



EFG.1

Entscheidungen der Finanzgerichte

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

AUS DEM INHALT

- Festsetzung eines Verspätungszuschlags während der Corona-Krise bei gebundener Entscheidung ohne Fristverlängerungsantrag
- Außergewöhnliche Belastungen bei Mieterhöhung auf Grund eines behindertengerechten Umbaus
- Zur Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA für eine vGA

Inhaltsübersicht

Hinweis: Jede Entscheidung hat eine Anmerkung.

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

Nr.	Finanzgericht	Datum/Az.		Seite
Abgabenordnung				
1	FG Düsseldorf	14. 7. 2022 12 K 2985/19 AO	Zum Auskunfts- bzw. Akteneinsichtsanspruch eines Gesellschafters gegenüber dem FA bei einem vertraglich geregelten Auskunftsanspruch (hier im Rahmen eines Treuhandvertrages) AO § 30	1
2	FG Berlin-Brandenburg	18. 7. 2023 17 K 1030/22	Kein Erstattungsanspruch eines Dritten gegenüber dem FA bzgl. seiner mit Tilgungsbestimmung geleisteten Zahlung auf die Steuerschuld eines anderen AO § 37 Abs. 1 und 2, § 47, § 48 Abs. 1, § 218 Abs. 2 Satz 1	2
3	FG Berlin-Brandenburg	13. 9. 2023 16 K 16015/23	Berichtigung nach § 129 AO bei fehlendem Hinweis des Risikomanagementsystems und bewusst fehlender Kenntnisnahme von Anlagen zur Steuererklärung AO § 129	5
4	FG Düsseldorf	24. 8. 2023 12 K 1698/22 AO	Festsetzung eines Verspätungszuschlags während der Corona-Krise bei gebundener Entscheidung ohne Fristverlängerungsantrag AO § 152 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 bis 4, Abs. 5 Satz 3, Abs. 6, Abs. 7; EGAO Art. 97	7
5	Thüringer FG	15. 12. 2022 4 K 78/21	Vorsteuerabzug im Billigkeitswege AO § 163; UStG § 13b Abs. 5 Satz 7, § 15 Abs. 1 Nr. 1, § 21 Abs. 2 ..	10
Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung/Grundgesetz				
6	FG Münster	15. 6. 2022 8 V 200/22 GrE	Aussetzungsverfahren: Verfassungsmäßigkeit von Säumniszuschlägen AO § 240 Abs. 1 Satz 1; FGO § 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2; GG Art. 3 Abs. 1	13
Einkommensteuer				
7	FG München	27. 10. 2022 10 K 3292/18	Außergewöhnliche Belastungen bei Mieterhöhung auf Grund eines behindertengerechten Umbaus EStG § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2, § 12 Nr. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 33 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1, Abs. 3	15
8	FG Düsseldorf	7. 9. 2023 7 K 634/18 F	Zu den Voraussetzungen der Bildung von Bewertungseinheiten durch ein Energiehandelsunternehmen und zu Teilwertabschreibungen von Variation Margins EStG § 5 Abs. 1a, Abs. 4a Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2; HGB § 254	21
9	Niedersächs. FG	14. 4. 2015 13 K 254/12	Zur Steuerbarkeit des Gewinns aus einer im Jahr 2002 erfolgten Veräußerung eines im Dezember 2000 teilweise unentgeltlich erworbenen Aktienpakets EStG § 17 Abs. 1 Satz 1 und 4	32
10	FG Münster	20. 9. 2023 14 K 1227/21 E	Die an Sicherungsverwahrte gezahlte Vergütung für ihre Arbeit in Werkstätten der JVA gehört zu den steuerbaren Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit EStG § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 22 Nr. 3; SVVollzG NRW § 31, § 32	36
11	FG Baden-Württ. (Freiburg)	5. 10. 2023 3 K 3132/20	Keine ermäßigte Besteuerung einer Verdienstausschüttung bei Ersatz der anfallenden ESt in späterem VZ EStG § 24 Nr. 1 Buchst. a, § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2; BGB § 823, § 842	39
Einkommensteuer/Abgabenordnung				
12	FG München	17. 5. 2023 1 K 478/18	Zeitanteilige Aktivierung eines Anspruchs auf Abschlusszahlung aus einem Lizenzvertrag ZPO § 293	43
Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer				
13	FG Münster	10. 8. 2023 3 K 2723/21 F	Bestimmung der Anzahl der Beschäftigten ErbStG § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5, Abs. 4	52

