 (EFG 2020, 1412, Az. des BFH: VIR 32/20) die Revision zugelassen.

Anmerkung

I. Problemstellung und Rechtslage

Die Entscheidung befasst sich mit der Frage, ob ein Leiharbeiter seine erste Tätigkeitsstätte beim Entleiherunternehmen hat, wenn er einem Standort des Entleihers zeitlich unbefristet zugeordnet ist.

Aufwendungen des Arbeitnehmers für **Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** sind gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nur mit einer **Entfernungspauschale** von 0,30 € pro km der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (= einfacher Weg) als WK abzugsfähig.

Erste Tätigkeitsstätte ist nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die **ortsfeste betriebliche Einrichtung** des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer **dauerhaft zugeordnet** ist. Die Zuordnung wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt (§ 9 Abs. 4 Satz 2 EStG). Von einer dauerhaften Zuordnung ist gem. § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG 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.

Existiert **keine erste Tätigkeitsstätte**, so ist ein unbeschränkter WK-Abzug nach **Reisekostengesichtspunkten** möglich.

II. Die Entscheidung des FG

Das FG hat die Klage abgewiesen. Es hat entschieden, dass der Leiharbeiter im Streitfall seine erste Tätigkeitsstätte am Standort des Entleiherunternehmens gehabt hat, so dass ein WK-Abzug für Fahrtkosten nur in Höhe der Entfernungspauschale und nicht nach Reisekostengesichtspunkten möglich war. Zur Begründung hat das FG ausgeführt, dass der Kl. unbefristet (§ 9 Abs. 4

Satz 3 Alt. 1 EStG) der betrieblichen Einrichtung des Entleiherunternehmens zugeordnet gewesen sei.

III. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Nach der Rspr. des BFH ist eine Zuordnung unbefristet i. S. von § 9 Abs. 4 Satz 3 Alt. 1 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. Sei das **Arbeitsverhältnis** jedoch seinerseits **befristet**, komme eine unbefristete Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses nicht in Betracht. Denn es sei in einem solchen Fall ausgeschlossen, dass „der Arbeitnehmer unbefristet ... an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll“, wie es § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG nach seinem insoweit eindeutigen Wortlaut voraussetze (BFH-Urteil vom 10. 4. 2019 VIR 6/17, BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539).

Im Streitfall war das Arbeitsverhältnis des Kl. mit dem Verleiherunternehmen zwar unbefristet, so dass § 9 Abs. 4 Satz 3 Alt. 1 EStG – anders als im vom BFH zu beurteilenden Fall – grundsätzlich anwendbar ist. Fraglich ist jedoch, ob auch eine unbefristete Zuordnung zur ortsfesten Einrichtung des Entleiherunternehmens vorlag. Die Dauer der Zuordnung im Streitfall war zwar nicht kalendermäßig bestimmt. Allerdings könnte sich die Dauer der Zuordnung aus dem Zweck der Zeitarbeit und den diesen Zweck umsetzenden Regelungen des AÜG ergeben.

Der **Zweck der Zeitarbeit** besteht darin, Möglichkeiten zur **Abdeckung von Auftragsspitzen** und kurzfristigen Personalbedarfen zu schaffen (BT-Drs. 18/9232, 1). Zur Kernfunktion der Arbeitnehmerüberlassung gehört, dass sie **vorübergehend** erfolgt. Es soll nicht zu einer Verdrängung von Stammarbeitnehmern kommen (BT-Drs. 18/9232, 15).

Bereits § 1 Abs. 1 Satz 2 AÜG in seiner im Streitfall geltenden Fassung sah dementsprechend vor, dass eine Arbeitnehmerüberlassung „vorübergehend“ erfolgt. Allerdings wurde der Begriff vorübergehend als flexible Zeitgrenze ausgelegt, ohne eine genaue Höchstüberlassungsdauer zu definieren, so dass auch eine nicht von vornherein zeitlich befristete Überlassung von Zeitarbeitnehmern möglich war (BT-Drs. 17/8829, 4).

Vor diesem Hintergrund dürften die im Streitzeitraum geltenden Regelungen des AÜG einer unbefristeten Zuordnung zu einer ortsfesten Einrichtung des Entleiherunternehmens nicht entgegenstehen, so dass das FG im Ergebnis zu Recht das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte bejaht hat.

Nach dem seit dem 1. 4. 2017 geltenden § 1 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. § 1 Abs. 1b Satz 1 AÜG darf der Verleiher denselben Leiharbeiter allerdings nicht länger als 18 aufeinanderfolgende Monate demselben Entleiher überlassen; der Entleiher darf denselben Leiharbeiter nicht länger als 18 aufeinanderfolgende Monate tätig werden lassen. Ausnahmen hinsichtlich der Festlegung der Überlassungshöchstdauer können sich jedoch aus Vereinbarungen in Tarifverträgen ergeben (§ 1 Abs. 1b Satz 3 ff. AÜG).

Es ist daher fraglich, ob auch nach neuer Rechtslage angesichts der nunmehr gesetzlich geregelten **Überlassungshöchstdauer** noch von einer zeitlich unbefristeten Zuordnung ausgegangen werden kann.

Richter am FG Dipl.-Kfm. Dr. Matthias Wackerbeck

Erbschaftsteuer
Europäische Union

12 Vereinbarkeit von § 13c ErbStG mit Unionsrecht

FG Köln, Vorlagebeschluss vom 2. 9. 2021 7 K 1333/19 – rechtskräftig.

Dem EuGH wird die Frage vorgelegt, ob § 13c ErbStG 2009, wonach ein zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück für die Berechnung der ErbSt nur dann mit 90 % seines Wertes berücksichtigt wird, wenn das Grundstück im Inland, in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR liegt, mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist, weil in der Folge ein in Kanada belegenes Grundstück von der Norm nicht erfasst wird.

AEUV Art. 267 Abs. 2, Art. 63, Art. 64, Art. 65; ErbStG § 13c.

1–12 Der 2016 verstorbene Herr A (Erblasser) vermachte dem Kl., seinem Sohn, durch notariell beurkundeten Erbvertrag vom ... 2013 seinen hälftigen Anteil am Grundvermögen in Kanada sowie 1/3 eines Gesellschaftsanteils an der „A1 GmbH & Co. KG“ mit Sitz in Deutschland. Die in Kanada belegenen Grundstücke sind zu Wohnzwecken vermietet und nicht Teil eines BV. Der Erblasser hatte zu Lebzeiten seinen Wohnsitz in Deutschland, wo auch der Kl. zum Zeitpunkt des Erbfalls wohnte. Die vermachten Vermögensgegenstände sind jeweils mit lebenslangen Nießbrauchsrechten zugunsten der Ehefrau des Erblassers belastet. Der Kl. nahm das Vermächtnis an.

Der für die Festsetzung der ErbSt maßgebliche anteilige gemeine Wert zum Zeitpunkt des Erbfalls der in Kanada belegenen Grundstücksanteile beträgt ... €. Insoweit besteht zwischen den Beteiligten Einigkeit. Die Beteiligten sind sich auch einig darin, dass der Nießbrauch, der auf dem Grundstück lastet, nach den maßgeblichen erbschaftsteuerrechtlichen und bewertungsrechtlichen Vorschriften mit ... € zu bewerten ist.

Mit Bescheid vom 17. 7. 2017 setzte das beklagte FA die ErbSt unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf ... € fest.

Der Kl. beantragte gem. § 164 Abs. 2 AO die Änderung des ErbSt-Bescheides dahingehend, das Grundvermögen in Kanada gem. § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 lediglich mit 90 % seines gemeinen Wertes der Besteuerung zu unterwerfen. Gemäß § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 seien Grundstücke lediglich mit 90 % ihres Wertes anzusetzen, wenn sie zu Wohnzwecken vermietet werden würden (§ 13c Abs. 3 Nr. 1 ErbStG 2009), im Inland, in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR belegen seien (§ 13c Abs. 3 Nr. 2 ErbStG 2009) und nicht zum begünstigten BV oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gehören würden (§ 13c Abs. 3 Nr. 3 ErbStG 2009). Das aufgrund Vermächtnisses erworbene Grundvermögen in Kanada sei zu Wohnzwecken vermietet und gehöre zum Privatvermögen. Hinsichtlich der Voraussetzung des § 13c Abs. 3 Nr. 2 ErbStG 2009 zur Belegenheit des Grundstücks vertrat der Kl. die Ansicht, dass die Norm insoweit gegen die sog. Kapitalverkehrsfreiheit aus Art. 63 AEUV in Bezug auf einen Drittstaat verstoße. Dabei berief er sich auf das Urteil des EuGH vom 17. 1. 2008 Rs. C-256/06 Jäger (HFR 2008, 405).

Das beklagte FA lehnte den Änderungsantrag ab. Zur Begründung seiner ablehnenden Entscheidung führte das beklagte FA aus, dass die unterschiedliche Behandlung von Mietwohngrundstücken, die in einem Drittland belegen sind, zu Mietwohngrundstücken, die im Inland, in einem

Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR belegen sind, keinen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV darstelle. Der EuGH gehe dann von einem Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit aus, wenn ein Freibetrag auf Steuerbemessungsgrundlagen vom Wohnsitz der Beteiligten abhängig gemacht werde (EuGH-Urteil vom 22.4.2010 Rs. C-510/08 Mattern, Slg. 2010, I-3553). Ebenso bejahe er einen solchen Verstoß, wenn sich bewertungsrechtliche Verfahren, die zu vom gemeinen Wert abweichenden Steuerwerten der ErbSt unterliegender Erwerbsgegenstände führen, nach der Belegenheit dieser Gegenstände richten würden (EuGH-Urteil vom 17. 1. 2008 Rs. C-256/06, HFR 2008, 405). Nationale Rechtsvorschriften, die Steuervergünstigungen für im Drittland belegenes Vermögen ausschließen würden, seien hiervon jedoch nicht betroffen. Auf solche Sachverhalte seien die Art. 49 ff. AEUV nicht anwendbar (EuGH-Urteil vom 19. 7. 2012 Rs. C-31/11 Scheunemann, HFR 2012, 1004).

Dem Gerichtshof der EU wird nach Art. 267 Abs. 2 AEUV folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind Art. 63 Abs. 1, 64 und 65 AEUV dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaates über die Erhebung der ErbSt entgegenstehen, die für die Berechnung der ErbSt vorsieht, dass ein zum Privatvermögen gehörendes bebauten Grundstück, welches in einem Drittland (hier: Kanada) belegen ist und zu Wohnzwecken vermietet wird, mit seinem vollen Wert angesetzt wird, während ein Grundstück des Privatvermögens, welches im Inland, in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR belegen ist und zu Wohnzwecken vermietet wird, lediglich mit 90 v. H. seines Wertes bei der Berechnung der ErbSt berücksichtigt wird.

Aus den Gründen:

13 Der Senat legt dem Gerichtshof der EU (EuGH) die im Tenor bezeichnete Frage zur Auslegung der Art. 63, 64 und 65 AEUV gem. Art. 267 Abs. 2 AEUV zur Vorabentscheidung vor und setzt das Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH aus.

14 Die Anrufung des EuGH ist nach Art. 267 Abs. 2 AEUV geboten, weil das Verständnis der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV) für den Streitfall zweifelhaft ist und die Entscheidung von der Beantwortung der Vorlagefrage abhängt.

15 Der Senat hat Zweifel, ob es mit Art. 63 ff. AEUV vereinbar ist, dass der Erwerb eines bebauten und vermieteten Grundstücks des Privatvermögens, welches in einem Drittstaat (hier: Kanada) belegen ist, von der Gewährung der Steuerbefreiung nach § 13c Abs. 3 i. V. m. § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 ausgeschlossen ist. Wäre der Ausschluss von in Drittstaaten belegenen Grundstücken von der Steuerbefreiung des § 13c Abs. 3 i. V. m. § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 nicht mit EU-Recht vereinbar, hätte die Klage zumindest teilweise Erfolg, weil sowohl die Werte für das Grundvermögen in Kanada als auch die Werte der darauf beruhenden Nießbrauchsbelastungen nur mit 90 % bei der Ermittlung der ErbSt anzusetzen wären.

1. Nationales Recht: ErbStG

16–17 Für die Entscheidung über die Vorlagefrage sind die nachstehenden Vorschriften des deutschen ErbStG i. d. F. des Gesetzes zur Reform des Erbschaft- und Bewertungsrechts – ErbSt-Reformgesetzes – vom 24. 12. 2008 (BGBl. I 2008, 3018) – kurz: ErbStG 2009 – von Bedeutung.

18–70 Trotz der vom BVerfG durch Urteil vom 17. 12. 2014 ausgesprochenen Unvereinbarkeit der §§ 13a, 13b und 19 ErbStG 2009 mit Art. 3 Abs. 1 GG ist das ErbStG 2009 im Zeitpunkt der Steuerentstehung, dem Todestag des Erblassers am 6. 6. 2016, aufgrund der Fortgeltungsanordnung des BVerfG (bis zum 30. 6. 2016) noch anwendbar (BVerfG-

Urteil vom 17. 12. 2014 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, BVerfGE 138, 136): ...

2. Beurteilung des Streitfalls nach nationalem Recht

71–72 Für den erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb des Kl. ist, soweit der Erwerb die in Kanada belegenen Grundstücke betrifft, keine Steuerbefreiung nach § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 zu gewähren.

73 Der Kl. ist gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG 2009 für den gesamten Vermögensanfall unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig in Deutschland, da sowohl der Erblasser als auch der Kl. zur Zeit der Entstehung der Steuer ihre Wohnsitze in Deutschland hatten. Die Steuer ist gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG 2009 am Todestag des Erblassers, dem 6. 6. 2016, entstanden. Als Erwerb von Todes wegen i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG 2009 gilt auch der Erwerb durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB), § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG 2009. Damit unterliegt auch das in Kanada belegene Grundvermögen der deutschen ErbSt, soweit es nicht steuerfrei ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG 2009).

Bewertung des Grundstücks in Kanada

74 Die Bewertung der in Kanada belegenen Grundstücke erfolgt nach § 12 Abs. 7 ErbStG 2009 i. V. m. §§ 31, 9 BewG mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert § 9 Abs. 2 BewG), ohne dass es hierfür eines gesonderten Feststellungsverfahrens bedürfte (§ 151 Abs. 4 BewG). Der vom beklagten FA ermittelte gemeine Wert beträgt unstreitig ... €. Für im Inland belegene Grundstücke wäre ebenfalls der gemeine Wert nach § 9 BewG für die Bewertung maßgebend (§ 177 BewG), der im Rahmen eines gesonderten Feststellungsverfahrens ermittelt werden müsste (§§ 151 ff. BewG).

75 Der Wert für das in Kanada belegene Grundvermögen ist in voller Höhe der ErbSt zu unterwerfen. Grundstücke sind nach § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 nur mit 90 % ihres Wertes anzusetzen, wenn die Voraussetzungen des § 13c Abs. 3 Nr. 1 bis 3 ErbStG 2009 erfüllt sind.

76 Während die in Kanada belegenen Grundstücke den Anforderungen des § 13c Abs. 3 Nr. 1 und 3 ErbStG 2009 entsprechen, fehlt es im Streitfall an der Voraussetzung des § 13c Abs. 3 Nr. 2 ErbStG 2009. § 13c Abs. 3 Nr. 2 ErbStG 2009 erfordert, dass das zu Wohnzwecken vermietete Grundstück (§ 13c Abs. 3 Nr. 1 ErbStG 2009) im Inland, in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR gelegen ist. Diese Voraussetzung ist in Bezug auf die in Kanada belegenen Grundstücke nicht erfüllt, so dass die Anwendung des § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 insoweit ausscheidet. Es verbleibt damit beim vollen Wertansatz der Grundstücke i. H. v. ... €.

77 Dem folgend wird die Belastung der Grundstücke mit den lebenslangen Nießbrauchsrechten zugunsten der Ehefrau des Erblasser (§§ 1030 ff. BGB) in voller Höhe mit dem nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. §§ 13, 14 BewG unstreitig ermittelten Wert von ... € steuermindernd berücksichtigt. Einer verhältnismäßigen Kürzung der Lasten gem. § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG 2009 bedarf es nicht.

Kapitalverkehrsfreiheit

78 3. Zur Vorlagefrage

79 Möglicherweise kann sich der Kl. jedoch mit Erfolg unmittelbar auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 Abs. 1 AEUV berufen.

80 a) Zunächst ist zu klären, ob der Erwerb aufgrund eines Vermächtnisses zugunsten des Kl. ein Vorgang ist, der unter den Kapitalverkehr i. S. des Art. 63 Abs. 1 AEUV fällt, weil Gegenstand des Vermächtnisses Auslandsvermögen in einem Drittland (hier: Kanada) ist, welches durch die zu entrichtende ErbSt belastet wird. Der Schutzbereich des Art. 63 Abs. 1 AEUV wirkt ausdrücklich auch bei Drittstaatsverhalten.

81 Der EuGH hat bereits entschieden, dass Erbschaften, mit denen das Vermögen eines Erblassers auf eine oder mehrere Personen übergeht, unter die Rubrik XI des Anhangs I („Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“) der Richtlinie 88/361 EWG fallen und dass es sich beim Erwerb von Todes wegen, auch wenn er unbewegliche Güter betrifft, um Kapitalverkehr i. S. von Art. 63 AEUV handelt (zu Art. 56 EG EuGH-Urteil vom 15. 10. 2009 Rs. C-35/08 Fernandez, Slg. 2009, I-9807, DStR 2009, 2186, Rz. 18; zu Art. 63 AEUV EuGH-Urteil vom 17. 10. 2013 Rs. C-181/12 Welte, ABl. EU 2013 Nr. C 367, 11, Rz. 20, m. w. N.).

82 Im Hinblick auf diese Grundsätze sprechen nach Ansicht des Senats gute Gründe dafür, dass auch der Übergang von Vermögen aufgrund eines Vermächtnisses gem. §§ 2147, 2176 BGB in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 Abs. 1 AEUV fällt, auch wenn es sich um unbewegliches Vermögen, hier Anteile an bebauten Grundstücken in Kanada, handelt.

83 Nach Art. 63 Abs. 1 AEUV sind alle Maßnahmen verboten, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder einem Drittland oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (s. EuGH-Urteil vom 22. 1. 2009 Rs. C-377/07 Steko Industriemontage, BStBl II 2011, 95, Rz. 23, m. w. N.). Dazu zählen nach dem Verständnis des Senats auch solche Maßnahmen, die Steuerpflichtige davon abhalten können, in einem anderen Mitgliedstaat oder Drittland belegene Wirtschaftsgüter zu behalten.

84 Eine Maßnahme, die den freien Kapitalverkehr dahingehend beschränkt, dass der Nachlass im Wert gemindert wird, weil die ErbSt aufgrund des im Drittland belegenen Vermögens höher ist, erscheint daher als grundsätzlich verbotene Beschränkung zu wirken.

85 b) Der Senat hat Zweifel, ob eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Bestimmungen des Vertrags im Rahmen der Standstill-Klausel in Art. 64 Abs. 1 AEUV erlaubt wäre oder andernfalls gem. Art. 65 AEUV gerechtfertigt werden könnte.

86 aa) Nach der Standstill-Klausel in Art. 64 Abs. 1 AEUV berührt Art. 63 AEUV nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. 12. 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen.

87 Aufgrund der zeitlichen Einschränkung erscheint Art. 64 Abs. 1 AEUV hinsichtlich der erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Vergünstigung für bebaute und vermietete Grundstücke in § 13c ErbStG 2009 nicht anwendbar. Die Vergünstigung des § 13c ErbStG 2009 gab es am 31. 12. 1993 noch nicht, da sie erstmalig mit dem Gesetz zur Reform des Erbschaft- und Bewertungsrechts – ErbSt-Reformgesetz – vom 24. 12. 2008 (BGBl. I 2008, 3018) mit Wirkung zum 1. 1. 2009 in die deutsche Rechtsordnung eingeführt wurde.

88 bb) Nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV berührt Art. 63 AEUV nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln.