Nr.	Finanzgericht	Datum/Az.		Seite
Gewerbsteuer				
14	FG Berlin-Brandenburg	19. 9. 2023 8 K 8162/21	Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung bei Veräußerungen von Anteilen an Immobilienkapitalgesellschaften EStG § 15; GewStG § 9 Nr. 1 Satz 1	56
Grunderwerbsteuer				
15	FG Baden-Württ.	18. 4. 2023 5 K 1503/22	Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht nur im Falle der erstmaligen Anteilsvereinigung GrEStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2a, Abs. 3 und 6, § 3, § 5, § 13 Nr. 1, § 16 Abs. 2 Nr. 1, § 23 Abs. 21	60
16	FG München	17. 7. 2023 4 K 1269/22	Rückgängigmachung der Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG GrEStG § 16	64
Kapitalertragsteuer				
17	FG Köln	20. 4. 2023 2 K 2018/19	Kapitalertragsteuererstattung: Anspruch eines ausländischen Versicherungsunternehmens mit Lebensversicherungssparte auf Erstattung von Kapitalertragsteuer gem. § 32 Abs. 5 KStG und Verzinsung des Erstattungsanspruchs KStG § 32 Abs. 5, § 8b Abs. 1 und 8; AEUV Art. 63	65
Körperschaftsteuer				
18	FG Nürnberg	13. 12. 2022 1 K 1349/21	Erdienbarkeit von Pensionszusagen KStG § 8 Abs. 3 Satz 2	72
19	FG Berlin-Brandenburg	19. 9. 2023 8 K 8207/20	Zur Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA für eine vGA KStG § 8 Abs. 3 Satz 2	76

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. 388/2019 (Schleswig-Holst. FG): <input type="radio"/> durch BFH v. 9. 8. 23 I R 26/19 (n.v.). | Nr. 265/2022 (FG München): / durch BFH v. 11. 10. 23 II R 16/21 (n. v.). |
| Nr. 195/2020 (FG München): / durch BFH v. 9. 8. 23 I R 54/19 (n.v.). | Nr. 404/2022 (Niedersächsisches FG): / durch BFH v. 12. 7. 23 XI R 14/22 (StEd 2023, 761). |
| Nr. 339/2020 (FG Rheinland-Pfalz): <input type="radio"/> durch BFH v. 18. 10. 23 XI R 22/20 (n. v.). Der BFH hat gem. § 126a FGO durch Beschluss entschieden. | Nr. 46/2023 (FG Baden-Württemberg): <input type="radio"/> durch BFH v. 10. 10. 23 IX R 15/22 (n. v.). |
| Nr. 408/2020 (FG Münster): / durch BFH v. 26. 7. 23 I R 39/20 (n. v.). | Nr. 62/2023 (Thüringer FG): <input type="radio"/> durch BFH v. 26. 9. 23 IX R 19/21 (StEd 2023, 759). |
| Nr. 63/2021 (FG Düsseldorf): <input type="radio"/> durch BFH v. 9. 8. 23 I R 50/20 (n.v.). | Nr. 130/2023 (FG Hamburg); Berichtigung des Urteilskopfes und der Inhaltsübersicht: Es handelt sich um einen Vorlagebeschluss an das BVerfG (Az. des BVerfG: 2 BvL 5/23). Die Rechtsstandsangabe „rechtskräftig“ war unzutreffend; das Zeichen „ <input type="checkbox"/> “ ist zu streichen. |
| Nr. 205/2021 (FG Rheinland-Pfalz): / durch BFH v. 12. 7. 23 XI R 5/21 (StEd 2023, 761, HFR 2024, 59). | Nr. 271/2023 (FG Berlin-Brandenburg): / durch BFH v. 18. 10. 23 XI B 41/23 (AdV) (HFR 2024, 50). |
| Nr. 272/2021 (FG Nürnberg): / durch BFH v. 12. 7. 23 XI R 41/20 (StEd 2023, 760, HFR 2024, 55). | Nr. 371/2023 (FG Düsseldorf): <input type="checkbox"/> . |
| Nr. 346/2021 (FG München): ∅ durch BFH v. 27. 9. 23 IV R 8/21 (n.v.). FG-Urteil hinsichtlich GewSt 2009 aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben. Rev. im Übrigen als unbegründet zurückgewiesen. | Nr. 372/2023 (Niedersächsisches FG): <input type="checkbox"/> . |
| Nr. 91/2022 (FG Münster): / durch BFH v. 13. 9. 23 II R 49/21 (n.v.). | Nr. 380/2023 (FG Berlin-Brandenburg): <input type="checkbox"/> . |
| | Nr. 383/2023 (FG Münster): <input type="checkbox"/> . |