89 Diese Bestimmung ist nach der Rspr. des EuGH eng auszulegen, da sie eine Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs darstellt. Sie kann nicht dahin verstanden werden, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach ihrem Wohnort oder nach dem Staat ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne weiteres mit dem

Vertrag vereinbar wäre (EuGH-Urteile vom 17. 1. 2008 Rs. C-256/06 Jäger, HFR 2008, 405, Rz. 40; vom 11. 9. 2008 Rs. C-11/07 Eckelkamp, Slg. 2008, I-6845, DStRE 2009, 560, Rz. 57; vom 11. 9. 2008 Rs. C-43/07 Arens-Sikken, Slg. 2008, I-6887, DStRE 2009, 731, Rz. 51; vom 22. 4. 2010 Rs. C-510/08 Mattern, Slg. 2010, I-3553, BFH/NV 2010, 1212, Rz. 32). Die in Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV vorgesehene Ausnahme wird ihrerseits durch Art. 65 Abs. 3 AEUV eingeschränkt, wonach die in Art. 65 Abs. 1 AEUV genannten nationalen Vorschriften weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs i. S. des Art. 63 AEUV darstellen dürfen (EuGH-Urteile vom 17. 1. 2008 Rs. C-256/06 Jäger, HFR 2008, 405, Rz. 41; vom 11. 9. 2008 Rs. C-11/07 Eckelkamp, Slg. 2008, I-6845, DStRE 2009, 560, Rz. 58; vom 22. 4. 2010 Rs. C-510/08 Mattern, Slg. 2010, I-3553, BFH/NV 2010, 1212, Rz. 33).

90 Eine nationale Steuerregelung, die für die Festsetzung der ErbSt bei einem Tatbestandsmerkmal danach unterscheidet, ob der Vermögensgegenstand im Inland, in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR oder aber im Drittland belegen ist, kann nur dann mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar sein, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (ständige Rspr. des EuGH, vgl. EuGH-Urteile vom 30. 6. 2016 Rs. C-123/15 Feilen, BStBl II 2017, 424; vom 17. 10. 2013 Rs. C-181/12 Welte, DStR 2013, 2269, m. w. N.; Hessisches FG, Gerichtsbescheid vom 7. 3. 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930, Rz. 38).

Gleiche Sachverhalte

91 Der Senat sieht in dem vorliegenden Sachverhalt mit einem im Drittland belegenen Mietwohngrundstück zu einem Sachverhalt, in dem das Grundstück im Inland bzw. in einem Mitgliedstaat der EU belegen ist, objektiv keine Unvergleichbarkeit. Vielmehr unterscheiden sich die Sachverhalte lediglich bei der Belegenheit des Grundstücks. Die Auslandsbelegenheit allein scheint jedoch keine abweichende steuerliche Schlechterstellung zu rechtfertigen (vgl. entsprechend EuGH-Urteil vom 22. 4. 2010 Rs. C-510/08 Mattern, Slg. 2010, I-3553, BFH/NV 2010, 1212, Rz. 38; Niedersächsisches FG, Urteil vom 22. 7. 2020 3 K 163/19, EFG 2021, 134). Dies gilt insbesondere deshalb, weil in Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG 2009) in einem Besteuerungsfall Grundstücke in Drittstaaten außerhalb des EWR beim steuerpflichtigen Erwerb nach § 10 Abs. 1 ErbStG 2009 ebenso erfasst werden. Indem der Gesetzgeber die Erwerber dieser Vermögenswerte auf die gleiche Stufe mit Erwerbern von Inlands- und/oder EWR-Vermögen stellt, kann er nach Ansicht des Senats die Erwerber im Rahmen dieser Besteuerung hinsichtlich des verminderten Wertansatzes für Mietwohngrundstücke nicht unterschiedlich behandeln, ohne gegen die Vorgaben des Unionsrechts zu verstoßen.

Zweifel an Rechtfertigung von Beschränkung

92 cc) Auch eine Rechtfertigung der Beschränkung nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. b AEUV insbesondere zur Verhinderung von Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, speziell auf dem Gebiet des Steuerrechts, erscheint zweifelhaft, da nach Art. 26 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und bestimmter anderer Steuern, zur Verhinderung der Steuerverkürzung und zur Amtshilfe in Steuersachen – DBA Kanada 2001 – (In-Kraft-Treten: 28. 3. 2002, BGBl. II 2002, 962, BStBl I 2002, 521) der Informationsaustausch zwischen Deutschland und Kanada für alle in einem Vertragsstaat erhobenen Steuern in Anspruch genommen werden kann (vgl. BFH, EuGH-Vorlage vom 15. 12. 2010

II R 63/09, BFHE 231, 393, BStBl II 2011, 221, Rz. 39 f.). Hierzu trifft Nr. 11 des Protokolls zum DBA-Kanada 2001 (BGBl. II 2002, 703) folgende Regelung: „Es wird davon ausgegangen, dass der andere Vertragsstaat sich bei Auskunftsersuchen durch einen Vertragsstaat nach diesem Artikel bemüht, die Auskünfte, die Gegenstand dieses Ersuchens sind, so zu beschaffen, als handle es sich um eigene Besteuerungsfälle, ungeachtet der Tatsache, dass der andere Staat solche Auskünfte zu diesem Zeitpunkt nicht benötigt.“ (BFH, EuGH-Vorlage vom 15. 12. 2010 II R 63/09, BFHE 231, 393, BStBl II 2011, 221, Rz. 40). Dass es bei diesem Informationsaustausch zu Schwierigkeiten kommt, ist für den Senat nicht erkennbar.

93 dd) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses i. S. des Art. 65 Abs. 2 AEUV, die eine Beschränkung objektiv rechtfertigen würden, sind für den Senat ebenfalls nicht erkennbar.

94–96 c) Die Entscheidung über die Klage hängt von der Beantwortung der Vorlagefrage ab. Sollte sich der Kl. unmittelbar auf Art. 63 AEUV berufen können, wäre ihm die Steuervergünstigung des § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 für das in Kanada belegene Grundvermögen zu gewähren. Der nach § 12 Abs. 7 ErbStG 2009 i. V. m. §§ 31, 9 BewG ermittelte gemeine Wert (Verkehrswert) des kanadischen Grundvermögens i. H. v. – unstrittig – 648 488 € würde mit 90 Prozent seines Wertes anzusetzen sein. Bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs gem. § 10 ErbStG 2009 wäre folglich der gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. §§ 13 ff. BewG ermittelte Wert der Belastungen des Grundvermögens mit den lebenslangen Nießbrauchsrechten zugunsten der Ehefrau des Erblassers (unstrittiger Wert der Nießbrauchsrechte: 107 880 €) verhältnismäßig zu kürzen, § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG 2009. ...

Anmerkung

I. Sachverhalt

Der 2016 verstorbene Erblasser vermachte seinem Sohn (dem Kl.) u. a. zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke in Kanada. Der Erblasser sowie der Kl. wohnten zum Zeitpunkt des Erbfalls in Deutschland. Der Kl. begehrte für Zwecke der ErbSt die Bewertung des Grundvermögens in Kanada mit 90 % des gemeinen Werts gem. § 13c Abs. 1 ErbStG 2009. Die Vorschrift sehe eine solche Bewertung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke, die im Inland oder einem Mitgliedstaat der EU oder einem anderen Staat des europäischen Wirtschaftsraumes belegen seien, vor. Dass sich die Norm nicht auf Grundstücke erstrecke, die in Drittstaaten belegen seien, verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Das FA lehnte dies ab, wogegen sich die Klage richtete.

II. Entscheidung des Gerichts

Das Gericht hat das Verfahren ausgesetzt und dem EuGH die Frage vorgelegt, ob § 13c Abs. 1 ErbStG 2009 mit der Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 AEUV vereinbar sei. Die Kapitalverkehrsfreiheit verbiete Maßnahmen, die geeignet seien, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder einem Drittland oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten. Eine Maßnahme, die den Nachlass im Wert dadurch mindere, weil die ErbSt aufgrund eines im Drittland belegenen Vermögens höher sei, als wenn das Vermögen im Inland oder einem anderen Mitgliedstaat belegen wäre, beschränke möglicherweise die Kapitalverkehrsfreiheit, ohne dass eine Rechtfertigung hierfür vorliege.

III. Hinweise für die Praxis

Der EuGH hat sich bereits mehrfach mit der Frage der Vereinbarkeit erbschaftsteuerlicher Regelungen mit der Kapitalverkehrsfreiheit befasst (vgl. EuGH-Urteile vom 17. 1. 2008 Rs. C-256/06 Jäger, HFR 2008, 405; vom 22. 4. 2010 Rs. C-510/08 Mattner, HFR 2010, 771; vom 17. 10. 2013 Rs. C-181/12 Welte, HFR 2013, 1070; vom 4. 9. 2014 Rs. C-211/13, HFR 2014, 951; vom 8. 6. 2016 Rs. C-479/14 Hünnebeck, DStR 2016, 1360; vom 30. 6. 2016 Rs. C-123/15 Feilen, BStBl II 2017, 424). Die in Art. 63 AEUV normierte Kapitalverkehrsfreiheit berührt gem. Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Diese Vorschrift ist als Ausnahmeregelung jedoch nach ständiger Rspr. eng auszulegen, insbesondere weil gemäß Art. 65 Abs. 3 AEUV die in den Abs. 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellen dürfen (vgl. zu den Einzelheiten Niedersächsisches FG, Urteil vom 22. 7. 2020 3 K 163/19, EFG 2021, 134). Eine unterschiedliche Behandlung von Vermögensgegenständen, je nachdem, ob diese im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat belegen sind, ist danach immer nur dann mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind. Dies hat das FG im Besprechungsfall nicht angenommen. Die Tatbestandsvoraussetzungen von § 13c ErbStG 2009 orientierten sich lediglich an der Belegenheit des Grundstücks. Die Belegenheit des Grundstückes als solche führe jedoch nicht zu einer maßgeblichen Unvergleichbarkeit. Nunmehr bleibt abzuwarten, ob der EuGH § 13c ErbStG 2009 als mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ansieht.

Richter am FG Dr. Michael Hennigfeld

Gewerbsteuer

13 Zeitlich begrenzte Überlassung des Eigentums an Betriebsvorrichtungen als schädliches Nebengeschäft i. S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 29. 9. 2021 4 K 36/20 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: IV R 24/21).

Wird ein Mietvertrag über ein Hotel in der Weise geändert, dass die bisherige Mitvermietung des Hotelinventars einschließlich Betriebsvorrichtungen beendet und durch eine auf die Dauer des Mietverhältnisses begrenzte Überlassung des Eigentums am Inventar auf den Mieter (Inventarpensionsgeschäft) ersetzt wird, kann auch das Ersatzgeschäft zur Versagung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG führen.

AO § 41 Abs. 2, § 42; GewStG § 9 Nr. 1 Satz 2.

1–15 Die Klin. ist aufgrund Vermittlung eines Immobilienprojektentwicklers Eigentümerin und Vermieterin einer in B belegenen Hotellimmobilie. Die Beteiligten streiten darüber, ob im Anschluss an eine Änderung des Mietvertrages im Streitjahr 2015 die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrages gem. § 9 Nr. 1 Satz 2

GewStG erfüllt sind. Mit Vertrag vom 1. 12./9. 12. 1998 vermietete die Klin. ein noch fertigzustellendes Hotel an die Hotelbetriebs GmbH. Als „Mieteintrittspflichtete“ Vertragspartei wurde die Hotel AG bestimmt. Das Mietobjekt ist unter Ziff. 1.3 des Vertrages wie folgt beschrieben: „Das vom Vermieter erstellte Mietobjekt Hotel wird ca. 240 Zimmer, Restaurant, Bar, Parkplätze und ca. 750 qm für Tagungs- und Konferenzräume einschließlich Foyerbereich, sowie einen entsprechenden Fitness-Bereich mit Sauna etc. sowie allen sonstigen Büros und Nebenräumen haben, und schlüsselfertig und komplett eingerichtet – wie es sich aus der Planung und Baubeschreibung gem. Ziff. 1.1 (Anlage 1 zu diesem Vertrag) ergibt – an den Mieter übergeben. Ebenfalls zum Mietobjekt gehört entsprechend der Anlage 2 die Einrichtung und Ausstattung des Mietobjekts inklusive des Zubehörs.“ Hinsichtlich der mitvermieteten Ersteinrichtung enthält der Vertrag unter Ziff. 11.1 Abs. 3 die folgende Regelung: „Die vom Vermieter gem. § 1, Abs. 1.3 und 1.8 mitvermietete Ersteinrichtung gem. Anlage 2 zu diesem Vertrag ist vom Mieter laufend zu unterhalten bzw. auf eigene Kosten zu ersetzen oder zu erneuern, so daß bei Beendigung des Mietvertrages ein unter Berücksichtigung des Zeitablaufs und der Nutzung entsprechend eingerichtetes und ausgestattetes Hotel, welches in Art, Qualität und Umfang der Ersteinrichtung und Erstaussstattung entspricht, an den Vermieter zurückgegeben wird“.

Im Jahre 2002 erwarb die ausländische S-Gruppe die Mieterin. Deren deutsche Tochtergesellschaft T-GmbH trat als Rechtsnachfolgerin der Mieterseite in das vorgenannte Mietverhältnis ein. Sie betreibt in der Immobilie das T Hotel in B. Im Nachtrag Nr. 2 haben die Vertragsparteien am 22. 12./29. 12. 2014 die folgende Änderung des Mietvertrages vom 1. 12./9. 12. 1998 vereinbart: „Der Vermieter überträgt hiermit das Eigentum an der mitvermieteten Ersteinrichtung gem. überarbeiteter Anlage 2 des Mietvertrages auf den Mieter, der diese Übertragung annimmt. Die Übertragung erfolgt im derzeitigen Zustand, wie er dem Mieter durch Besichtigung und Nutzung bekannt ist, und unter Ausschluss jeglicher Gewährleistung des Vermieters. Der Mieter verpflichtet sich im Gegenzug, bei Beendigung des Mietvertrages an den Vermieter solche Einrichtungsgegenstände zurück zu übereignen, die nach Art und Umfang der Anlage 2 zum Mietvertrag entsprechen und unter Berücksichtigung des Zeitablaufs und der Nutzung einen Zustand haben, der in Art, Qualität und Umfang der Ersteinrichtung und Erstaussstattung entspricht.“

Am 13. 6. 2016 reichte die Klin. beim FA ihre GewSt-Erklärung für 2015 ein. Sie gab einen Gewinn aus Gewerbebetrieb i. H. v. ... € an und beantragte gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG die erweiterte Kürzung um den Teil des Gewerbeertrages, welcher auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Hotelgrundbesitzes entfalle. Dieser belaufe sich auf ... €. Das FA folgte dem Antrag nicht und setzte den GewSt-Messbetrag 2015 unter Berücksichtigung des unstreitigen Kürzungstatbestandes gem. § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG durch Bescheid vom 13. 4. 2017 auf ... € fest. Zur Begründung ist ausgeführt: „Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG wurde verneint, da es – nach derzeit geltendem Recht – bei der Überlassung von Betriebsvorrichtungen (Hotelinventar) an der für die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages erforderlichen Ausschließlichkeit der Verwaltung eigenen Grundbesitzes fehlt. Hieran ändert auch nicht der Umstand, dass das Eigentum an den verbleibenden beweglichen Wirtschaftsgütern zum 1. 1. 2015 auf den Mieter übertragen wird mit dem Anspruch des Vermieters auf „entsprechende“ Rückübertragung der Ersteinrichtung nach Ende der Mietzeit. Wirtschaftlich betrachtet ändert sich durch die Vertragsänderung vom 22./29. 12. 2014 nichts. Es wird somit weiterhin daran festgehalten, dass sich die Werthaltigkeit der überlassenen Wirtschaftsgüter in den Mieterlösen wieder spie-

gelt und das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG somit nicht erfüllt wird. Im Übrigen ist der wirtschaftliche Zweck/Grund für die vertragliche Änderung zum 1. 1. 2015 nicht ersichtlich. Ein rein steuerlicher Grund, der den Vermieter/ auch Mieter entlastet, ist nicht zulässig, § 42 AO.“

Hiergegen legte die Klin. fristgerecht Einspruch ein. Die Würdigung des FA sei sachlich und rechtlich unzutreffend. Das Inventar gehöre nach der Eigentumsübertragung dem Mieter und könne schon deshalb nicht mehr Teil des Mietzinses sein. Von einer fortdauernden Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen könne aber auch deshalb keine Rede sein, weil es sich bei dem Inventar nicht mehr um bei der Klin. aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter handele. Ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungen i. S. des § 42 AO liege nicht vor. Die vertragliche Neugestaltung beruhe maßgeblich auf dem Gesichtspunkt der Reduzierung von Verwaltungsaufwand. Die buchführungspflichtige Klin. habe zuvor bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse die bei ihr zu bilanzierenden Inventargegenstände mit der Mieterseite abstimmen müssen. Hierbei habe es sich zum einen ausgesprochen mühsamen Prozess gehandelt, der auch dadurch erschwert gewesen sei, dass die ausländische Konzernzentrale der Mieterin habe miteinbezogen werden müssen. ...

Aus den Gründen:

16 Die Klage ist unbegründet.

17 Der angefochtene Steuerbescheid verletzt die Klin. nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Das FA hat die erweiterte Kürzung des Gewinns und der Hinzurechnungen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu Recht abgelehnt. Das Ausschließlichkeitsgebot gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist unter den im Streitjahr 2015 realisierten Bedingungen nicht gewahrt.

18–19 ... Die Voraussetzungen gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG liegen nicht vor. Zur Überzeugung des Senats hat die Klin. im Streitjahr 2015 auch solche Erträge erzielt, die nicht (ausschließlich) auf die Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz im bewertungsrechtlichen Sinne zurückzuführen sind.

Ursprünglich mitvermietetes Inventar enthielt auch Betriebsvorrichtungen

20–22 ... Nach diesen Grundsätzen ist das bis zum Jahre 2014 mitvermietete und im Streitjahr 2015 aufgrund einer speziellen vertraglichen Regelung für die Dauer des Mietverhältnisses übertragene Hotelinventar (auch) als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren und deshalb nach § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht in das Grundvermögen einzubeziehen. Der BFH hat in einem Hotelfall bereits durch Urteil vom 11. 4. 2019 III R 36/15 (BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705) entschieden, dass kein Anspruch auf eine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bestehe, wenn eine grundbesitzverwaltende Gesellschaft neben einem Hotelgebäude auch Ausstattungsgegenstände wie Bierkühlanlagen, Kühlräume, Kühlmöbel für Theken und Büffetanlagen mitvermietet. Im Streitfall besteht ein vergleichbarer Sachverhalt: Die in der Anlage 2 zum Mietvertrag aufgeführten Wirtschaftsgüter enthalten auch Betriebsvorrichtungen wie z. B. die Hotel-EDV, die Konferenztechnik, die Restaurantausstattung einschließlich Bierkühlzelle, die Bareinrichtung nebst Kühlung und die Kücheneinrichtung nebst Kühlzellen.

Vertragliche Änderung lässt gewerbesteuerliche Schädlichkeit nicht entfallen

23 Die vorgenannten Betriebsvorrichtungen sind auch im Rahmen eines schädlichen Nebengeschäfts i. S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG entgeltlich an den Hotelmietler über-

lassen worden. Entgegen der Auffassung der Klägerseite führt die Änderung des ursprünglichen Mietvertrags durch den hier zur Beurteilung stehenden Nachtrag vom 22. 12./ 29. 12. 2014 nicht zum Wegfall der gewerbesteuerrechtlichen Schädlichkeit.

Eigentumsübertragung lässt Tatbestand der entgeltlichen Nutzungsüberlassung unberührt

24 Der Nachtragsvertrag beinhaltet zwar eine Übertragung des Eigentums am näher bezeichneten Hotelinventar auf den Mieter. Diese ist jedoch nicht abschließender Natur, sondern gilt allein für die Dauer des Mietverhältnisses. Bei Beendigung des Mietverhältnisses ist der Mieter zur Rückübertragung des Eigentums am Inventar auf den Vermieter, die Klin., verpflichtet. Der Nachtragsvertrag beinhaltet damit ein im Rahmen der schuldrechtlichen Gestaltungsfreiheit abgeschlossenes echtes Pensionsgeschäft über das Hotelinventar, welches ähnlich der für Kreditinstitute geltenden Spezialregelung des § 340b Abs. 1 und 2 HGB ausgestaltet ist. § 340b Abs. 4 HGB sieht bei echten Pensionsgeschäften eine (fortdauernde) Pflicht zur Bilanzierung der übertragenen Vermögensgegenstände in der Bilanz des Pensionsgebers vor. Ob und ggf. unter welchen Bedingungen bei Pensionsgeschäften der vorliegenden Art ebenfalls von fortdauerndem wirtschaftlichen Eigentum und einer damit einhergehenden Bilanzierungspflicht beim Pensionsgeber auszugehen ist, ist bislang noch nicht geklärt (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 23. 4. 2021 IX R 20/19, BFHE 273, 157, BStBl II 2021, 687, Rz. 25 ff., m. w. N.). Hierauf kommt es zur Beurteilung der Frage eines schädlichen Nebengeschäfts i. S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG aber auch nicht entscheidend an.

Neue Vertragskonstruktion ist ebenfalls als entgeltliches Nebengeschäft bezüglich der Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren

25 Die vorliegende Vertragskonstruktion ist hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Eckpunkte einem Miet- bzw. Pachtverhältnis sehr ähnlich ausgestaltet: Es geht wie bei der Miete bzw. Pacht um die Überlassung von Gegenständen auf Zeit, und zwar zeitlich befristet für die Dauer des Grundmietverhältnisses. Es handelt sich auch um ein entgeltliches Geschäft. Zwar beinhaltet der Nachtrag zum Mietvertrag keine spezielle Entgeltregelung. Er steht jedoch schon begrifflich durch die Bezeichnung „Nachtrag zum Mietvertrag“ in einer ausdrücklichen Beziehung zum Grundmietverhältnis über das Hotel, so dass die darin getroffene Entgeltregelung nach wie vor Geltung beansprucht. Mit Blick auf den Umstand, dass der Wert des Inventars gem. den in der Anlage 2 des Mietvertrages aufgeführten Preisangaben eine ganz erhebliche Größenordnung aufweist, geht der Senat davon aus, dass der zuvor anteilig auf das Hotelinventar entfallende Mietzins ab 2015 als Pensionsentgelt geschuldet sein sollte. Soweit die Klägerseite darauf abstellt, dass das Inventar „für sie selbst“ ohne Wert gewesen sei, beseitigt dies den objektiv realisierten Tatbestand einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung nicht. Der zur Beurteilung stehende Vertrag sieht bei Beendigung des Mietverhältnisses ausdrücklich eine Pflicht zur Rückübergabe der Inventargegenstände in Art, Qualität und Umfang der Ersteinrichtung vor. Diese Verpflichtung wäre überflüssig, wenn die Klägerseite kein Interesse am Hotelinventar mehr gehabt hätte und diesem subjektiv keinen Wert beigemessen hätte, was den entsprechenden Vortrag der Klägerseite als widersprüchlich und unglaubhaft erscheinen lässt. Unabhängig davon fehlt es auch an einer entsprechenden Änderung der Preisgestaltung der Hotelüberlassung, die der vorgetragenen Wertlosigkeit der Inventargegenstände durch entsprechende Herabsetzung des Mietzinses objektiv Rechnung getragen hätte.

Einvernehmlicher Wille zur Eigentumsübertragung und Beendigung des Mietverhältnisses am Inventar rechtfertigt keine andere Beurteilung

26 Eine andere Beurteilung ist auch nicht deshalb gerechtfertigt, weil die Vertragsparteien das Mietverhältnis in Bezug auf das Inventar und die darin enthaltenen Betriebsvorrichtungen einvernehmlich beenden wollten. Die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen ist zwar ein typischer Anwendungsfall eines schädlichen Nebengeschäfts. In der übergeordneten Rechtsfrage nach der Wahrung des gewerbsteuerlichen Ausschließlichkeitsgebots kommt es jedoch nicht entscheidend auf den konkreten Vertragstypus an. Maßgeblich sind vielmehr die objektiv realisierten Bedingungen. So führt der BFH im Urteil vom 18. 12. 2019 III R 36/17 (BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405) unter der Rz. 33 ausdrücklich aus: „Denn die Frage, ob die Voraussetzungen für ein unschädliches Nebengeschäft vorliegen, ist anhand der objektiven Umstände festzustellen und nicht nach den Beziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen einerseits und seinen tatsächlichen Geschäftspartnern andererseits zu beurteilen“.

Zwischen beiden Vertragsgestaltungen besteht kein gewerbsteuerlich relevanter Unterschied

27 Daran gemessen besteht zwischen der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen und deren entgeltlicher, auf die Dauer des Rahmenmietverhältnisses begrenzter Überlassung im Wege eines Pensionsgeschäfts kein rechtserheblicher Unterschied. Entscheidend ist allein, dass die für die Dauer des Rahmenmietverhältnisses entgeltlich überlassenen Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar für die Ausübung des Hotelgewerbes benutzt werden. Das ist hier der Fall. Der Tatbestand der entgeltlichen Überlassung von Betriebsvorrichtungen entfällt auch nicht durch die vereinbarte (zeitweise) Eigentumsübertragung am Hotelinventar. Der Bedeutungsgehalt eines sachenrechtlichen Verfügungsgeschäfts bemisst sich nach dem der jeweiligen Verfügung zugrundeliegenden Kausalgeschäft. Kausalgeschäft ist hier ein entgeltliches Pensionsgeschäft hinsichtlich des Hotelinventars, welches inhaltlich auf die Überlassung von Betriebsvorrichtungen für die Dauer des Mietverhältnisses am Hotel gerichtet ist. Diese zivilrechtliche Zweckbestimmung ist auch steuerrechtlich beachtlich (BFH-Urteil vom 28. 11. 2019 III R 34/17, BFHE 267, 398, BStBl II 2020, 409, Leitsatz Nr. 2) und zur Überzeugung des Senats als schädliches Nebengeschäft i. S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einzuordnen.

28 Nach allem ist die Klage mit der Kostenfolge aus § 135 Abs. 1 FGO abzuweisen. Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

Anmerkung

I. Problemstellung

Die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen durch grundbesitzverwaltende Unternehmen ist mit dem Ausschließlichkeitsgebot gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG unvereinbar und führt deshalb zur Versagung der erweiterten Kürzung des Gewerbebeitrages (z. B. BFH-Urteil vom 11. 4. 2019 III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705 – Hotelfall). Vor diesem Hintergrund besteht in der Praxis eine gewisse Neigung, auf die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen nach Möglichkeit zu verzichten und/oder durch anderweitige zivilrechtliche Konstruktionen zu ersetzen. Im Streitfall stand die Umgestaltung der bisherigen Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen in eine auf die Dauer des Mietverhältnisses begrenzte Eigentumsüberlassung an den Mieter zur Beurteilung.

II. Rechtsauffassungen

Das FA bewertete die entsprechende Änderung des Mietvertrages als Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i. S. des § 42 AO und/oder als steuerlich unbeachtliche Scheinkonstruktion i. S. des § 41 Abs. 2 Satz 1 AO. Hiergegen wandte die Klägerseite außersteuerliche Gestaltungsgründe in Gestalt der Reduzierung von administrativem Aufwand und eine fortan erleichterte Bilanzierung ein. Darüber hinaus sei die Eigentumsüberlassung unentgeltlich, so dass diese gewerbebeitragsneutral sei.

III. Die Entscheidung des FG

Das FG hat sich mit der Frage eines Missbrauchs i. S. des § 42 AO und/oder eines Scheingeschäfts i. S. des § 41 Abs. 2 AO nicht näher befasst. Es stellte in seiner Beurteilung entsprechend den Vorgaben des BFH-Urteils vom 28. 11. 2019 III R 34/17 (BFHE 267, 398, BStBl II 2020, 409) maßgeblich auf den zivilrechtlichen Bedeutungsgehalt der vertraglichen Neuregelung ab. Hierzu hat es wegen der Neutralität des sachenrechtlichen Verfügungsgeschäfts auf den Inhalt des schuldrechtlichen Kausalgeschäfts abgestellt. Das FG würdigte dieses als entgeltliches echtes Pensionsgeschäft am Hotelinventar, vergleichbar der für Kreditinstitute geltenden Sonderregelung gem. § 340b Abs. 2 HGB. Die Entgeltlichkeit des Geschäfts leitete das Gericht indiziell aus der unterbliebenen Reduzierung des Mietzinses und den weiteren Fallumständen ab.

IV. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

In der Frage der Wahrung des Ausschließlichkeitsgebots gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist nicht allein auf den Vertragstypus des Nebengeschäfts abzustellen. Neben Miet- und Pachtverhältnissen könne auch andere im Rahmen der Vertragsfreiheit gewählte Schuldverhältnisse als gewerbsteuerlich schädliches Nebengeschäft beurteilt werden, soweit diese als entgeltliches Geschäft zu beurteilen sind und – bei objektiver Betrachtung – eine gewisse sachliche Nähe zum Typus des Miet- oder Pachtvertrages haben.

V. Hinweise für die Praxis

Bei Abschluss und/oder Neugestaltung von Verträgen über die Nutzungsüberlassung von bebauten Grundstücken ist besonderes Augenmerk auf den Tatbestand der entgeltlichen (Mit-)Überlassung von Betriebsvorrichtungen zu legen. Dieser entfällt nicht schon allein dadurch, dass eine Mitvermietung durch ein vergleichbares entgeltliches Nutzungsüberlassungsverhältnis ersetzt wird. Gegebenenfalls ist abzuwägen zwischen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Nachteilen der vertraglichen Gestaltung. Die Revisionsentscheidung des BFH bleibt abzuwarten.

Vorsitzender Richter am FG Dr. Frank Engelland

Grunderwerbsteuer

14 Mehrfacher Rechtsträgerwechsel i. S. des GrEStG im Zusammenhang mit der Auflösung und Umstrukturierung einer Wohnungseigentümergeinschaft

FG Köln, Urteil vom 30. 6. 2021 5 K 2704/18 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: II R 30/21).

1. Der Erwerbstatbestand des Tauschs von Grundstücken (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 1 Abs. 5 GrEStG) und die insofern in Betracht kommenden Befreiungs- und Ausnahmegesetzvorschriften (§§ 3 bis 7 GrEStG) sind im GrEStG umfassend geregelt.

2. Mangels planwidriger Regelungslücken kommen grundsätzlich weder eine einschränkende Auslegung des Erwerbstatbestandes gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 1 Abs. 5 GrEStG noch eine erweiternde (analoge) Anwendung der Befreiungsvorschriften (§§ 3 bis 7 GrEStG) in Betracht.

3. Die Gesamtplanrechtsprechung ist im Rahmen des GrEStG nicht anwendbar und dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz kommt im Bereich des GrEStG keine prägende Bedeutung zu.

GrEStG § 1 Abs. 5.

1–28 Der Kl. hatte am 26. 7. 2016 beim Bkl. einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und zum Sachverhalt dargestellt, dass die drei Flurstücke ... Nr. 1, 2 und 3 zusammen das Eckhaus ... bildeten. Die Flurstücke seien nach WEG in diverse Wohnungs- und Teileigentümer aufgeteilt. ... Am Flurstück 1 (Wohneigentumsgemeinschaft – WEG – 1) seien der Kl. mit 400/1 000 und die C-Bank mit 600/1 000 beteiligt. Am Flurstück 2 und 3 (WEG 2) seien der Kl. mit 837/1 000 und die C-Bank mit 163/1 000 beteiligt. Die WEG 1 und 2 sollten in eine einheitliche Wohneigentumsgemeinschaft überführt werden. Wirtschaftlich sollte es zu keiner Änderung kommen, insbesondere sollten räumlich die jeweiligen Wohnungseigentumseinheiten im Eigentum des bisherigen Eigentümers verbleiben. An der neu zu gründenden einheitlichen Wohnungseigentümergeinschaft sollten der Kl. mit 600/1 000 und die C-Bank mit 400/1 000 beteiligt sein.

Mit verbindlicher Auskunft vom ... 2016 teilte der Bkl. mit, dass die Auflösung der beiden alten WEG 1 und 2 und die Überführung in eine neue Wohnungseigentümergeinschaft einen Grunderwerbsteuerlichen Vorgang auslöse. ...

Am ... 2016 schlossen der Kl. und die C-Bank einen entsprechenden notariellen Vertrag.

Daraufhin erließ der Bkl. am ... 2017 ... die hier streitigen Bescheide. Die gegen die Bescheide gerichteten Einsprüche wurden mit Entscheidung vom ... 2018 zurückgewiesen. Zur Begründung führte der Bkl. im Wesentlichen wie folgt aus:

Die Auflösung der jeweiligen Wohneinheiten und Umwandlung in Miteigentumsanteile ... habe zur Folge, dass jeder Alleineigentümer Miteigentümer an den Wohnungen des anderen vorherigen Alleineigentümers werde. Es liege daher ein Tausch von Miteigentumsanteilen i. S. von § 1 Abs. 5 GrEStG vor. Gegenleistung sei der gemeine Wert des hingegebenen Miteigentumsanteils. ... § 7 Abs. 1 GrEStG – in Anlehnung an § 5 Abs. 2 GrEStG – finde keine Anwendung, da nicht eine unmittelbare gleichartige Zurechnung entsprechend den Aufteilungen in Wohneigentum erfolgt sei. ...

Die Angleichungen der Miteigentumsanteile an den einzelnen Wohnungen ... begründe ebenfalls einen steuerpflichtigen Vorgang i. S. von § 1 Abs. 5 GrEStG. Es handele sich hier um einen Tausch bzw. beim Erwerb durch die C-Bank um einen Tausch mit Baraufgabe.

Die flächenmäßige Neuaufteilung in die dann entstehende Wohnungseigentümergeinschaft sei gleichfalls wieder ein Tausch i. S. des § 1 Abs. 5 GrEStG. Hierauf sei jedoch § 7 Abs. 1 GrEStG anzuwenden, soweit die Wohnungseinheiten (WE) 1 und 2 eine betriebliche Einheit darstellten. ...

In seiner gegen die Grunderwerbsteuerbescheide erhobenen Klage stellt der Kl. das Ziel und den Beweggrund der vertraglichen Gestaltung, die Bereinigung der komplexen Eigentumsverhältnisse dar, die bei der rechtlichen Beurteilung berücksichtigt werden müssten. Die vom Bkl. vorgenommene isolierte Betrachtung werde dem Gesamtplan der Vertragsbeteiligten nicht gerecht. Die Vertragsparteien sollten weder ein mehr noch etwas anderes an Eigentum gegenüber dem Ausgangszustand erhalten. Es handele sich insofern um einen atypischen Sonderfall, der unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, entsprechend der Gesamtplan-Rspr., in analoger Anwendung der Regelung des § 7 Abs. 1 GrEStG, entsprechend § 2 Abs. 3 GrEStG bzw. unter Berücksichtigung des Gedankens der Leistungsfähigkeit i. S. der Nichtbesteuerung des Vorgangs zu beurteilen sei.

Der Bkl. hält an seiner Rechtsauffassung fest und verweist auf seine vorherigen Ausführungen. ...

Aus den Gründen:

29 Die Klage ist unbegründet. Die streitigen Grunderwerbsteuerbescheide sind rechtmäßig und nicht zu beanstanden.

30 1. Der Bkl. ist zu Recht davon ausgegangen, dass die streitigen Rechtsvorgänge als Tausch gem. § 1 Abs. 5 GrEStG zu besteuern sind.

31 Gemäß § 1 Abs. 5 GrEStG unterliegt bei einem Tauschvertrag, der für beide Vertragsteile den Anspruch auf Übertragung eines Grundstücks begründet, sowohl die Vereinbarung über die Leistung des einen als auch die Vereinbarung über die Leistung des anderen Vertragsteils der Steuer.

Tausch i. S. von § 1 Abs. 5 GrEStG durch Auflösung der Wohneinheiten und Umwandlung in Miteigentumsanteile

32 a) Die Auflösung der jeweiligen Wohneinheiten und Umwandlung in Miteigentumsanteile gem. Teil B des Vertrages hat zur Folge, dass jeder Alleineigentümer Miteigentümer an den Wohnungen des anderen vorherigen Alleineigentümers wird ... Damit liegt ein Tausch von Miteigentumsanteilen i. S. von § 1 Abs. 5 GrEStG vor. Gegenleistung ist der gemeine Wert des hingegebenen Miteigentumsanteils. Ausgehend von dem Verkehrswert laut Notarvertrag i. H. v. ... € hat der Bkl. zu Recht eine GrESt i. H. v. ... € festgesetzt. § 7 Abs. 1 GrEStG – in Anlehnung an § 5 Abs. 2 GrEStG – findet keine Anwendung, da nicht eine unmittelbare gleichartige Zurechnung entsprechend den Aufteilungen in Wohneigentum erfolgt.

Tausch i. S. von § 1 Abs. 5 GrEStG durch Angleichung der Miteigentumsanteile

33 b) Die Angleichung der Miteigentumsanteile an den einzelnen Wohnungen gem. Teil D des Vertrages begründet ebenfalls einen steuerpflichtigen Tauschvorgang i. S. des § 1 Abs. 5 GrEStG ...

Tausch i. S. von § 1 Abs. 5 GrEStG durch flächenmäßige Neuaufteilung der neuen Wohneigentümergeinschaft

34 c) Die flächenmäßige Neuaufteilung in die dann entstehende Wohnungseigentümergeinschaft gem. Teil E des Vertrages ist gleichfalls wieder ein Tausch i. S. des § 1 Abs. 5 GrEStG ... Hierauf hat der Bkl. jedoch zu Recht § 7 Abs. 1 GrEStG angewandt, soweit die WE 1 und 2 eine wirtschaftliche Einheit darstellen, denn gem. dieser Norm wird die Steuer nicht erhoben, soweit der Wert des Teilgrundstücks, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, zu dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist.

35 Dass der Bekl. die obigen Rechtsvorgänge unter Berücksichtigung der gesetzlichen Regelung und der Rechtssystematik dem Grunde und der Höhe nach grundsätzlich richtig beurteilt hat, ist zwischen den Beteiligten im Übrigen nicht streitig.

36 2. Entgegen der Ansicht des Kl. kann vorliegend auch im Wege der Auslegung der Regelungen des GrEStG entgegen der an sich gesetzmäßigen Besteuerung keine andere Beurteilung erfolgen, die zur beantragten Aufhebung der streitigen Bescheide führen würde.

Voraussetzungen der analogen Anwendung von Rechtsnormen

37 Die Auslegung bzw. analoge Anwendung einer Rechtsnorm setzt eine Gesetzeslücke i. S. einer planwidrigen Unvollständigkeit eine Interessenvergleichbarkeit zwischen dem gesetzlich geregelten und dem vermeintlich nicht geregelten Tatbestand voraus. Eine Gesetzeslücke 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. Davon zu unterscheiden ist ein sog. rechtspolitischer Fehler, der vorliegt, wenn sich eine gesetzliche Regelung zwar als rechtspolitisch verbesserungsbedürftig, aber – gemessen an dem mit ihr verfolgten Zweck – nicht als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist. Eine Auslegung gegen den Wortlaut kommt zudem nur unter sehr engen Voraussetzungen in Betracht, wenn nämlich die auf den Wortlaut abgestellte Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (BFH-Urteile vom 2.6.2005 III R 15/04, BFHE 210, 141, BStBl II 2005, 828, m. w. N.; vom 26.1.2006 III R 51/05, BFHE 212, 236, BStBl II 2006, 515, Rz. 21; vgl. auch Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 365 ff.).

38 Der Besteuerung unterliegt jedoch allein der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt. Deshalb darf die Beurteilung nur an einen real verwirklichten, nicht aber an einen fiktiven Sachverhalt anknüpfen und die Erweiterung des Anwendungsbereichs einer Vorschrift nicht über deren Zweck hinausführen (BFH-Urteil vom 25.8.2020 II R 30/18, BFHE 270, 553, BStBl II 2021, 322, Rz. 22 f.).

Keine planwidrige Regelungslücke

39 Die erforderliche planwidrige Gesetzeslücke liegt hier nicht vor. Dass keine mit der vollen Steuerfreiheit der Grundstücksübertragungen verbundene Vertragsgestaltung gewählt wurde, begründet allein keine Notwendigkeit für eine analoge Anwendung.

40 Denn der Gesetzgeber hat den Tausch von Grundstücken und die insoweit anwendbaren Befreiungs- und Ausnahmenvorschriften umfassend geregelt. Weder der Anwendungsbereich des § 7 Abs. 1 GrEStG noch des § 2 Abs. 3 GrEStG kann deshalb i. S. des Kl. erweitert werden.