Vorschau

auf demnächst zur Veröffentlichung gelangende wichtige Entscheidungen

Bewertungsrecht/Grundsteuer

23. 11. 2023 FG Rheinland-Pfalz, Beschluss 4 V 1295/23, Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Grundsteuerwertfeststellung im sog. Bundesmodell
BewG § 9, § 198, §§ 218 bis 221, § 229, § 243, § 244, § 247, § 249, §§ 251 bis 258, § 261, § 262, Anlage 36 bis 41; GrStG § 2, § 9, § 10, § 16, § 25, § 27, § 32, § 34, § 35; BauGB § 192, § 193, § 195, § 196, § 199; ImmoWertV § 2, § 3, §§ 7 bis 9, §§ 12 bis 15, § 17, § 24, § 25, § 40; GAVO § 2, § 3, §§ 5 bis 11, § 13, § 14; MietNEinV; AO § 3 Abs. 1, § 6, § 163, § 180, § 184 Abs. 1, § 227, § 233a; GG Art. 3 Abs. 1, Art. 13, Art. 72, Art. 105, Art. 108, Art. 125a; FGO § 33 Abs. 1 Nr. 1, § 69, § 74, § 76, § 114; VwGO § 40; BetrKV § 1, § 2

Einkommensteuer

13. 6. 2023 Sächsisches FG, Urteil 2 K 209/23, Rückwirkende Zusammenveranlagung nach Umwandlung einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe
AO § 175 Abs. 1 Satz 1, § 233a Abs. 2a; AOEG Art. 97; EStG § 2 Abs. 8, § 26; FGO § 135 Abs. 1, § 151; LPartG § 20a Abs. 5; ZPO § 708
14. 12. 2022 FG Köln, Urteil 9 K 2814/20, Zahlung von 1,3 Mio. € kann kein steuerfreies Trinkgeld sein
EStG § 3 Nr. 41; AO § 174 Abs. 3 Satz 1
7. 11. 2023 FG Düsseldorf, Urteil 13 K 570/22 E, Corona-Überbrückungshilfe als steuerpflichtige BE
EStG § 3 Nr. 2 Buchst. d, Nr. 11
20. 4. 2023 FG Köln, Urteil 1 K 1234/22, Lohnsteuerliche Behandlung von Parkplatzkosten
EStG § 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2
24. 10. 2023 FG Münster, Urteil 1 K 1990/22 E, Ermäßigte Besteuerung der Einmalauszahlung einer Rente
EStG § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4, § 22 Nr. 5

Grunderwerbsteuer

14. 6. 2023 FG Köln, Urteil 5 K 308/22, Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs
GrEStG § 16 Abs. 1 Nr. 1

Schenkungsteuer/Bewertungsrecht

10. 8. 2023 FG Münster, Urteil 3 K 398/20 Erb, Zur Anwendbarkeit des Ertragswertverfahrens für gemischt genutzte Grundstücke bei der Bedarfsbewertung für Schenkungsteuerzwecke
BewG § 182 Abs. 3 Nr. 2, § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 2

Umsatzsteuer

23. 11. 2022 FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil 3 K 75/22, Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Sanierung einer Ritterburg
EStG § 4 Abs. 5 Satz 1, § 12 Nr. 1; UStG § 15 Abs. 1a
29. 8. 2023 FG Berlin-Brandenburg, Urteil 5 K 7144/20, Steuerbarkeit von Zahlungen, die an einen Unternehmer auf Grund von urheberrechtlichen Abmahnungen zur Durchsetzung eines Unterlassungsanspruchs geleistet werden
MwStSystRL Art. 2 Abs. 1; UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1

Entscheidungen der Finanzgerichte

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

72. Jahrgang

BONN, den 10. Januar 2024

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 Zum Auskunfts- bzw. Akteneinsichtsanspruch eines Gesellschafters gegenüber dem FA bei einem vertraglich geregelten Auskunftsanspruch (hier im Rahmen eines Treuhandvertrages)

FG Düsseldorf, Urteil vom 14. 7. 2022 12 K 2985/19 AO – Rev. eingelegt (Az. des BFH: IX R 21/23).

Ein Kommanditist, dessen Rechte von einem Treuhänder wahrgenommen werden, hat keinen Anspruch auf Auskunft bzw. Akteneinsicht gegenüber dem FA, wenn diesem ein entsprechender vertraglicher Auskunftsanspruch gegenüber dem Treuhänder zusteht.