Keine Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung

41 Aus dem gleichen Grunde kommt auch die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung nicht in Betracht. Denn nach dem eindeutigen Wortlaut des § 1 Abs. 5 GrEStG unterliegt bei einem Tauschvertrag, der für beide Vertragsteile den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet, sowohl die Vereinbarung über die Leistung des einen als auch die Vereinbarung über die Leistung des anderen Vertragsteils für sich der Steuer. Der Tauschvertrag wird in zwei steuerbare Erwerbsvorgänge zerlegt. Die Befreiungsvorschriften des GrEStG sind stets auf jeden der beiden Erwerbsvorgänge getrennt anzuwenden (Behrens in Behrens/Wachter, GrEStG, 1. Aufl., § 1 Rz. 795). Dies entspricht im Ergebnis der sich schon aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ergebenden Beurteilung, dass jedes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,

für sich der GrESt unterliegt. Im Grunderwerbsteuerrecht und somit im Falle eines Tausches wird grundsätzlich jeder Rechtsvorgang getrennt beurteilt und besteuert. Das Gericht sieht im vorliegenden Fall keine Veranlassung, hiervon abzuweichen.

Keine Anwendung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes

42 Von Verfassungswegen war auch nicht, wie vom Klägervertreter in der m. V. angeregt, eine Steuerbefreiung für den Grundstückstausch geboten, da es an einer etwaigen Erhöhung der Leistungsfähigkeit fehle. Denn zum einen tritt im Normalfall bei jedem Kauf oder Tausch grundsätzlich keine Erhöhung der Leistungsfähigkeit auf Seiten der Vertragspartner ein. Zum anderen stellt die GrESt als Verkehrssteuer nur auf den Rechtsvorgang als solchen ab, ohne dass es auf eine etwaige Erhöhung der Leistungsfähigkeit ankommen würde.

43 Dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz kommt im Bereich des GrEStG keine prägende Bedeutung zu, weil die Besteuerung dort an einen Rechtsvorgang anknüpft (vgl. BFH-Urteil vom 9.4.2008 II R 32/06, HFR 2008, 1254, BFH/NV 2008, 1526). Entsprechend steht die Besteuerung von Umsatz-, Verkehrs- und Verbrauchsvorgängen, die die private Vermögensverwendung belasten, mit dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz grundsätzlich in Einklang (BVerfG-Beschluss vom 8.1.1999 1 BvL 14/98, BStBl II 1999, 152; BFH-Urteil vom 7.9.2011 II R 68/09, BFH/NV 2012, 62, Rz. 17).

44–45 ... Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 FGO zugelassen.

Anmerkung

I. Problemstellung/Sachverhalt

Das FG befasst sich in der Besprechungsentscheidung mit der Auflösung bestehender Wohneinheiten (Wohneigentumseinheiten) und der Umwandlung in Miteigentumsanteile, der anschließenden Angleichung dieser Miteigentumsanteile und der darauf folgenden flächenmäßigen Neuaufteilung in eine entsprechende Wohneigentümergeinschaft als Erwerbsvorgänge (Tausch) i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 1 Abs. 5 GrEStG.

Im zugrundeliegenden Fall hatten der Kl. und die C-Bank im Ursprungszustand gemeinsam Wohnungseigentum an einem auf unterschiedlichen Flurstücken stehenden Eckhaus. An einem Flurstück waren der Kl. mit 400/1 000 und die C-Bank mit 600/1 000 und an den anderen Flurstücken waren der Kl. mit 837/1 000 und die C-Bank mit 163/1 000 jeweils in Wohneigentümergeinschaft beteiligt. Mit dem Ziel, das einheitliche Gebäude Zwecks Bereinigung der komplexen Eigentumsverhältnisse auf einem einzigen katastermäßigen Grundstück stehen zu lassen und an diesem Grundstück eine einzige Wohneigentümergeinschaft zwischen dem Kl. und der C-Bank zu begründen, wurden auf Grund notariellen Vertrages zunächst die ursprünglichen zwei Wohneigentümergeinschaften in schlichte Miteigentümergeinschaften umgewandelt (Schritt 1). Sodann wurden die Miteigentumsverhältnisse in den beiden Rechtsgemeinschaften auf identische Beteiligungsverhältnisse angepasst, so dass der Kl. jeweils 60 % und die C-Bank jeweils 40 % Miteigentumsanteile besaß (Schritt 2). Danach wurden die Flurstücke vereinigt und es entstand eine eine Miteigentümergeinschaft (Schritt 3). Schließlich wurde eine (neue) Wohneigentümergeinschaft begründet, bei der der Kl. und die C-Bank dieselben Sondereigentumsanteile erhielten, die sie im Ursprungszustand hatten (Schritt 4).

Der Bekl. setzte für die Auflösung der Wohneigentums-gemeinschaften und die Umwandlung in Miteigentums-anteile (Schritt 1 und 2), für die Angleichung der Mitei-gentumsanteile (Schritt 3) und für die flächenmäßige Neuaufteilung im Zusammenhang mit der Begründung der neuen Wohneigentümergeinschaft (Schritt 4) jeweils GrESt gegen den Kl. fest. Hiergegen wandte sich der Kl. mit der vorliegenden Klage, mit der er die Aufhebung der Steuerbescheide unter verschiedenen rechtli-chen Gesichtspunkten begehrte.

II. Rechtslage

Das GrEStG behandelt – den Tatbeständen in § 1 GrEStG entsprechend – grundsätzlich jeden Rechtsträgerwechsel an einem Grundstück i. S. des § 2 GrEStG als selbständi-gen, in sich abgeschlossenen Steuerfall. Wohnungs- und Teileigentum (§ 1 Abs. 2 und 3 WEG) sind Grundstücke i. S. des § 2 Abs. 1 GrEStG, so dass sich darauf bezie-hende Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 GrEStG der GrESt unterliegen. Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke, die zu einer wirtschaftlichen Ein-heit gehören, so werden diese Grundstücke als ein Grundstück behandelt (§ 2 Abs. 3 Satz 1 GrEStG). Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf einen oder mehrere Teile eines Grundstücks, so werden diese Teile als ein Grundstück behandelt (§ 2 Abs. 3 Satz 2 GrEStG). § 1 Abs. 5 GrEStG stellt klar, dass bei einem Tauschvertrag, der für beide Vertragsteile den Anspruch auf Übereig-nung eines Grundstücks begründet, sowohl die Verein-barung über die Leistung des einen als auch die Verein-barung über die Leistung des anderen Vertragsteils der Steuer unterliegt. Der Tauschvertrag beinhaltet zwei Erwerbsvorgänge, die in grunderwerbsteuerlicher Hin-sicht sowohl hinsichtlich der Steuerbarkeit als auch hin-sichtlich möglicher Befreiungstatbestände getrennt zu beurteilen sind. Besonderheiten gelten u. a. für den Übergang auf eine Gesamthand (§ 5 GrEStG) und die Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum in Flä-cheneigentum (§ 7 GrEStG). Geht ein Grundstück von einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand über, so wird gem. § 5 Abs. 2 GrEStG die Steuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Verkäufer am Vermö-gen der Gesamthand beteiligt ist. Gemäß § 7 Abs. 1 GrEStG wird, wenn ein Grundstück, das mehreren Mit-eigentümern gehört, von den Miteigentümern flächen-weise geteilt wird, die Steuer nicht erhoben, soweit der Wert des Teigrundstücks, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, zu dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist. Soweit die Rechtsträgerwechsel in den vorgenannten Fällen zu von den Ursprungsverhältnissen abweichenden Beteili-gungs-, Bruchteils- bzw. Wertverhältnissen führen, grei-fen die Befreiungstatbestände des § 5 Abs. 2 und § 7 Abs. 1 GrEStG nicht ein und GrESt fällt insoweit an.

III. Die Entscheidung des FG

Das FG hat die Klage abgewiesen und ist der Auffassung des Bekl. gefolgt, wonach sowohl die Auflösung der Wohneigentumseinheiten und die Umwandlung in Mit-eigentumsanteile, als auch die Angleichung der Mit-eigentumsanteile, als auch die flächenmäßige Neuauf-teilung im Zusammenhang mit der Begründung der neuen Wohneigentümergeinschaft als eigenständige Er-werbstatbestände i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 1 Abs. 5 GrEStG anzusehen sind für die jeweils GrESt fest-zusetzten ist, soweit nach dem Rechtsträgerwechsel keine Wertidentität i. S. des § 7 Abs. 1 GrEStG vorliegt. Mangels planwidriger gesetzlicher Regelungslücken sieht das FG weder die Möglichkeit der analogen An-wendung von Befreiungsvorschriften noch einen Anlass für eine einschränkende Auslegung der Besteuerungstat-bestände gegen den Gesetzeswortlaut. Der Gesetzgeber habe den Tausch von Grundstücken und die insoweit

anwendbaren Befreiungs- und Ausnahmenvorschriften umfassend geregelt. Die Anwendungsbereiche des § 7 Abs. 1 GrEStG und des § 2 Abs. 3 GrEStG könnten des-halb nicht erweitert werden. Schließlich hält das FG im Streitfall weder die Grundsätze der Gesamtplanrecht-sprechung noch den verfassungsrechtlichen Leistungsfä-higkeitsgrundsatz für anwendbar.

IV. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Die Entscheidung des FG entspricht den vorstehend unter II. dargestellten Rechtsgrundlagen und dürfte damit im Ergebnis rechtlich nicht zu beanstanden sein. Zutreffend behauptet das FG den Grunderwerbsteuertat-bestand gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 1 Abs. 5 GrEStG, soweit im Streitfall Rechtsträgerwechsel an den Grund-stücken stattgefunden haben und die Befreiungsvor-schriften des § 7 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 2 GrEStG nicht eingreifen. Dem FG dürfte insbesondere darin zu folgen sein, dass der Tausch von Grundstücken und die insoweit anwendbaren Befreiungs- und Ausnahmenvorschriften im GrEStG umfassend geregelt sind und insofern im Streit-fall mangels Regelungslücke weder Raum für eine ein-schränkende Auslegung des Besteuerungstatbestandes gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 1 Abs. 5 GrEStG noch für eine erweiternde (analoge) Anwendung der Befreiungsvorschriften der § 7 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 2 GrEStG entge-gen dem jeweiligen Gesetzeswortlaut besteht und auch die Gesamtplanrechtsprechung nicht (entsprechend) anwendbar ist. Schließlich stimmt die Entscheidung des FG mit der höchstrichterlichen Rspr. insofern überein, dass dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz für die Ver-brauchsteuern und Verkehrssteuern – anders als bei der ESt – keine prägende Bedeutung zukommt, so dass der Besteuerung von Umsatz-, Verkehrs- und Verbrauchs-vorgängen, die die private Vermögensverwendung be-lasten, mit dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz in Ein-klang steht (vgl. BFH-Urteil vom 9. 4. 2008 II R 32/06, HFR 2009, 1254, BFH/NV 2009, 1526, Rz. 18).

V. Hinweise für die Praxis

Da das FG die Revision zugelassen hat und diese auch eingelegt wurde, bleibt die Entscheidung des BFH in dem unter dem Az. II R 30/21 anhängigen Revisionsver-fahren abzuwarten. Angesichts der dargestellten Rechts-lage dürfe die Erfolgsaussicht der Revision allerdings als nicht sehr hoch einzuschätzen sein.

Generell sollten Stpfl. und ihr Berater bei der praktischen Rechtsanwendung im Vorfeld eines jeden Rechtsträger-wechsels an Grundstücken i. S. des § 2 GrEStG die Grunderwerbsteuertatbestände gem. § 1 GrEStG im Blick behalten, um nicht später mit einer gegebenenfalls unvorhergesehenen Steuerbelastung konfrontiert zu werden. Der vorliegende Fall zeigt, dass dies im besonde-ren Maße für Gestaltungen gilt, bei denen in mehreren Schritten innerhalb kurzer Zeit Rechtsträgerwechsel an Grundstücken stattfinden.

Vorsitzender Richter am FG Ingo Lutter

Kostengesetze

15

Keine Kostenerstattung für vom Kläger beauftragtes Kalkulationsgutachten

FG Münster, Beschluss vom 4. 10. 2021 8 Ko 326/21 – rechtskräftig.

1. Ein Privatgutachten kann nicht als erforderlich angesehen werden, wenn es nur eine Hilfsbegründung zu stützen vermag.

2. Ein Kläger hat keinen Anlass, ein Kalkulationsgutachten über die Einnahmen seines Betriebs einzuholen, weil die Wahl der Schätzungsmethode im Gerichtsverfahren nicht den Verfahrensbeteiligten, sondern dem Gericht obliegt.

3. In die Ex-ante-Beurteilung eines Klägers im finanzgerichtlichen Verfahren, ob die Einholung eines Privatgutachtens erforderlich ist, muss – jedenfalls bei einem sachkundig beratenen Kläger – einfließen, ob auch ein gerichtseigener Prüfer herangezogen werden könnte.

4. Es ist für die Kostenerstattung unerheblich, ob ein Gutachten vom Gericht als Rechengrundlage für einen Verständigungsverfahrensvorschlag verwertet wurde.

FGO § 139 Abs. 1.

1–6 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung wurden Einnahmen i. H. v. 10 % des wirtschaftlichen Umsatzes des Gastronomiebetriebs der Erinnerungsführerin hinzugeschätzt. Die Erinnerungsführerin beauftragte im Einspruchsverfahren eine Beratungsgesellschaft mit einem Gutachten über eine Nachkalkulation der Einnahmen. Im Klageverfahren wurde das Kalkulationsgutachten fertiggestellt und vorgelegt. In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat trafen die Erinnerungsführerin und der Erinnerungsgegner (das Finanzamt) auf Vorschlag des Gerichts eine tatsächliche Verständigung, die (rechnerisch) auf dem Gutachten fußte. Die Kosten des Verfahrens wurden überwiegend dem Erinnerungsgegner auferlegt. Im Rahmen des Kostenfestsetzungsantrags beantragte die Erinnerungsführerin auch die Erstattung der Kosten für das Gutachten.

Aus den Gründen:

7 Die Erinnerung ist unbegründet. ...

8–9 Die Kosten für das Kalkulationsgutachten sind ... nicht erstattungsfähig. Erstattungsfähig sind nur die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen der Beteiligten einschließlich der Kosten des Vorverfahrens (§ 139 Abs. 1 FGO). ...

Grundsätze für die Erstattung der Kosten für Privatgutachten

10 Für die Erstattung von Privatgutachten gilt Folgendes:

11 Vor dem Hintergrund des das finanzgerichtliche Verfahren beherrschenden Untersuchungsgrundsatzes ist es die Aufgabe des Gerichts, den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen und den Umfang einer eventuellen Beweisaufnahme zu bestimmen. Deshalb sind Privatgutachten nur ausnahmsweise erstattungsfähig. Die Beteiligten können vielmehr die Einholung eines Gutachtens durch das Gericht anregen oder einen entsprechenden Beweisantrag stellen (FG Hamburg, Beschluss vom 24. 6. 2017 3 KO 56/17, EFG 2017, 1620; FG Köln, Beschluss vom 16. 9. 2002 10 KO 2211/02, EFG 2003, 56; FG Hamburg, Beschluss vom 22. 1. 2018 4 K 84/17, EFG 2018, 683). Es kann – gerade in Schätzungsfällen – auch angeregt werden, einen gerichtseigenen Prüfer heranzuziehen. Eine Erstattung eines Privatgutachtens ist deshalb nur in engen Ausnahmefällen möglich, etwa wenn schwierige technische Fragen zu beurteilen oder ein vorliegendes Gutachten des anderen Beteiligten widerlegt werden soll (BFH-Beschlüsse vom 16. 2. 1971 VII B 43/69, BFHE 101, 484, BStBl II 1971, 400; vom 11. 5. 1976 VII B 79/74, BFHE 119, 14, BStBl II 1976, 574; FG Hamburg, Beschluss vom 22. 1. 2018 4 K 84/17, EFG 2018, 683). Auch nicht-technische Gutachten können erstattungsfähig sein (FG Münster, Beschluss vom 22. 5. 1995 4 Ko 2870/94 KFB, EFG 1996, 285; Gutachten zur Marktmiete; FG Köln, Beschluss vom

4. 5. 1999 10 Ko 7601/98, EFG 1999, 789; Ingenieurgleiche Kenntnisse und Tätigkeiten eines Unternehmers). Aufwendungen für private Ermittlungen über tatsächliche Fragen, deren Durchführung kein spezifisches Fachwissen voraussetzt, sind nicht erstattungsfähig (Hessisches FG, Beschluss vom 5. 8. 1996 12 Ko 1918/96, EFG 1996, 1114). Auch wenn ein Beteiligter Behauptungen, die sein Begehren tragen, mangels genügender eigener Sachkunde nur mit Hilfe eines Gutachtens substantiiert darlegen und unter Beweis stellen und das Gericht nur so zu einer weiteren Aufklärung des Sachverhalts von Amts wegen veranlassen kann, kann ein Privatgutachten zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung notwendig sein (VGH Baden-Württemberg, Beschluss vom 8. 5. 2001 5 S 3245/98, NVwZ-RR 2002, 315; FG Hamburg, Beschluss vom 22. 1. 2018 4 K 84/17, EFG 2018, 683; zum Ganzen auch Schwarz in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 139 FGO Rz. 194).

12 Maßgeblich ist die Sicht einer verständigen und wirtschaftlich vernünftig denkenden Person ex ante (BGH-Beschluss vom 1. 2. 2017 VII ZB 18/14, NJW 2017, 1397). Unerheblich ist, wie das Gutachten qualitativ einzuschätzen ist und ob es zu zutreffenden Ergebnissen gelangt (OLG Karlsruhe, Beschluss vom 15. 9. 2005 15 W 31/05, OLG Karlsruhe 2006, 573). Der Umstand, dass das Privatgutachten den Rechtsstreit beeinflusst hat, ist für die Frage der Erstattungsfähigkeit der Kosten unerheblich (BGH-Beschluss vom 1. 2. 2017 VII ZB 18/14, NJW 2017, 1397).

13 Nach dieser Maßgabe ist das Gutachten im Streitfall nicht erstattungsfähig.

Erforderlichkeit im konkreten Fall

14 Das Gutachten war nicht erforderlich, um ein Gutachten des Erinnerungsgegners zu widerlegen. Denn die Betriebsprüfung hatte die Hinzuschätzung allein auf Grundlage eines Sicherheitszuschlags berechnet und anhand der Richtsatzsammlung verprobt, so dass das Gutachten nicht erforderlich war, um „Waffengleichheit“ zwischen den Beteiligten herzustellen. Es ist auch nicht so, dass die Erinnerungsführerin nur durch das eingeholte Gutachten zu einer zweckentsprechenden Rechtsverfolgung befähigt wurde. Zum einen hätte ein wirtschaftlich denkender Beteiligter in der Situation der Erinnerungsführerin zunächst eine Einschätzung des Gerichts zur Schätzungsbefugnis dem Grunde nach zu erlangen versucht, bevor er ein Kalkulationsgutachten, das allein die Höhe der zu schätzenden Einnahmen betrifft, einholt. Die Erinnerungsführerin hat nämlich – noch bis zur mündlichen Verhandlung – auch die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach in Abrede gestellt. Das Kalkulationsgutachten konnte damit nur eine hilfsweise Begründung stützen. Zum anderen hatte die Klägerin auch deshalb keinen Anlass, schon vor dem Gerichtsverfahren das Kalkulationsgutachten in Auftrag zu geben, weil – wenn dem Grunde nach feststeht, dass Besteuerungsgrundlagen zu schätzen sind – die Wahl der Schätzungsmethode im Gerichtsverfahren nicht den Verfahrensbeteiligten, sondern dem Gericht obliegt (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO i. V. m. § 162 AO). Dies hätte die – sachkundig beratene – Erinnerungsführerin bei vernünftiger Betrachtung dazu veranlassen müssen, dem Gericht gegenüber verschiedene Schätzungsmethoden anzuregen, nicht aber selbst eine Schätzungsmethode auszuwählen und auf Basis dieser Schätzungsmethode ein Gutachten erstellen zu lassen. Zum Dritten kann für die Anwendung verschiedener Schätzungsmethoden (etwa einer Nachkalkulation oder einer Geldverkehrsrechnung) ein gerichtseigener Prüfer herangezogen werden. Für den gerichtseigenen Prüfer fallen keine Kosten an. Dies hätte einen vernünftig denkenden Beteiligten in der Situation der – sachkundig beratenen – Erinnerungsführerin dazu veranlassen müssen, von der Einholung eines Gutachtens abzusehen.

Tatsächliche Verwendung nicht maßgeblich

15–16 Dass das Gutachten letztlich vom Gericht als Rechengrundlage herangezogen wurde, ist für die Erstattungsfähigkeit nicht maßgeblich. Diesbezüglich wird auch darauf hingewiesen, dass dem nach Zwischenberatung vom Senat unterbreiteten Verständigungsvorschlag nicht allein das Kalkulationsgutachten, sondern auch das Ergebnis der Anhörung der Gesellschafter der Erinnerungsführerin in der mündlichen Verhandlung zu Grunde lag. ...

Anmerkung

Der Besprechungsfall bestätigt den Grundsatz, dass Kosten für Privatgutachten nur ausnahmsweise zu erstatten sind. Privatgutachten sind Gutachten, die nicht vom Gericht eingeholt wurden, sondern von einem der Beteiligten. Da im finanzgerichtlichen Verfahren Aufwendungen der Finanzbehörden nicht zu erstatten sind (§ 139 Abs. 1 FGO) – was zugleich dazu führt, dass die Finanzbehörden (nahezu) ausschließlich durch eigene Sachverständige Gutachten erstellen lassen –, kann es nur bei von der Klägerseite eingeholten Gutachten zum Streit um die Erstattungsfähigkeit kommen. Dieser Streit ist, wie im Besprechungsfall, im gegen den Kostenfestsetzungsbeschluss des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle gerichteten Erinnerungsverfahren geltend zu machen.

Im finanzgerichtlichen Erinnerungsverfahren wird zur Begründung, dass Kosten für Privatgutachten nur ausnahmsweise zu erstatten sind, häufig – wie auch im Besprechungsfall – der Amtsermittlungsgrundsatz angeführt. Im Ergebnis dürften allerdings keine großen Unterschiede zu Verfahrensordnungen ohne Amtsermittlungsgrundsatz gelten (etwa zum Zivilprozess). Denn auch in diesen Verfahren gilt der Grundsatz sparsamer Prozessführung, der dem Schutz der gegnerischen Partei vor dem Risiko unangemessen hoher Prozesskostenrisiken dient (vgl. Hüfstege in Thomas/Putzo, ZPO, § 91 Rz. 9). In beiden Verfahrensordnungen kommt es letztlich auf die konkrete Streitlage und die Erforderlichkeit eines Privatgutachtens nach dem Maßstab einer vernünftigen und wirtschaftlich denkenden Person an.

Die konkrete Streitlage im Besprechungsfall war durch eine Hinzuschätzung mittels Sicherheitszuschlags geprägt, wobei die Klägerseite schon die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach vehement bestritt. In einer solchen Situation für eine Hilfsbegründung ein kostspieliges Gutachten einzuholen, hielt das Gericht im Besprechungsfall nach dem genannten Maßstab nicht für erforderlich. Das Gericht weist daneben darauf hin, dass gerade bei Schätzungsfällen auch – kostenfrei – ein gerichtseigener Prüfer eingesetzt werden kann. Zum gleichen Ergebnis dürfte man nach „zivilrechtlichen“ Maßstäben gelangen: Das Gutachten belastet die Finanzbehörde mit einem übermäßigen Kostenrisiko, zumal diese mit dem von ihr vorgenommenen Sicherheitszuschlag ein Kalkulationsgutachten nicht zur Herstellung von Waffengleichheit herausgefordert hatte.

Richter am FG Dr. Peter Haversath

Umwandlung

16 Steuerliche Folgen der rückwirkenden Verschmelzung zweier Personengesellschaften

Niedersächsisches FG, Urteil vom 17. 10. 2019 7 K 11111/17 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: IV R 6/21).

Bei der Verschmelzung zweier Personengesellschaften kann der von der übertragenden Gesellschaft im Verschmelzungsjahr erzielte Verlust mit einem von der übernehmenden Gesellschaft erwirtschafteten Gewinn zum Zeitpunkt des steuerlichen Umwandlungsstichtags (31. 12. 2014) nicht verrechnet werden.

UmwStG § 2, § 20 Abs. 5 und 6, § 24 Abs. 4.

1–51 Die Beteiligten streiten darüber, ob bei der Verschmelzung zweier Personengesellschaften der von der übertragenden Gesellschaft im Verschmelzungsjahr erzielte Verlust mit einem von der übernehmenden Gesellschaft erwirtschafteten Gewinn zum Zeitpunkt des steuerlichen Umwandlungsstichtags (31. 12. 2014) verrechnet werden kann.

Das Kommanditkapital der 2002 gegründeten Klin. betrug 50 000 €. Komplementärin war die A-GmbH. Kommanditisten waren B mit einer Kapitaleinlage i. H. v. 44 000 € (88 %), die C-GmbH & Co. KG mit einer Kommanditeinlage i. H. v. 3 500 € (7 %) und D mit einer Kommanditeinlage i. H. v. 2 500 € (5 %).

Mit Notarvertrag vom 3. 7. 2015 wurde das Vermögen der E-GmbH & Co. KG auf die Klin. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme übertragen.

Das Stammkapital der E-GmbH & Co. KG betrug vor der Verschmelzung 250 000 €. Komplementärin war die F-GmbH. Kommanditisten waren ebenfalls B mit einer Kapitaleinlage i. H. v. 220 000 € (88 %), die C-GmbH & Co. KG mit einer Kommanditeinlage i. H. v. von 17 500 € (7 %) und D mit einer Kommanditeinlage i. H. v. 12 500 € (5 %).

Die Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister erfolgte am 30. 7. 2015.

Der Verschmelzungsvertrag vom 3. 7. 2015 traf (auszugsweise) folgende Regelungen:

„§ 2 Vermögensübertragung

2.1 Die übertragende Gesellschaft überträgt hiermit ihr Vermögen als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten unter Auflösung ohne Abwicklung gem. § 2 Nr. 1, §§ 39 ff. UmwG auf die übernehmende Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme.

2.2 Die Übernahme erfolgt zu handels- und steuerrechtlichen Buchwerten nach Maßgabe der Schlussbilanz der E-GmbH & Co. KG zum 31. 12. 2014. Die Vertragsschließenden verpflichten sich, das Antragsrecht gegenüber der Finanzbehörde gem. § 3 Abs. 2 UmwStG entsprechend auszuüben.

2.3 Von der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft übergehenden Verlustvorträge werden bei den Gesellschaftern der übernehmenden Gesellschaft auf individualisierten Verlustvortragskonten entsprechend ihrer Beteiligungsquote gebucht. Auf den Gesellschafter D anteilig entfallende Verlustvorträge werden vollständig von dem Gesellschafter B übernommen.

§ 3 Gegenleistung

3.1 Als Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens der übertragenden Gesellschaft werden die Kommanditanteile der Gesellschafter, bestehend aus einer Kommanditeinlage (Haftsumme) und einer Pflichteinlage, in der übernehmenden Gesellschaft jeweils wie folgt erhöht:

3.1.1 der Kommanditanteile von D wird durch eine Pflichteinlage von 2 500 € um 5 € erhöht auf 2 505 €;

3.1.2 der Kommanditanteile von B wird durch eine Pflichteinlage von 44 000 € um 88 € erhöht auf 44 088 €;

3.1.3. der Kommanditanteile der C-GmbH & Co. KG wird durch eine Pflichteinlage von 3 500 € um 7 € erhöht auf 3 507 €.

3.2 Diese Erhöhung der Kommanditanteile im Rahmen einer Pflichteinlage werden auf dem festen Kapitalkonto (Kapitalkonto) des jeweiligen Kommanditisten gebucht.

3.3 Die Haftsummen (Kommanditeinlagen) der Kommanditisten bleiben unverändert.

3.4 Sollte das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers gem. der zu Grunde zu legenden Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft zum 31. 12. 2014 den Nominalbetrag der Summe aus den Erhöhungsbeträgen der Kommanditanteile nach Abs. 1 übersteigen, wird der übersteigende Betrag in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage bei der übernehmenden Gesellschaft eingestellt. Sonstige Gegenleistungen, insbesondere Geldzahlungen oder Darlehensforderungen, werden keinem der Beteiligten gewährt.

3.5 Die Beteiligungen werden kostenfrei und mit Gewinnbezugsrecht ab dem Stichtag gewährt. Der F-GmbH wird die Stellung eines persönlich haftenden Gesellschafters bei der G-GmbH & Co. KG (Klin.) eingeräumt; sie erbringt keine Kapitaleinlage und ist am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der Gesellschaft nicht beteiligt. Im Hinblick darauf, dass alle Kommanditisten der E-GmbH und Co. KG schon Kommanditisten der G-GmbH & Co. KG (Klin.) waren und sind, ist dem Erfordernis des § 40 UmwG Genüge getan.

§ 4 Verschmelzungstichtag

4.1 Die Übertragung des Vermögens von der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft erfolgt im Innenverhältnis mit Wirkung zum Ablauf des 31. 12. 2014 (24:00 Uhr) (steuerlicher Übertragungstichtag). Vom 1. 1. 2015, 0:00 Uhr (handelsrechtlicher Übertragungstichtag, im folgenden „Stichtag“) an gelten alle Handlung, Erklärung und Geschäfte der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen.

4.2 Der Verschmelzung wird die Bilanz der übertragenden Gesellschaft zum 31. 12. 2014 (Anlage 1) als Schlussbilanz zu Grunde gelegt. ...“

Ebenfalls mit Vertrag vom 3. 7. 2015 veräußerte der Gesellschafter B einen Teilkommanditanteil i. H. v. 41 500 € zzgl. 83 € mit Wirkung zum 31. 7. 2015 an H zu einem Kaufpreis von 1 €, aufschiebend bedingt durch die Eintragung der Verschmelzung und der Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister.

Die Klin. gab eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung ab. Die Erklärung sowie die beigefügte Ermittlung und Verteilung des steuerlichen Ergebnis 2014 enthielt bereits die zusammengefassten Werte der Klin. sowie der E-GmbH & Co. KG (kumulierte Erklärung). Angaben zu verrechenbaren Verlusten gem. § 15a Abs. 4 EStG enthielt die Erklärung nicht.

Der Bekl. erließ unter dem 4. 2. 2016 einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2014, bei dem er die Angaben der Klin. erklärungsgemäß berücksichtigte. In dem Bescheid wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. H. v. 438 184,61 € festgestellt. Die Einkünfte ergaben sich aus einem laufenden Gewinn i. H. v. 256 184,01 € und einem Veräußerungs-

gewinn i. H. v. 182 000,60 €. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO.

Hiergegen legte die Klin. unter dem 4. 2. 2016 Einspruch ein. Zum 31. 12. 2013 hätten bei der E-GmbH & Co. KG für den Gesellschafter B verrechenbare Verluste i. H. v. –589 348,63 € und für die C-GmbH & Co. KG verrechenbare Verluste i. H. v. –47 418,84 € bestanden. Die Verluste seien in dieser Höhe für die E-GmbH & Co. KG mit Bescheid vom 19. 2. 2015 für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG entsprechend festgestellt worden. Diese seien bei der Veranlagung der Klin. im Jahr 2014 zu berücksichtigen.

Ebenfalls mit Schreiben vom 19. 2. 2016 vertrat die Klin. als Rechtsnachfolgerin der E-GmbH & Co. KG gegenüber dem Bekl. die Auffassung, dass für die E-GmbH & Co. KG wegen der Verschmelzung keine Erklärungen mehr einzureichen seien. Die entsprechenden Konsequenzen aus der Verschmelzung seien bereits in der Feststellungserklärung 2014 der Klin. gezogen worden.

Nachdem die Klin. für die E-GmbH & Co. KG trotz weiterer Aufforderung keine Feststellungserklärung für das Jahr 2014 abgegeben hatte, erließ der Bekl. unter dem 20. 4. 2016 gegenüber der Klin. als Rechtsnachfolgerin der E-GmbH & Co. KG einen Bescheid für 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO. Hierin stellte er für die E-GmbH & Co. KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. H. v. –369 071 € und für den Gesellschafter B verrechenbare Verluste i. H. v. –914 229,63 € sowie für die C-GmbH & Co. KG verrechenbare Verluste i. H. v. –73 558,84 € fest. Gegen diesen Bescheid wandte sich die Klin. als Rechtsnachfolgerin der E-GmbH & Co. KG mit Einspruch.

Nachdem die Klin. als Rechtsnachfolgerin der E-GmbH & Co. KG dem Bekl. eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung sowie den Jahresabschluss 2014 für die E-GmbH & Co. KG übermittelt hatte, erließ dieser daraufhin am 17. 6. 2016 und 7. 7. 2016 Änderungsbescheide und stellte für die E-GmbH & Co. KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. H. v. –369 379,20 € und für den Gesellschafter B verrechenbare Verluste i. H. v. –914 627,20 € sowie für die C-GmbH & Co. KG verrechenbare Verluste i. H. v. –73 590,83 € fest.

Im Laufe des Einspruchsverfahrens änderte der Bekl. mit Bescheid vom 10. 8. 2016 den Bescheid vom 4. 2. 2016 und stellte erstmals in dem Bescheid verrechenbare Verluste nach § 15 Abs. 4 EStG fest. In den Erläuterungen zum Bescheid forderte der Bekl. die Klin. auf, den Jahresabschluss zum 31. 12. 2014 der übernehmenden Gesellschaft vor Verschmelzung, die Einbringungsbilanz der übertragenden Gesellschaft sowie eine Übernahmebilanz wegen der Verschmelzung mit ausführlicher Darstellung der Zusammenführung der Bilanzen der übernehmenden und übertragenden Gesellschaft, einschließlich ausführlicher Darstellung der Zusammenführung aller einzelnen Konten der beteiligten Gesellschafter beider Gesellschaften einzureichen. Zudem wies er darauf hin, dass dieser Bescheid an die Stelle des Bescheides vom 4. 2. 2016 trete.

Der Bekl. erließ unter dem 15. 9. 2016 und 10. 10. 2016 weitere Änderungsbescheide. Eine Verrechnung der aus dem Betrieb der Klin. festgestellten positiven Einkünfte des Jahres 2014 mit den bei der E-GmbH & Co. KG festgestellten verrechenbaren Verlusten zum 31. 12. 2014 nahm der Bekl. nicht vor. Vielmehr stellte er für die Klin. Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. H. v. 625 563,21 € sowie verrechenbare Verluste für den Gesellschafter B und die C-GmbH & Co. KG in unveränderter Höhe fest.

Mit Einspruchsentscheidung vom 31. 3. 2017 wies der Bekl. den Einspruch vom 19. 2. 2016 als unbegründet zurück.

Die Rückwirkungsfiktion führe lediglich dazu, dass der E-GmbH & Co. KG in dem Rückwirkungszeitraum vom 1. 1. 2015 bis zum Tag der Eintragung in das Handelsregister grundsätzlich kein Einkommen und kein Vermögen mehr zuzurechnen sei. Aus der Rückwirkungsfiktion folge jedoch nicht, dass bereits die Besteuerungsgrundlagen der E-GmbH & Co. KG im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung des Jahres 2014 bei der Klin. zu erfassen wären. Bis zum Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags seien das eingebrachte Betriebsvermögen sowie die erzielten Gewinne/Einkünfte noch der E-GmbH & Co. KG zuzurechnen. Daher seien sowohl für die E-GmbH & Co. KG als auch für die Klin. getrennte gesonderte und einheitliche Feststellungen der Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen. Die von der Klin. vorgenommene Saldierung sei nicht zulässig.

Entsprechend habe der Bekl. die verrechenbaren Verluste der Gesellschafter auf den 31. 12. 2014 gesondert festgestellt. Diese Feststellung ermögliche die Berücksichtigung der festgestellten Verluste ab dem Jahr 2015 bei der Klin. Weitere Auswirkungen auf das Jahr 2014 ergäben sich jedoch nicht. Insbesondere komme nicht in Betracht, die auf die Gesellschafter entfallenden Gewinne der Klin. mit den festgestellten verrechenbaren Verlusten zum 31. 12. 2014 zu verrechnen. Denn hinsichtlich der bis zum 31. 12. 2014 bestehenden Beteiligung an der Klin. liege weder eine Identität des Steuersubjekts, noch eine Anteilsidentität vor.

Zudem schließe § 2 Abs. 4 Satz 1 und 2 i. V. m. § 24 Abs. 4, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG die Nutzung der verrechenbaren Verluste aus. Denn ohne die Umwandlung wäre die Nutzung dieser Verluste im Jahr 2014 nicht möglich gewesen.

Die steuerliche Wirkung der Rückbeziehung nach § 20 Abs. 5 UmwStG beschränke sich daher auf den Übergang des Vermögens sowie die Zurechnung der Gewinne und Verluste ab dem zurückbezogenen steuerlichen Übertragungstichtag, also ab dem 1. 1. 2015.

Hiergegen wendet sich die Klin. mit Ihrer Klage.

Gemäß § 20 Abs. 5 UmwStG sei das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Als steuerlicher Übertragungstichtag dürfe der Stichtag angesehen werden, für den die Schlussbilanz des übertragenden Unternehmens aufgestellt worden sei. Nach der h. M. werde bei der Rückwirkung für Zwecke der ESt, KSt und GewSt ein tatsächlicher Vermögenstransfer auf die übernehmende Personengesellschaft fingiert, und zwar zum Ablauf des gewählten steuerlichen Übertragungstichtags. Dabei sei das Einkommen des Einbringenden und der übernehmenden Personengesellschaft so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags, d. h. (noch) um 24 Uhr dieses Stichtags, auf die übernehmende Personengesellschaft übergegangen wäre. Am Übertragungstichtag werde der Einbringende Mitunternehmer der aufnehmenden Personengesellschaft. Er nehme an der Gewinnverteilung und Zuweisung der Übernehmerin teil. Bei einem steuerlichen Übertragungstichtag 31. 12. 2014 seien daher alle Einkommens- und Vermögensänderungen steuerlich im Jahr 2014 zu erfassen. Da der Einbringende bereits Mitunternehmer der aufnehmenden Gesellschaft sei, seien auch die bei ihm entstandenen verrechenbaren Verluste bereits im Rahmen der Gewinnverteilung bei der übernehmenden Gesellschaft zu berücksichtigen. Demnach seien die verrechenba-

ren Verluste des Einbringenden bereits im VZ 2014 in der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Klin. zu berücksichtigen. Ebenso seien die laufenden Einkünfte der E-GmbH & Co. KG bereits mit denen der Klin. zu verrechnen. Soweit der Bekl. ausführe, dass die entsprechende Regelung nur dazu führe, dass der übertragenden Gesellschaft im Rückwirkungszeitraum kein Einkommen und kein Vermögen mehr zugerechnet werde, aber keine Erfassung der Besteuerungsgrundlagen bei der Klin. im VZ 2014 zu erfolgen habe, führe dies zu einer Verwerfung zwischen den unterschiedlichen Feststellungen. Die Übernahme des eingebrachten Betriebsvermögens in die Buchführung der Klin. auf den 31. 12. 2014 erfordere zwingend auch die Berücksichtigung aller anderen hiermit zusammenhängenden Besteuerungsmerkmale. Die rein technische Erforderlichkeit der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der übertragenden Gesellschaft führe nicht dazu, dass separate Gewinnfeststellungen erfolgen müssten. Da der Einbringende nur noch Mitunternehmer der übernehmenden Gesellschaft sei, seien ihm nur noch über die übernehmende Gesellschaft die entsprechenden Folgerungen zuzurechnen.

Zudem ergebe sich keine Verlustnutzungsbeschränkung durch § 2 Abs. 4 UmwStG. Ein schädliches Ereignis im Zusammenhang mit § 8c KStG sei bei der vorliegenden Verschmelzung zweier Personengesellschaften nicht erkennbar. ...

Aus den Gründen:

52 Die Klage ist unbegründet.

53 Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2014 vom 4. 2. 2016 in der Gestalt des Einspruchsbescheids vom 31. 3. 2017 ist rechtmäßig und verletzt die Klin. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Getrennte Feststellungen für die übertragende und die übernehmende Gesellschaft im Streitjahr

54 Der Bekl. hat für das Streitjahr zutreffend für die Klin. und die E-GmbH & Co. KG jeweils eigenständige gesonderte und einheitliche Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen und der verrechenbaren Verluste nach § 15a Abs. 4 EStG vorgenommen. Eine Saldierung der laufenden Ergebnisse kam nicht in Betracht.

55 Bei der Einbringung in eine Personengesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gilt § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG gem. § 24 Abs. 4 UmwStG entsprechend. Hiernach sind das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Als steuerlicher Übertragungstichtag (Einbringungszeitpunkt) darf in den Fällen der Sacheinlage durch Verschmelzung i. S. des § 2 UmwG der Stichtag angesehen werden, für den die Schlussbilanz jedes der übertragenden Unternehmen i. S. des § 17 Abs. 2 UmwG aufgestellt ist; dieser Stichtag darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister liegen.

56 Allerdings führt dies nicht dazu, dass die übertragende Gesellschaft gleichsam rückwirkend als nicht mehr existent gilt. Die bis zum Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags verwirklichten Besteuerungsgrundlagen sind vielmehr weiterhin ihr zuzurechnen. Sie sind daher in Bescheiden umzusetzen, die inhaltlich noch die übertragende Gesellschaft betreffen (BFH-Urteil vom 29. 1. 2003 IR 38/01, BFH/NV 2004, 305). Es bleibt insoweit dabei, dass die übertragende und die übernehmende Gesellschaft bis

zum Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags zwei selbständige Rechtsträger darstellen und als solche getrennt zu veranlagern sind (BFH-Urteil vom 13. 2. 2008 IR 11/07, HFR 2008, 1171).

Verschmelzung hat keine Auswirkungen auf das Ergebnis, das die übertragende Gesellschaft im Verschmelzungsjahr erzielt

57 Danach hat eine Verschmelzung keine Auswirkungen auf das Ergebnis, das die übertragende Gesellschaft im Verschmelzungsjahr bis zum steuerlichen Übertragungstichtag erzielt. Insbesondere wird der Verlust infolge der Verschmelzung nicht etwa zu einem Verlust der übernehmenden Gesellschaft, der mit einem von dieser Gesellschaft erwirtschafteten Gewinn verrechnet werden könnte. Dementsprechend sind für die Zeit bis zum Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags getrennte gesonderte und einheitliche Feststellungen der Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen (BFH-Urteil vom 13. 2. 2008 IR 11/07, HFR 2008, 1171).

58–60 Entgegen der Auffassung der Klin. ergibt sich aus dem BFH-Urteil vom 3. 2. 2010 IV R 61/07 (BFHE 229, 94, BStBl II 2010, 942) nichts Gegenteiliges. In dem von dem BFH entschiedenen Fall handelte es sich um einen Formwechsel einer GmbH in eine KG zum steuerlichen Umwandlungstichtag 30. 11. 1998. Der BFH hat entschieden, dass für Zwecke der Bestimmung der den Rückwirkungszeitraum betreffenden verrechenbaren Verluste i. S. von § 15a EStG auch die Haftungsverfassung des entstandenen Rechtsträgers (KG) auf den steuerlichen Übertragungstichtag zurückzubeziehen sei. Allerdings hat der BFH die Rückwirkung lediglich auf das Rumpf-Wj. 1. bis 31. 12. 1998 und somit auf einen Zeitraum nach dem steuerlichen Umwandlungstichtag bejaht. Die Klin. macht vorliegend jedoch geltend, die Rückwirkung beziehe sich auf den Zeitraum vor dem steuerlichen Umwandlungstichtag. ...

Anmerkung

I. Sachverhalt

Das FG hatte über die Frage zu entscheiden, ob bei einer Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch rückwirkende Verschmelzung zweier Personengesellschaften (KG) die bis zum Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags erzielten Gewinne der übernehmenden Gesellschaft mit den laufenden und den auf den 31. 12. des Vorjahres festgestellten verrechenbaren Verlusten der übertragenen Gesellschaft zu verrechnen sind.

II. Rechtslage

Grundlage für die ertragsteuerliche Behandlung der Verschmelzung von Personengesellschaften ist § 24 UmwStG. Nach § 24 Abs. 4 Halbsatz 2 UmwStG sind die Rückbezugsregeln des § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG entsprechend auf die Einbringung i. S. des § 24 Abs. 1 UmwStG anzuwenden. Nach § 24 Abs. 4 Halbsatz 2 UmwStG ist eine steuerliche Rückwirkung auf die Fälle begrenzt, in denen die Einbringung „im Wege der Gesamtrechtsnachfolge“ erfolgt. Die Einbringung im Wege der Verschmelzung von Personengesellschaften ist unzweifelhaft als Gesamtrechtsnachfolge zu beurteilen, da mit der Eintragung der Verschmelzung das gesamte Vermögen des übertragenden Rechtsträgers gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG kraft Gesetzes auf die Übernehmerin übergeht. Die in diesem Fall mögliche Rückbeziehung muss von der aufnehmenden Personengesellschaft beantragt werden (§ 24 Abs. 4 Halbsatz 2 i. V. m. § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG). Gemäß § 24 Abs. 4 Halbsatz 2 i. V. m. § 20 Abs. 6 Satz 1 Halbsatz 1 und 2 UmwStG darf für steuerliche Zwecke der Bilanzstichtag höchstens acht

Monate (bzw. zwölf Monate in den KJ 2020 bis 2021) vor der Anmeldung liegen. Bei der Einbringung durch handelsrechtliche Verschmelzung stimmt der steuerliche Einbringungstichtag mit dem Bilanzstichtag der Schlussbilanz i. S. des § 17 Abs. 2 UmwG überein; ein abweichender Einbringungstichtag innerhalb des Rückbezugszeitraums ist nicht möglich (§ 24 Abs. 4 Halbsatz 2 i. V. m. § 20 Abs. 6 Satz 1 und 2 UmwStG). Regelmäßig erfolgen bei kalendergleichen Wj Einbringungen nach § 24 UmwStG zum Jahreswechsel. Die reguläre Schlussbilanz ist Grundlage für die Umstrukturierung; unterjährige Zwischenabschlüsse sind nicht erforderlich. Bei einer Einbringung im Schnittpunkt der Jahre ist zu bestimmen, ob der Vorgang noch Ende des laufenden Jahres oder dem Beginn des Folgejahres zuzuordnen ist. Insoweit ist vorrangig an die vertraglichen Vereinbarungen der Beteiligten anzuknüpfen (Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 24 UmwStG Rz. 161). Mit Ablauf des Einbringungstichtags wird für Zwecke der ESt, KSt und GewSt ein tatsächlicher Vermögenstransfer auf die Übernehmerin fingiert. Im Fall der Verschmelzung von Personengesellschaften verliert der Einbringende rückwirkend seine Mitunternehmerstellung in der übertragenden Personengesellschaft. Ab dem rückbezogenen Zeitpunkt der Einbringung erwirbt der Einbringende eine Mitunternehmerstellung an der Übernehmerin bzw. eine bereits vorhandene Mitunternehmerstellung wird erweitert (Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 24 UmwStG Rz. 170). Bei der Verschmelzung zweier KG zu Buchwerten gehen die verrechenbaren Verluste der Mitunternehmer i. S. des § 15a der übertragenden Personengesellschaft nach h. M. nicht verloren (Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 24 UmwStG Rz. 202, m. w. N.).

III. Die Entscheidung des FG

Das FG hat die Klage unter Verweis auf zwei Urteilen des I. Senats des BFH vom 29. 1. 2003 IR 38/01 (BFH/NV 2004, 305) und vom 13. 2. 2008 IR 11/07 (HFR 2008, 1171) abgewiesen. Danach ist bei der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften der von der übertragenden Gesellschaft im Verschmelzungsjahr erzielte Gewinn nicht mit einem von der übernehmenden Gesellschaft erwirtschafteten Verlust zu verrechnen. Diese zu Kapitalgesellschaften ergangenen Urteile überträgt das FG auf die Verschmelzung zweier Personengesellschaften.

IV. Hinweise für die Praxis

Auf die Nichtzulassungsbeschw. der Klin. hat der IV. Senat des BFH die Rev. zugelassen, die unter dem Az. IV R 6/21 anhängig ist, so dass die unter I. aufgeworfene Rechtsfrage zeitnah höchstrichterlich entschieden werden dürfte. Unter dem Az. IV R 7/21 ist ein paralleles Revisionsverfahren beim BFH anhängig, welches die Verrechnung eines im Verschmelzungsjahr entstandenen Gewerbeverlusts betrifft.

Richter am FG Dr. Sebastian Falk

Umsatzsteuer

17 Umsatzsteuer – Kein Vorsteuerabzug für betriebliche Weihnachtsfeier in Gestalt eines „Koch-Events“

FG Hamburg, Urteil vom 5. 12. 2019 5 K 222/18 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: V R 16/21).

Die ertragsteuerliche Neuregelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG ist zur Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung auf den umsatzsteuerlichen Begriff der Aufmerksamkeit modifiziert mit der Maßgabe zu übertragen, dass umsatzsteuerlich an die Stelle des Freibetrags eine Freigrenze von 110 € tritt. Bei der Berechnung, ob diese Grenze überschritten wird und damit der Vorsteuerabzug aus dem Leistungsbezug zu versagen ist, sind die Kosten für den äußeren Rahmen einer Betriebsveranstaltung einzubeziehen.

UStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 2 Abs. 1, § 3 Abs. 9a, Abs. 12 Satz 2, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3, § 14; EStG § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a.

1–16 Die Beteiligten streiten über den Vorsteuerabzug des Kl. für eine betriebliche Weihnachtsfeier im Dezember 2015.

Im Dezember 2015 führte der Kl. eine Weihnachtsfeier durch, zu der alle Arbeitnehmer eingeladen waren. Von den angemeldeten 32 Arbeitnehmern nahmen 31 Personen tatsächlich daran teil. Zur Durchführung der Feier mietete der Kl. ein Kochstudio, um dort ein Kochevent zu veranstalten. Hierbei bereiteten die Teilnehmer unter Anleitung von zwei Köchen gemeinsam das Abendessen zu, welches sie dann gemeinsam verzehrten. Der Kl. hat in seinen betrieblichen Räumen neben einer Kantine auch eine „Testküche“, in der nach Angaben des Kl. hinreichend Platz für eine entsprechende Veranstaltung wäre.

Die Aufwendungen für die Veranstaltung betrugen 4 664,68 €. Darin sind Kosten i. H. v. 2 880,00 € für das Kochevent „laut Bestätigung“ für Getränke i. H. v. 465,90 €, für die zusätzliche Raummiete von zwei Stunden i. H. v. 400,00 €, für zusätzliches Personal für zwei Stunden i. H. v. 174,00 € sowie USt i. H. v. 744,78 € enthalten.

In der USt-Voranmeldung für Dezember 2015 berücksichtigte der Kl. den Vorsteuerbetrag aus der Rechnung für die Weihnachtsfeier i. H. v. 744,78 € nicht.

Der Kl. beantragte mit Schreiben vom 12.2.2016 den Abzug des Vorsteuerbetrags aus der bezogenen Leistung für die Weihnachtsfeier i. H. v. 744,78 €. Zur Begründung führte er an, er sehe – anders als die FinVerw. – die Berechtigung für einen Vorsteuerabzug auch dann als gegeben an, wenn die Kosten der Veranstaltung 110 € je Arbeitnehmer überstiegen.

Der Bekl. lehnte den Antrag mit Bescheid vom 14.4.2016 unter Verweis auf das BMF-Schreiben vom 14.10.2015 (BStBl I 2015, 832) ab.

Gegen diesen Bescheid legte der Kl. am 11.5.2016 Einspruch ein.

Am 21.7.2016 gab der Kl. seine USt-Erklärung für das Jahr 2015 ab. Darin nahm er keinen Vorsteuerabzug für die Weihnachtsfeier 2015 vor. Am 2.8.2016 rechnete der Bekl. – erklärungsgemäß – für die USt 2015 ab.

Der Bekl. wies den Einspruch als unbegründet zurück. Nach Abschn. 1.8 Abs. 4 Satz 3 Nr. 6 UStAE stellten Aufwendungen für Betriebsveranstaltungen keine Aufmerksamkeiten dar, wenn sie den Betrag von 110 € je Arbeitnehmer überstiegen. Sei der Betrag überschritten, bestehe für den Unternehmer kein Anspruch auf Vorsteuerabzug. ...

Aus den Gründen:

17 I. Streitgegenstand ist die USt-Jahreserklärung 2015 ...

18 Ergeht während des Verfahrens über den Einspruch gegen einen USt-Vorauszahlungsbescheid ein USt-Jahresbescheid, wird dieser gem. § 365 Abs. 3 AO Gegenstand des Einspruchsverfahrens (BFH-Urteil vom 4.11.1999

VR 35/98, BFHE 190, 67, BStBl II 2000, 454). Ebenso wie die entsprechende Regelung in § 68 FGO für das Klageverfahren (hierzu BFH-Urteil vom 29.11.2001 IV R 66/99, HFR 2002,429) gilt § 365 Abs. 3 AO auch für Verpflichtungsbegehren. ...

19 II. Die zulässige Klage ist unbegründet.

20 Die Ablehnung der Änderung der USt-Jahresanmeldung 2015 vom ... ist rechtmäßig; der Kl. hat keinen Anspruch auf die begehrte Herabsetzung der USt, vgl. § 101 Satz 1 FGO.

21 Dem Kl. steht der begehrte Vorsteuerabzug für die Weihnachtsfeier 2015 nicht zu.

22 Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen, wenn der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. § 15 UStG beruht auf Art 167 ff. der Richtlinie RL 2006/112/EG (nachfolgend: MwStSystRL). Die nationalen Regelungen sind gem. Art. 4 Abs. 3 EUV und Art. 288 AEUV richtlinienkonform auszulegen (vgl. z. B. EuGH-Urteil vom 18.12.1997 Rs. C-129/96, EuZW 1998, 167, bereits zu den Vorgängernormen Art. 5 und 189 EGV).

Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

23 Die vom Kl. im Rahmen der Weihnachtsfeier 2015 bezogenen Leistungen wurden nicht für sein Unternehmen ausgeführt.

24 1. Der Unternehmer ist (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 168 f. i. V. m. Art. 9 der MwStSystRL) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeiten) zu verwenden beabsichtigt. Die Regelung über den Vorsteuerabzug erfasst alle wirtschaftlichen Tätigkeiten eines Stpfl. unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der MwSt unterliegen (EuGH-Urteil vom 13.3.2008 Rs. C-437/06 *Securenta*, Slg. 2008, I-1597, HFR 2008, 526).

25 Besteht der direkte und unmittelbare Zusammenhang zu einzelnen Ausgangsumsätzen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, die steuerpflichtig sind, kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Die für den Leistungsbezug getätigten Aufwendungen gehören dann zu den Kostenelementen seiner zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze (EuGH-Urteil vom 29.10.2009 Rs. C-29/08 SKF, Slg. 2009, I-10413, DStR 2009, 2311; BFH-Urteil vom 6.5.2010 VR 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885).

26 Besteht kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, ist der Unternehmer (Stpfl.) gleichwohl zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche – Bestandteile des Preises der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen dann direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Stpfl. zusammen (EuGH-Urteil vom 29.10.2009 Rs. C-29/08 SKF, Slg. 2009, I-10413, DStR 2009, 2311; BFH-Urteil vom 6.5.2010 VR 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885). Voraussetzung ist hierfür allerdings, dass diese Gesamttätigkeit zu zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen führt.

27 Soweit ein unmittelbarer Zusammenhang zu einem bestimmten Ausgangsumsatz besteht (sei dieser auch steuerfrei), darf ein daneben bestehender mittelbarer Zweck, z. B. die mittelbare Stärkung der zum Vorsteuerabzug berechtigenden wirtschaftlichen Gesamttätigkeit, nicht mehr berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 9.12.2010 VR 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz. 15).

Kein unmittelbarer Zusammenhang der bezogenen Leistungen zu steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen

28 2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze steht ein Bezug von Leistungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erbringung von Ausgangsumsätzen nach § 3 Abs. 9a UStG stehen, nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang zu einzelnen steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen einer wirtschaftlichen Tätigkeit (BFH-Urteil vom 9.12.2010 VR 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz. 17; Oelmaier in Sölich/Ringleb, UStG, § 15 Rz. 204 f.). Denn ein Bezug für die Verwendung für eine wirtschaftliche Tätigkeit kann begrifflich gerade nicht vorliegen, wenn die Dienstleistung für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals i. S. von § 3 Abs. 9a UStG verwendet werden soll (Wäger, DStR 2011, 433; Stadie in Rau/Dürrewächter, UStG, § 15 Rz. 488; BFH-Urteile vom 9.12.2010 VR 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz. 20; vom 29.1.2014 XIR 4/12, BFHE 244, 131, HFR 2014, 631).

Ausschließlicher Zusammenhang der für eine Veranstaltung bezogenen Leistungen zum privaten Bedarf des Personals

29 3. Betriebsveranstaltungen wie Weihnachtsfeiern sind nach der Rspr. des BFH grundsätzlich eine Leistung für den privaten Bedarf des Personals. Die Verbesserung des Betriebsklimas genügt als nur mittelbar verfolgter Zweck nicht (BFH-Urteil vom 9.12.2010 VR 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz. 38). Eine Leistung wird für den privaten Bedarf der Arbeitnehmer erbracht, wenn sie dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer dient und nicht überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst ist (Wäger, DStR 2011, 433; Stadie in Rau/Dürrewächter, UStG, § 15 Rz. 490; Stadie, UStG, 3. Aufl., § 3 Rz. 180; Leonard in Bunjes, UStG, 18. Aufl., § 3 UStG Rz. 267). Soweit es sich bei den Leistungen des Stpfl. um die Abgabe von Mahlzeiten handelt, sind die Grundsätze der Rspr. des EuGH zu berücksichtigen (vgl. EuGH-Urteil vom 11.12.2008 Rs. C-371/07 Danfoss und AstraZeneca, Slg. 2008, I-9549, HFR 2009, 322, Rz. 57). Danach ist es grundsätzlich Sache des Arbeitnehmers für seine Mahlzeiten zu sorgen, so dass Dienstleistungen, die in der unentgeltlichen Abgabe von Mahlzeiten an Arbeitnehmer bestehen, unter normalen Umständen dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer i. S. der MwStSystRL dienen. Anders ist dies allenfalls zu beurteilen, wenn es die Erfordernisse der wirtschaftlichen Tätigkeit des Arbeitgebers unter besonderen Umständen gebieten; dies ist z. B. der Fall, wenn der Arbeitgeber die Bewirtung im Rahmen von Sitzungen mit aus verschiedenen Staaten angereisten Arbeitnehmern übernimmt, sich das Interesse des Unternehmens an der Bereitstellung von Speisen und Getränken für seine Arbeitnehmer im speziellen Rahmen von unternehmensinternen Sitzungen darin zeigt, dass er hierdurch in die Lage versetzt wird, diese Mahlzeiten rationell und effizient zu organisieren und zu kontrollieren, und dem Arbeitgeber hierdurch ermöglicht wird, Gründe für eine Unterbrechung der Sitzungen zu begrenzen, so dass die Bewirtung letztlich dem Arbeitgeber ermöglicht, die Kontinuität und den ordnungsgemäßen Ablauf der Sitzungen zu gewährleisten. Unter derartigen Umständen erfolgt die Gewährung von Mahlzeiten an Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber nicht zur Befriedigung eines privaten Bedarfs der Arbeitnehmer, sondern zu Zwecken, die nicht unternehmensfremd sind, wobei der persönliche Vorteil, den die Arbeitnehmer daraus ziehen,

gegenüber den Bedürfnissen des Unternehmens als nur untergeordnet erscheine. Dem folgt auch die Rspr. des BFH (vgl. z. B. auch BFH-Beschluss vom 31.3.2010 VB 112/09, BFH/NV 2010, 1313).

Bei Aufmerksamkeiten i. S. des § 3 Abs. 9a UStG richtet sich der Vorsteuerabzug nach der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit

30 Soweit aber nur von Aufmerksamkeiten i. S. des § 3 Abs. 9a UStG auszugehen ist, ist die Frage, ob ein Vorsteuerabzug erfolgen kann, nach der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Stpfl. zu entscheiden (BFH-Urteile vom 9.12.2010 VR 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz. 39; vom 6.5.2010 VR 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, Rz. 22, auch zum Erfordernis der Aufwendungen als Bestandteil des Preises der gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen), so dass, wenn wie hier nur steuerpflichtige Ausgangsumsätze erbracht werden, der volle Vorsteuerabzug in Betracht kommt.

Im Streitfall Leistungsbezug für den privaten Bedarf des Personals, ...

31 4. Hier liegt nach den genannten Grundsätzen in der Veranstaltung der Weihnachtsfeier für die Arbeitnehmer kein Leistungsbezug für das Unternehmen, sondern für den privaten Bedarf des Personals vor, der nicht lediglich als sog. Aufmerksamkeit einzuordnen ist.

32 Der Kl. hat bei Empfang der Leistung beabsichtigt, diese ausschließlich und unmittelbar für die Weihnachtsfeier 2015 und damit für den privaten Bedarf des Personals zu verwenden.

33 a) Der Kl. hat den Arbeitnehmern gegenüber, die an der Weihnachtsfeier teilnahmen, eine sonstige Leistung unentgeltlich erbracht.

34 Die Ermöglichung der Teilnahme an dem Kochevent einschließlich des Verzehrs der von den Teilnehmern selbst zubereiteten Speisen und der Getränke stellt eine einheitliche sonstige Leistung dar.

35 Diese Leistung hat der Kl. auch unentgeltlich erbracht. Es liegen keine Anhaltspunkte für einen tauschähnlichen Umsatz i. S. von § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG vor, bei dem die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers durch Lohnzahlung und zusätzliche Sachzuwendungen vergütet wird. Vielmehr waren die Sachzuwendungen im Rahmen der Weihnachtsfeier unabhängig vom Umfang der durch die Arbeitnehmer zu erbringenden Arbeitsleistungen und unabhängig von dem hierfür bezogenen Lohn (vgl. BFH-Urteil vom 9.12.2010 VR 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz. 34).

36 b) Der Kl. hat die Leistung für den privaten Bedarf der Arbeitnehmer erbracht. Gemessen an dem unter II. 3. genannten Maßstab diente die Versorgung der Arbeitnehmer des Kl. mit Speisen und Getränken während der Weihnachtsfeier ihrem privaten Bedarf, denn besondere Umstände, die für einen engen Zusammenhang mit betrieblichen Bedürfnissen i. S. der Rspr. des EuGH sprechen, sind für die Weihnachtsfeier des Kl. nicht ersichtlich. Für die übrigen Leistungen, die der Kl. seinen Arbeitnehmern im Rahmen der Weihnachtsfeier erbracht hat (insbesondere die Unterhaltung der Arbeitnehmer durch das Kochevent), gilt nichts Anderes.

... der nicht als bloße Aufmerksamkeit zu qualifizieren ist

37 c) Die Durchführung der Weihnachtsfeier stellt keine Aufmerksamkeit dar. Dies gilt sowohl unter Annahme der von der Klägerseite begehrten Fortführung der bisherigen Rspr. (aa) als auch unter der von der Beklagtenseite angeführten Übertragung der einkommensteuerrechtlichen

Neuregelung § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG in das Umsatzsteuerrecht (bb).

38 aa) Auch unter Anwendung der bisherigen Grundsätze der Rspr., wonach die sog. Kosten des äußeren Rahmens grundsätzlich nicht bei der Berechnung der Freigrenze/des Freibetrages einzubeziehen waren, liegen keine Aufmerksamkeiten vor.

Beurteilung als Aufmerksamkeit bis zur Einführung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG nach der Rspr.

39 (aaa) Der Begriff der Aufmerksamkeit ist gesetzlich nicht definiert. In Anlehnung an die Lohnsteuer Richtlinien (R 19.6 LStR) werden Aufmerksamkeiten angenommen, wenn Zuwendungen vorliegen, die nach ihrer Art und ihrem Wert Geschenken entsprechen, die im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führen (Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG, § 3 Rz. 1545; Abschn. 1.8 Abs. 3 Satz 1 UStAE; BFH-Urteil vom 29. 1. 2014 XIR 4/12, BFHE 244, 131, HFR 2014, 631, Rz. 64).

40 (bbb) Für die Beurteilung von Betriebsveranstaltungen als Aufmerksamkeiten zogen Rspr. und Literatur – jedenfalls bis zur Einfügung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG zum 1. 1. 2015 – die vom BFH entwickelten und von der FinVerw. übernommenen Maßstäbe des Lohnsteuerrechts heran (BFH-Urteil vom 9. 12. 2010 VR 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz. 40; Abschn. 15.15 Abs. 2 Beispiel 3 UStAE; Leonard in Bunjes, UStG, 18. Aufl., § 3 Rz. 267; Wäger, DStR 2011, 433). Danach lag eine Aufmerksamkeit nur dann vor, wenn die Kosten der Betriebsveranstaltung 110 € pro Mitarbeiter nicht überstiegen (BFH-Urteile vom 12. 12. 2012 VIR 79/10, BFHE 240, 44, HFR 2013, 305; vom 16. 5. 2013 VIR 94/10, BFHE 241, 519, BStBl II 2015, 186). Anhand der Wertgrenze wurde im Wege der Typisierung angenommen, dass bis zu einem Betrag von 110 € (brutto) von einer nicht ins Gewicht fallenden Bereicherung der Arbeitnehmer auszugehen sei (BFH-Urteil vom 16. 11. 2005 VIR 151/00, BFHE 211, 325, BStBl II 2006, 442). Eine einheitliche Wertgrenze war von der Rspr. im Lohnsteuerrecht zur Wahrung einer aus Gründen der Steuergerechtigkeit gebotenen einheitlichen Rechtsanwendung definiert worden (BFH-Urteil vom 25. 5. 1992 VIR 85/90, BFHE 167, 542, BStBl II 1992, 655). Die Übertragung des lohnsteuerrechtlichen Kriteriums auf die USt erfolgte ebenfalls zur Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung (vgl. BFH-Urteil vom 9. 12. 2010 VR 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz. 40). Zur Bemessung des dem Arbeitnehmer zugewandten Vorteils waren nur die Kosten des Arbeitgebers heranzuziehen, die geeignet waren, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen, also solche, die der Arbeitnehmer unmittelfach konsumiert wie z. B. Speisen, Getränke und Musikdarbietungen (BFH-Urteil vom 16. 5. 2013 VIR 94/10, BFHE 241, 519, BStBl II 2015, 186, Rz. 20 f.).

Kochevent stellt für Arbeitnehmer einen einheitlich konsumierbaren Wert dar

41 (ccc) Das Kochevent stellt sich insgesamt als einheitliche, von den Arbeitnehmern konsumierte, Leistung dar. Die hier für die Arbeitnehmer des Kl. veranstaltete Weihnachtsfeier stellt ein marktfähiges Gesamtpaket dar. Die Arbeitnehmer sind um den Erhalt der einheitlichen Leistung, der Teilnahme an dem Kochevent, bereichert. Sie konsumieren das gesamte Event, einschließlich der Besonderheit der Örtlichkeit und der Betreuung durch das Personal, insbesondere durch die Köche. Dies ergibt sich bereits daraus, dass – trotz des Vorhandenseins einer grundsätzlich geeigneten Küche im Unternehmen des Kl. – ein externer Veranstaltungsort gewählt wurde. Dies zeigt, dass dem Kl. daran gelegen war, für seine Arbeitnehmer ein besonderes Ambiente zu schaffen. Ein solches Kochevent stellt für die Arbeitnehmer einen einheitlichen konsumierbaren Wert

dar, denn das „Kochevent“ bildet seinen Wert gerade aus dem Zusammenspiel einer besonderen Örtlichkeit und dem gemeinsamen Zubereiten von Speisen und Getränken. Daher kann hier keine Abspaltung der Raumkosten vorgenommen werden. Dies würde in diesem Einzelfall eine rein künstliche Aufspaltung darstellen.

42 Bei einheitlicher Würdigung der Leistung überschritten die Aufwendungen pro Teilnehmer (145,77 €) die Grenze von 110 € und stellen mithin keine Aufmerksamkeit dar.

Neuregelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG ab VZ 2015 modifiziert auf USt-Recht übertragbar mit Betrag von 110 € als Freigrenze

43 bb) Aber auch wenn man den Sachverhalt abweichend dahingehend würdigte, dass die Raum- und Personalkosten als Kosten des sog. äußeren Rahmens abtrennbar wären, hätte die Klage keinen Erfolg. Die lohnsteuerliche Neuregelung ist dahingehend auf den umsatzsteuerlichen Begriff der Aufmerksamkeit zu übertragen, dass an die Stelle des einkommensteuerlichen Freibetrages des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG eine umsatzsteuerrechtliche Freigrenze tritt, welche hier überschritten wird.

44 (aaa) Mit dem Zollkodexanpassungsgesetz vom 22. 12. 2014 (BGBl. I 2014, 2417) wurde zum 1. 1. 2015 eine gesetzliche Regelung für die einkommensteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen geschaffen. Danach sind Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von Betriebsveranstaltungen steuerfrei, soweit sie 110 € je Betriebsveranstaltung und Arbeitnehmer nicht übersteigen, wobei die Steuerbefreiung auf zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr beschränkt ist, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG. Ein wesentlicher Unterschied zur vorherigen Rspr. liegt darin, dass die gesetzliche Regelung einen Freibetrag („soweit“) und keine Freigrenze enthält. Außerdem regelt § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG ausdrücklich, welche Kosten in die Bewertung der Zuwendung einzubeziehen sind und erfasst dabei auch die sog. Kosten des äußeren Rahmens.

45 (bbb) Die Regelung in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG ist auf den umsatzsteuerlichen Begriff der Aufmerksamkeit mit der Maßgabe zu übertragen, dass umsatzsteuerlich an die Stelle des Freibetrags eine Freigrenze tritt.

46 Der vollständigen Übertragung der Regelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG auf den Begriff der Aufmerksamkeit steht der Wortlaut des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG entgegen, denn die Ausnahme der Aufmerksamkeiten wird mit der Subjunktion „sofern“ und nicht „soweit“ eingeleitet, so dass eine Freibetragsregelung nicht erfasst ist. Eine solche wäre dem Umsatzsteuerrecht auch fremd.

47 Für eine modifizierte Anwendung der einkommensteuerlichen Regelung, d. h. der Anwendung der 110 €-Schwelle als Freigrenze für die im Übrigen nach Maßgabe des § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu erfassenden Aufwendungen, spricht – wie für die frühere Anwendung der Rspr. des BFH zum Lohnsteuerrecht – die Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung (vgl. BFH-Urteil vom 9. 12. 2010 VR 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz. 40).

Freigrenze von 110 € mit § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vereinbar

48 Eine Freigrenze in dieser Höhe ist mit Wortlaut sowie Sinn und Zweck des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG zu vereinbaren. Der Begriff „Aufmerksamkeiten“ legt nahe, dass die erfassenden Zuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer sowohl absolut als auch im Vergleich zum Gehalt als gering anzusehen sein müssen. Eine Freigrenze von 110 € pro Arbeitnehmer und Betriebsveranstaltung für bis zu zwei

Betriebsveranstaltungen im Jahr erscheint sowohl absolut als auch relativ gering, wenn man berücksichtigt, dass der durchschnittliche Bruttolohn in Deutschland im Jahr 2015 3 123 € betrug (Angabe des statistischen Bundesamts, abrufbar unter: https://www.destatis.de/GPStatistik/servlets/MCRFileNodeServlet/DEHeft_derivate_00021757/2160230157004.pdf). Angesichts der im Gesetzgebungsverfahren zu § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG vorgenommenen gesetzgeberischen Wertung eines insoweit angemessenen Betrages von 110 € (vgl. insofern zunächst den Gesetzesentwurf der Bundesregierung, der angesichts der gestiegenen Kosten die Anhebung der Freigrenze auf 150 € vorschlug, BT-Drs. 18/3017, 47, und die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drs. 18/3441, 32, 57, eines Freibetrags von 110 €) hält der Senat eine Freigrenze von 110 € für angemessen.

49 Für die Übertragung der in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG verankerten Vorschriften zur Ermittlung des Werts der Zuwendungen spricht die Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung, insbesondere der Gleichlauf der Regelungen im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht.

50 Die Einbeziehung der Kosten des äußeren Rahmens ist auch mit dem Wortlaut sowie Sinn und Zweck des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG und der Systematik des Umsatzsteuerrechts vereinbar.

Einbeziehung der Kosten des äußeren Rahmens in die Berechnung

51 Der Wortlaut der Norm ist offen, er spricht weder für noch gegen die Einbeziehung der Kosten des äußeren Rahmens. Sinn und Zweck der Norm ist die Gleichbehandlung von Unternehmern und Endverbrauchern (BFH-Urteil vom 9.12.2010 VR 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, Rz. 21). Um diesen Zweck zu erreichen, ist der Begriff der Aufmerksamkeit, der eine Ausnahme regelt, möglichst eng auszulegen. Das spricht für die Einbeziehung der Kosten des äußeren Rahmens in die Berechnung der 110 €-Grenze. Zudem bestimmt § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG die Bemessungsgrundlage der USt im Falle des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG. Sie knüpft an die dem Unternehmer entstandenen Ausgaben an, so dass auch diese systematische Auslegung für die Einbeziehung aller Kosten in die Berechnung der 110 €-Grenze spricht.

52 (ccc) Bei entsprechender Anwendung der Regelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG ergibt sich für die klägerische Weihnachtsfeier eine Überschreitung der Freigrenze von 110 €.

53 Die Kosten für die Weihnachtsfeier betragen 4 664,68 € (brutto). Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG sind sowohl die Kosten für den äußeren Rahmen als auch die USt bei der Ermittlung der 110 €-Grenze zu berücksichtigen.

54 Für die Weihnachtsfeier des Kl. hatten sich 32 Personen angemeldet, tatsächlich erschienen 31. Die Kosten pro Person betragen folglich 145,74 € bzw. 150,44 €, je nachdem ob man die Kosten auf die angemeldeten oder tatsächlich teilnehmenden Personen aufteilt. Daher kann dahinstehen, ob für die Ermittlung der 110 €-Grenze die Zahl der angemeldeten oder der teilnehmenden Personen maßgeblich ist (vgl. zum Einkommensteuerrecht FG Köln, Urteil vom 27.6.2018 3K 870/17, EFG 2018, 1647, m. w. N., Rev. eingelegt, Az. des BFH VIR 31/18).

55 III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision wird mangels Zulassungsgrund i. S. des § 115 Abs. 2 FGO nicht zugelassen.

Anmerkung

I. Problemstellung

Im Besprechungsfall geht es um die umsatzsteuerliche Beurteilung einer Betriebsveranstaltung in Form eines Koch-Events für die Arbeitnehmer.

II. Rechtslage

Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Wertabgabe i. S. von § 3 Abs. 9a UStG zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug aus den bezogenen Eingangsleistungen berechtigt, muss andererseits jedoch auch keine Besteuerung vornehmen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz sieht das Gesetz für „Aufmerksamkeiten“ vor, mit der Folge, dass bei ihrem Vorliegen zum einen der Vorsteuerabzug grds. in Betracht kommt, andererseits keine Wertabgabenbesteuerung erfolgt. Bis zu welchem Wert eine „Aufmerksamkeit“ vorliegt, welche Kostenanteile in die Wertberechnung einzubeziehen sind, und ob der ab 2015 ertragsteuerlich in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG geregelte Freibetrag auch umsatzsteuerlich bei Überschreitung des Grenzwertes von 110 € zu beachten ist, war vorliegend zwischen den Beteiligten streitig.

III. Die Entscheidung des FG und deren Einordnung und Würdigung

Das Gericht stellte in seiner Entscheidung zunächst die bisherige umsatzsteuerliche höchstrichterliche Rspr. zum Begriff der Aufmerksamkeit dar. Danach kann – entsprechend der Rspr. zum Lohnsteuerrecht – aus Gründen der Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung die dort (bislang) festgelegte Freigrenze, bei deren Unterschreiten Zuwendungen an Arbeitnehmer bei Betriebsveranstaltungen nicht als Arbeitslohn anzusehen sind, auch für die Auslegung des Begriffs der Aufmerksamkeit in § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG berücksichtigt werden. Diese umsatzsteuerliche Rspr. betraf jedoch allesamt Entscheidungen **vor der ab 2015 geltenden Neuregelung** des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG. Da im Besprechungsfall die Betriebsveranstaltung im Dezember 2015 stattfand, hatte sich das Gericht dementsprechend mit der Neuregelung und deren Übertragung auf das Umsatzsteuerrecht auseinanderzusetzen.

Es versagte im Ergebnis das Vorliegen einer Aufmerksamkeit und damit den begehrten Vorsteuerabzug, da die Wertgrenze von 110 € überschritten war. Zu diesem Ergebnis kam das Gericht zum einen unter Beachtung der bisherigen Rspr., da es bei der Berechnung der Wertgrenze nicht zwischen den Kosten des äußeren Rahmens und den unmittelbar vom Arbeitnehmer konsumierbaren Leistungen differenzierte, sondern vielmehr auf Grund der konkreten Art der betrieblichen Weihnachtsfeier („Koch-Event“) einen **einheitlichen konsumierbaren Wert** annahm, in dem eine Aufspaltung nach verschiedenen Kostenanteilen nicht in Betracht kam. Denn das „Koch-Event“ bildete nach Auffassung des Gerichts seinen Wert gerade aus dem Zusammenspiel einer besonderen Örtlichkeit und dem gemeinsamen Zubereiten und Verzehr von Speisen und Getränken ab.

Aber auch unter Berücksichtigung der Neuregelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG kam das Gericht zu einer Überschreitung der maßgeblichen Wertgrenze, wobei es den nunmehr lohnsteuerlich als **Freibetrag** ausgestalteten Wert von 110 € **für umsatzsteuerliche Zwecke als Freigrenze modifizierte**.

IV. Hinweise für die Praxis

Da nach allen Berechnungen des Gerichts der maßgebliche Wert in jedem Fall über 110 € lag, unabhängig davon, ob man auf die Anzahl der angemeldeten oder tatsächlich teilgenommenen Arbeitnehmer abstellt, konnte das Gericht diese Frage letztendlich offenlassen.

Das in Rz. 54 zitierte Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG Köln ist zwischenzeitlich vom BFH mit Urteil vom 29.4.2021 VI R 31/18 (BFHE 273, 183, BStBl II 2021, 606)

entschieden worden und betraf einen Ende 2016 durchgeführten gemeinsamen Kochkurs als betriebliche Weihnachtsfeier. Der VI. Senat entschied zur Neuregelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG, dass in die dortige Bemessungsgrundlage alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer unabhängig davon einzubeziehen sind, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um den rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 2 EStG). Die danach zu berücksichtigenden Aufwendungen (Gesamtkosten) des Arbeitgebers sind zu gleichen Teilen auf die bei der Betriebsveranstaltung **anwesenden Teilnehmer** aufzuteilen.

Vorsitzende Richterin am FG
Claudia Büchter-Hole, LL.M.

18 Option zur Steuerpflicht bei Vermietungsumsätzen: Wann kommt es auf die beabsichtigte Verwendung der Vermietungsleistung an?

FG Münster, Urteil vom 14. 5. 2020 5 K 3624/19 U – rechtskräftig.

1. Soweit die Vermietungsleistung vom Leistungsempfänger für vorsteuerunschädliche Umsätze verwendet wird, ist die Option zur Steuerpflicht in dem betreffenden Besteuerungszeitraum auch dann möglich, wenn der Leistungsempfänger bereits zu diesem Zeitpunkt die Absicht hat, die Vermietungsleistung in einem späteren Besteuerungszeitraum ganz oder teilweise für vorsteuerschädliche Umsätze zu verwenden.

2. Im Fall der Option zur Steuerpflicht nach § 9 UStG kommt es auf die Absicht des Leistungsempfängers zur Verwendung der Vermietungsleistung nur an, wenn er die Vermietungsleistung nicht bereits tatsächlich verwendet.

3. Bei der tatsächlichen und der beabsichtigten Verwendung der Vermietungsleistung i. S. des § 9 Abs. 2 UStG zur Ausübung vorsteuerunschädlicher Umsätze handelt es sich nicht um kumulative Voraussetzungen für die Ausübung der Option zur Steuerpflicht.

UStG § 4 Nr. 12 Buchst. a, § 9 Abs. 1 und 2.

1–12 Die Klin. betreibt ihr Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Alleiniger Kommanditist und Anteilseigner ist Herr B. Gegenstand des Unternehmens ist die Vermögensverwaltung und die Beteiligung an anderen Unternehmen. Sie vermietet seit dem 1. 1. 2014 ihr Anlagevermögen an die B2 KG. Deren alleiniger Kommanditist und Anteilseigner ist ebenfalls Herr B. Das überlassene Anlagevermögen besteht aus beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Hierzu gehört u. a. das Grundstück S-Straße in S. Die Bebauung des Grundstücks mit einer Halle sowie Freiflächen und Parkplätzen wurde von der Klin. in 2014 abgeschlossen. Die B2 KG hat auf dem Grundstück S-Straße in S ihren Betriebssitz. In dem Pachtvertrag vom 1. 7. 2014 erklärte die Klin., dass sie hinsichtlich der Vermietungsumsätze zur USt-Pflicht optiert.

Die B2 KG beauftragte am 23. 10. 2015 einen Architekten mit der Planung von zwei Mehrfamilienhäusern mit jeweils sechs Wohneinheiten auf einem Grundstück an der C-Straße in S. Sie beabsichtigte, die Häuser selbst zu errichten und anschließend an Privatpersonen zu Wohnzwecken zu veräußern. Das betreffende Grundstück erwarb die

B2 KG mit Kaufvertrag vom 2. 12. 2015. In 2016 wurde das Grundstück vermessen und die Baugenehmigung beantragt sowie erteilt. Für die Architektenleistung sowie weitere Leistungen im Zusammenhang mit dem Grundstück machte sie den Vorsteuerabzug nicht geltend. Mit der Errichtung der beiden geplanten Mehrfamilienhäuser begann die B2 KG in 2017. Sämtliche Wohnungen wurden in der Folgezeit von der B2 KG umsatzsteuerfrei veräußert. In den Streitjahren 2015 und 2016 führte die B2 KG hingegen ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Umsätze aus.

Der Bekl. führte sowohl bei der Klin. als auch bei der B2 KG für die Jahre 2014 bis 2016 eine Bp durch. Im Anschluss behandelte der Bekl. die Vermietungsumsätze der Klin. als steuerfrei und berichtigte den ursprünglich in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug nach § 15a UStG, da die Klin. nicht wirksam zur USt-Pflicht optiert habe. Hiergegen hat die Klin. nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage erhoben.

Aus den Gründen:

13–15 ... Die Klage hat Erfolg. ...

Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG setzt Änderung der maßgebenden Verhältnisse voraus

16 Ändern sich bei einem Grundstück einschließlich seiner wesentlichen Bestandteile, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, innerhalb von zehn Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist gem. § 15a Abs. 1 UStG für jedes KJ der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die AK oder HK entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen.

17 Diese Voraussetzungen liegen nicht vor. Die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse haben sich in den Streitjahren nicht verändert. Das Grundstück S-Straße in S wurde in den Streitjahren weiterhin ausschließlich zur Ausführung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze verwendet. Insbesondere hat die Klin. keine steuerfreien Vermietungsumsätze ausgeführt. Die Klin. hat hinsichtlich der Vermietung dieses Grundstücks an die B2 KG wirksam zur USt-Pflicht optiert.

Option zur Steuerpflicht bei Vermietungsumsätzen nach § 9 UStG

18 1. Ein Unternehmer kann gem. § 9 Abs. 1 UStG einen Umsatz, der nach § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g, Nr. 9 Buchst. a, Nr. 12, 13 oder 19 UStG steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG ist bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG), bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG) und bei den in § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. b und c UStG bezeichneten Umsätzen allerdings nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Fallgruppen

19–21 Danach ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung für Vermietungsleistungen möglich,

a) wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird und soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, und

b) nur für den Fall, dass noch keine Verwendung für Ausgangsumsätze vorliegt, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird und soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

22 2. Im Streitfall liegt die Fallgruppe a vor, so dass die Fallgruppe b ausscheidet.

Im Fall der tatsächlichen Verwendung der Vermietungsleistung für vorsteuerunschädliche Umsätze ...

23 Bei der Vermietung des Grundstücks S-Straße in S handelt es sich um einen nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG grundsätzlich umsatzsteuerfreien Umsatz. Leistungsempfängerin war die B2 KG, eine Unternehmerin, die das angemietete Grundstück für die Ausübung ihrer eigenen unternehmerischen Tätigkeit, den Betrieb eines Bauunternehmens, verwendete. Die Klin. hat die Option zur Behandlung ihrer aus der Vermietung dieses Grundstücks erzielten Umsätze als umsatzsteuerpflichtig im Rahmen des mit der B2 KG geschlossenen Mietvertrages ausgeübt. Die B2 KG verwendete das gemietete Grundstück ihrerseits in den Streitjahren ausschließlich zur Ausführung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze, welche wiederum nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 2 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigen.

... kommt es auf die Absicht, die Vermietungsleistung in einem späteren Besteuerungszeitraum für vorsteuerunschädliche Umsätze zu verwenden, nicht an

24 3. Die Absicht der B2 KG, das Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt, hier ab dem Jahr 2017, teilweise zur Ausführung steuerfreier Ausgangsumsätze im Wege der Errichtung und Veräußerung von Wohneinheiten zu privaten Wohnzwecken zu verwenden, steht der wirksamen Ausübung der Option durch die Klin. für die Streitjahre nicht entgegen. Eine Auslegung des § 9 Abs. 1 und 2 UStG dahingehend, dass im Fall der Vermietung der Verzicht auf die Steuerbefreiung voraussetzt, dass der Leistungsempfänger sowohl die Mietsache tatsächlich zur Ausübung vorsteuerunschädlicher Ausgangsumsätze verwendet als auch die Absicht hegt, zukünftig keine vorsteuerschädlichen Umsätze auszuführen, findet weder im Wortlaut noch in der Systematik der Regelung Halt.

Zwischen den beiden Fallgruppen des § 9 Abs. 2 UStG besteht ein Rangverhältnis, sie müssen daher nicht kumulativ vorliegen

25 Die Regelung des § 9 Abs. 2 UStG knüpft im Fall einer steuerfreien Vermietung die Behandlung der Umsätze durch den Unternehmer als steuerpflichtig an eine weitere Voraussetzung. Entweder muss der Leistungsempfänger die Vermietungsleistung zur Ausführung vorsteuerunschädlicher Umsätze verwenden (Fallgruppe a) oder er muss, wenn es an einer tatsächlichen Verwendung für Ausgangsumsätze fehlt, beabsichtigen, die Eingangsleistung für vorsteuerunschädliche Umsätze zu verwenden (Fallgruppe b). Bereits die Verwendung des Wortes „oder“ lässt erkennen, dass es sich um Varianten und nicht um zwei Voraussetzungen handelt, die kumulativ vorliegen müssen. Wenn der Gesetzgeber die Absicht gehabt hätte, dass beide Voraussetzungen für die Ausübung der Option zur Steuerpflicht kumulativ erfüllt sein müssen, hätte er die Konjunktion „und“ verwendet.

§ 9 Abs. 2 Fallgruppe b UStG als Erweiterung des Anwendungsbereichs

26 Bei der Regelung des § 9 Abs. 2 UStG handelt es sich nicht um einen Ausschlussstatbestand in dem Sinne, dass

bei Vorliegen einer der aufgeführten Tatbestandsmerkmale die nach § 9 Abs. 1 UStG grundsätzlich eröffnete Optionsmöglichkeit ausgeschlossen ist. Vielmehr knüpft die Regelung die Ausübung der Option für bestimmte steuerfreie Umsätze an weitere Voraussetzungen, bei deren Vorliegen die Behandlung der Umsätze als steuerpflichtig möglich ist. Dementsprechend findet sich in § 9 Abs. 2 UStG eine enumerative Aufzählung einzelner Steuerbefreiungsvorschriften und die Formulierung, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei diesen Umsätzen nur zulässig ist, wenn eine der beiden durch das Wort „oder“ alternativ zueinander stehenden Voraussetzungen vorliegt. Demnach ist die Ausübung der Option nicht nur im Fall der tatsächlichen Verwendung der Mietsache für vorsteuerunschädliche Umsätze möglich, sondern darüber hinaus auch für den Fall, wenn (noch) keine tatsächliche Verwendung stattfindet, dass eine solche Verwendung beabsichtigt ist. Es handelt sich dabei im Verhältnis zur erstgenannten Voraussetzung um eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 9 Abs. 1, Abs. 2 UStG.

Keine Rechtssache von grundsätzlicher Bedeutung

27–29 ... Die Revision ist mangels Vorliegens eines Revisionsgrundes i. S. des § 115 Abs. 2 FGO nicht zuzulassen. Es liegt keine Rechtssache von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die vom Bkl. aufgeworfene Rechtsfrage ist wegen der eindeutigen, sich aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergebenden Rechtslage nicht klärungsbedürftig. ...

Anmerkung

I. Entscheidungserhebliche Norm

Die Entscheidung befasst sich mit der **Auslegung des § 9 UStG**. Danach können u. a. Vermietungsleistungen, die grundsätzlich nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei sind, vom leistenden Unternehmer als steuerpflichtige Umsätze behandelt werden. In diesem Fall kann der leistende Unternehmer hinsichtlich der für die Erbringung der Vermietungsleistung verwendeten Eingangsleistungen den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Ansonsten wäre er wegen der Ausführung einer steuerfreien Vermietungsleistung nach § 15 Abs. 2 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Im Hinblick auf die mit der Vermietung von Grundstücken regelmäßig verbundenen hohen Investitionskosten ist die Ausübung dieser **Option zur Steuerpflicht** besonders attraktiv. Die Optionsausübung ist u. a. an die in § 9 Abs. 2 UStG genannten Voraussetzungen geknüpft. Sie ist für steuerfreie Vermietungsleistungen **nur zulässig**, soweit der **Leistungsempfänger** das Grundstück **ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen**. Damit ist für die wirksame Option zur Steuerpflicht entscheidend, wie der Leistungsempfänger die Vermietungsleistung verwendet. Er muss diese für vorsteuerunschädliche Umsätze verwenden oder zu verwenden beabsichtigen. Die Erfüllung dieser Voraussetzung ist vom leistenden (vermietenden) Unternehmer nachzuweisen.

II. Ausgangsfrage und Rechtsansichten

Im Entscheidungsfall bestand die **Besonderheit**, dass die B2 KG als Leistungsempfängerin zwar in den Streitjahren das gemietete Grundstück, ihren Betriebssitz, ausschließlich für vorsteuerunschädliche (steuerpflichtige) Ausgangsumsätze verwendete. Sie beabsichtigte allerdings schon in den Streitjahren (2015 und 2016), im ersten Folgejahr (2017) nahezu ausschließlich eine nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Tätigkeit auszuüben, den gemieteten Betriebssitz also ab dem Folgejahr ausschließlich zur Ausübung vorsteuerschädlicher Umsätze zu ver-

wenden. Im Entscheidungsfall **kam** es also für die Streitjahre **auf die Frage an**, ob die Option zur Steuerpflicht ausgeübt werden kann, wenn der Leistungsempfänger die Vermietungsleistung tatsächlich zur Ausführung vorsteuerunschädlicher Umsätze verwendet, oder ob darüber hinaus der Leistungsempfänger zugleich beabsichtigen muss, zukünftig, d. h. in den folgenden Besteuerungszeiträumen, die Vermietungsleistung auch weiterhin für vorsteuerunschädliche Umsätze zu verwenden.

Der **Bekl.** vertrat die letztere Ansicht mit der Begründung, dass sich aus der Regelung des § 9 Abs. 2 UStG eine doppelte Beschränkung für die Ausübung der Option zur Umsatzsteuerpflicht dahingehend ergebe, dass die Mietsache nicht nur vom Leistungsempfänger zur Ausführung vorsteuerunschädlicher Ausgangsumsätze verwendet werden muss, sondern darüber hinaus selbst im Fall der ausschließlichen Verwendung der Mietsache für vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze der Leistungsempfänger nicht die Absicht haben dürfe, die Mietsache irgendwann zukünftig für die Ausführung vorsteuerschädlicher, insbesondere steuerfreier Umsätze zu verwenden. Das Fehlen einer Verwendungsabsicht zur Ausführung vorsteuerschädlicher Umsätze sei nicht nur für den Fall, dass keine tatsächliche Verwendung durch den Mieter erfolge, erforderlich, sondern sei vielmehr eine eigenständige Beschränkung der Optionsmöglichkeit. Die beiden Beschränkungen (tatsächliche Verwendung und beabsichtigte Verwendung) stünden sich gleichwertig gegenüber und aus der Gesetzesbegründung sei nicht ersichtlich, wie der Gesetzgeber das Verhältnis der beiden Beschränkungen zueinander bestimmen wollte. Die Regelung des § 9 Abs. 2 UStG sei demnach der von ihm, dem **Bekl.**, vertretenen Interpretation zugänglich. Wegen der allgemeinen Regelung komme es auch auf eine konkrete Missbrauchsgefahr nicht an.

Die **Klin.** war hingegen der Auffassung, dass auf die Absicht einer zukünftigen Verwendung nur dann abzustellen sei, wenn nicht bereits eine tatsächliche Verwendung erfolge. Die tatsächliche Verwendung des angemieteten Grundstücks für ausschließlich steuerpflichtige Umsätze verdränge daher die gleichzeitig bestehende Absicht, das Grundstück später zur Ausführung steuerfreier Umsätze zu verwenden. Erst ab 2017 seien vom Leistungsempfänger tatsächlich steuerfreie Umsätze ausgeführt worden und daher sei erst ab 2017 eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen.

III. Die Entscheidung des FG und deren Einordnung und Würdigung

Das FG hat der **Klage stattgegeben**. Die **Klin.** habe hinsichtlich der Streitjahre **wirksam** zur Steuerpflicht **optiert**. Hierfür genüge es, dass die Leistungsempfängerin, die **B2 KG**, die Vermietungsleistung der **Klin.** nach den getroffenen Feststellungen in den Streitjahren ausschließlich für vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze verwendet habe. Entgegen der Ansicht des **Bekl.** komme es wegen der tatsächlichen Verwendung nicht darauf an, ob die Leistungsempfängerin in den Streitjahren bereits beabsichtigt habe, die Vermietungsleistung ab 2017 für steuerfreie Ausgangsumsätze zu verwenden. Das FG stellt zur **Begründung** auf den Wortlaut des § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG ab. Danach sei die Optionsausübung bei Vermietungsleistungen unter Einhaltung der bereit in § 9 Abs. 1 UStG genannten Voraussetzungen in zwei Fällen möglich: Wenn der Leistungsempfänger die Vermietungsleistung bereits verwende, so müsse eine Verwendung für vorsteuerunschädliche Umsätzen erfolgen (Fallgruppe a). Wenn der Leistungsempfänger die Vermietungsleistung allerdings noch nicht tatsächlich verwende, dann komme es auf dessen Absicht an, die ebenfalls auf die Ausführung vorsteuerunschädlicher Umsätze

abzielen müsse (Fallgruppe b). Sobald die Voraussetzungen, wie im Entscheidungsfall, der ersten Fallgruppe (a) erfüllt seien, komme es auf das Vorliegen der Voraussetzungen der zweiten Fallgruppe (b) nicht weiter an. Der Wortlaut der Vorschrift des § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG, welche die beiden Fallgruppen alternativ („oder“) gegenüberstelle, schließe die von dem **Bekl.** vertretene Auslegung, dass die Voraussetzungen beider Fallgruppen (a und b) kumulativ vorliegen müssten, aus. Schließlich lasse die Regelung zur Optionsausübung in der Gesamtschau erkennen, dass das Abstellen auf die Verwendungsabsicht der Erweiterung des Anwendungsbereichs der Optionsausübung nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG diene und nicht ihrer weiteren Einschränkung.

Für die Begründung des FG Münster spricht, dass sich diese unmittelbar und zwanglos aus dem Gesetzeswortlaut ergibt. Die Auslegung des FG Münster genügt auch dem Regelungszweck des § 9 Abs. 2 UStG, der auf die Verhinderung der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs allein aufgrund der Zwischenschaltung Dritter abzielt. Dieser Zweck ist auch dann gewahrt, wenn der Leistungsempfänger die Vermietungsleistung zunächst für mehrere Jahre für vorsteuerunschädliche Umsätze, später dann aber für vorsteuerschädliche Umsätze verwendet. Der vermietende Unternehmer würde zudem ab dem Wechsel der Verwendung durch den Leistungsempfänger die Option zu Steuerpflicht nicht weiter ausüben können und müsste im Fall eines Wechsels der Verwendung innerhalb des Berichtigungszeitraums nach § 15a UStG den ursprünglichen Vorsteuerabzug berichtigen. Der Zweck der Regelung bietet ferner keinen Anlass, dem vermietenden Unternehmer die Optionsmöglichkeit vollständig zu versagen, nur weil der Leistungsempfänger bereits im ersten Jahr der Anmietung die Absicht äußert, in fünf, zehn oder auch 15 Jahren sein Geschäftsmodell zu ändern und ab dem Zeitpunkt die Vermietungsleistung nur noch für vorsteuerschädliche Umsätze zu verwenden.

Die Entscheidung des FG Münster ist darüber hinaus auch in **praktischer Hinsicht** zu begrüßen. Andernfalls wäre vom vermietenden Unternehmer nicht nur nachzuweisen, dass der Leistungsempfänger die Vermietungsleistung zur Ausführung vorsteuerunschädlicher Umsätze verwendet, sondern darüber hinaus auch die Absicht hegt, die gegenwärtige Verwendung zukünftig beizubehalten. Dies würde zu weiteren praktischen Schwierigkeiten führen: Es würde sich die Frage stellen, für wie lange eine solche Absichtserklärung abzugeben wäre? Wie wären Fälle zu beurteilen, in denen die Frage des zukünftigen Geschäftsfeldes und der damit verbundenen Umsätze noch nicht feststehen und eine mehrere Jahre umfassende Absichtserklärung vom mietenden Unternehmer nicht getroffen werden kann.

Einschränkend ist jedoch zu beachten, dass die Ausübung der Option zur Steuerpflicht voraussetzt, dass die Vermietungsleistung ausschließlich für vorsteuerunschädliche Umsätze verwendet wird bzw. die Absicht dazu besteht. Dabei ist nicht allein auf die tatsächlich ausgeführten Umsätze abzustellen. So stünde grundsätzlich auch die **Verwendung einer Vermietungsleistung für konkrete Vorbereitungsmaßnahmen** für spätere steuerfreie (vorsteuerschädliche) Umsätze der Ausübung einer Option entgegen. Allerdings kann die Option auch teilweise für einzelne Flächen eines Mietobjekts wirksam sein, wenn diese Teilflächen eindeutig bestimmbar sind (BFH-Urteil vom 24. 4. 2014 VR 27/13, BFHE 245, 404, BStBl II 2014, 732).

IV. Hinweise für die Praxis

Das FG Münster hat sowohl über die Klage der **Klin.** als auch in einem **parallelen Klageverfahren** über die

Anerkennung des Vorsteuerabzugs aus der gezahlten Miete der B2 KG entschieden (vgl. FG Münster, Urteil vom 14. 5. 2020 5 K 3628/19, juris). In beiden Fällen hat das FG Münster die Revision nicht zugelassen mit der Begründung, dass die entschiedene Rechtsfrage wegen der eindeutigen, sich aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergebenden Rechtslage nicht klärungsbedürftig sei. Auf die vom beklagten FA eingelegte Nichtzulassungsbeschw. hat der **BFH die Revision jedoch zugelassen** (Beschluss vom 18. 3. 2021 V B 27/20

bzw. V B 28/20, nicht dokumentiert). Allerdings wurde die Revision wieder zurückgenommen (BFH-Einstellungsbeschluss vom 8. 7. 2021 VR 8/21 bzw. VR 9/21, nicht dokumentiert). Auf der einen Seite spricht das dafür, dass zumindest die FinVerw. Nordrhein-Westfalen sich der Rechtsauffassung des FG Münster angeschlossen hat. Auf der anderen Seite bleibt offen, welche Erwägungen dem BFH zur Revisionszulassung bewogen haben.

Richter am FG Dr. Thomas Wiesch

Entscheidungen der Finanzgerichte

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.

Redaktion: Präsident des Finanzgerichts a. D. Harald Junker (verantwortlich im Sinne des Presserechts), Präsident des Finanzgerichts Christian Wolsztynski (verantwortlich im Sinne des Presserechts), Vorsitzender Richter am Finanzgericht Heinz Neu, Richter am Finanzgericht Dr. Sascha Bleschick, Richter am Bundesfinanzhof Dr. Christian Graw, Richter am Finanzgericht Dr. Oliver Rode – alle Anschrift des Verlages.

Manuskripte: Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Urheber- und Verlagsrechte: Sämtliche Leitsätze zu den veröffentlichten Entscheidungen sind nicht amtlich, sofern sie nicht ausdrücklich durch *-Zeichen als amtlich gekennzeichnet sind. An nicht amtlichen Leitsätzen besteht ein Urheberrecht. Ferner sind auch Sachverhalt und Entscheidungsgründe teilweise umfangreich redaktionell bearbeitet und deshalb in der Regel urheberrechtlich geschützt. Deshalb bleiben alle Rechte, einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Zustimmung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Fotokopien für den persönlichen oder sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint 2mal monatlich. – Bezugspreis (einschl. USt): halbjährlich 272,00 €; Preis der Einzelnummer: 31,00 €, 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.