AO § 30.

1–7 Streitig ist die Gewährung der Einsichtnahme in Steuerakten.

Der Kl. ist mit einer Kommanditeinlage i. H. v. zunächst 25 564 € Teilnehmer der B-KG; die Rechte aus der Beteiligung werden treuhänderisch von der C-AG wahrgenommen. Am steuerlichen Ergebnis der B-KG nehmen die beteiligten Treuhandkommanditisten entsprechend ihrem Anteil teil, daneben können sie Sonderbetriebsausgaben geltend machen. Mit Schreiben vom 22. 12. 2016 widerrief der Kl. die Empfangsvollmacht der Treuhänderin. Der Bekl. verfügte daraufhin unter dem 10. 1. 2019 gegen ihn im Wege der Einzelbekanntgabe nach § 183 Abs. 2 AO den Bescheid für 2016 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Diesem Bescheid lag die unverändert übernommene Feststellungserklärung 2016 der B-KG zu Grunde. Hiergegen erhob der Kl. Einspruch und bat, die Steuerakte der KG zum Zwecke der Einsichtnahme an sein Wohnsitz-FA zu übersenden. Mit Schreiben vom 26. 4. 2019 lehnte der Bekl. eine vollumfängliche Akteneinsicht unter Hinweis auf das Steuergeheimnis ab, übersandte jedoch Kopien der Feststellungserklärung 2016 sowie die entsprechende Bilanz nebst G+V-Rechnung. Den gegen die Ablehnung gerichteten Einspruch wies der Bekl. mit Entscheidung vom 2. 10. 2019 als unbegründet zurück.

Der Kl. verfolgt sein Begehren weiter mit der Klage. Er ist der Auffassung, dass er im Hinblick auf die Einzelbekannt-

gabe des Feststellungsbescheids auch in den Stand versetzt werden müsse, den Inhalt des Bescheids auf seine Richtigkeit zu überprüfen. Das ergebe sich im Grundsatz aus § 183 Abs. 2 Satz 2 AO. Eine Prüfung sei allerdings ohne Kenntnis der dem Feststellungsverfahren zugrundeliegenden Erklärung mit allen Anlagen einschließlich des Schriftwechsels mit der Gesellschaft unmöglich; denn der Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen gehe ihre Feststellung voraus. Daraus folge, dass eine Einsichtnahme in die Steuerakte des betreffenden Jahres zur Gewährung effektiven Rechtsschutzes unverzichtbar sei. Das Steuergeheimnis stehe dem Einsichtsbegehren nicht entgegen. Durch die Einzelbekanntgabe habe der Bekl. ihn – den Kl. – förmlich in das Verfahren einbezogen. Bei den Verhältnissen der B-KG handle sich für ihn als Mitunternehmer daher nicht um „fremde“ Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse i. S. des § 30 Abs. 2 AO.

Der Kl. beantragt wörtlich, den Bekl. unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 2. 10. 2019 zu verpflichten, die Steuererklärung der B-KG für 2016 – jedoch ohne die Unterlagen, welche die übrigen Treuhandkommanditisten betreffen – nebst Anlagen, besonders des Berichts der D-KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. 12. 2016 sowie die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Zeit vom 1. 01. bis 31. 12. 2016 und der Liquidationseröffnungsbilanz zum 1. 1. 2017, vollständig in Kopie zur Verfügung zu stellen, hilfsweise die Akte mit den vorbezeichneten Unterlagen zur Einsichtnahme an das FA Z oder aber an die Rechtshilfestelle des Amtsgerichts Z zu übersenden.

Der Bekl. entgegnet, dass er dem Kl. im Rahmen des rechtlich Zulässigen Einsicht in die Steuerakte gewährt habe. Einer weitergehenden Überlassung von Unterlagen stehe das Steuergeheimnis entgegen.

Aus den Gründen:

8–9 ... Die Klage ist unbegründet; denn der angegriffene Ablehnungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Bekl. vom 2. 10. 2019 ist rechtmäßig. Der Bekl. hat mit zutreffenden Erwägungen den Antrag des Kl. auf Überlassung von (weiteren) Unterlagen aus der Steuerakte der B-KG abgelehnt.

Kein gebundener Anspruch auf Gewährung von Akteneinsicht, sondern Ermessensentscheidung

10 Die AO kennt keinen gebundenen Anspruch auf Gewährung von Akteneinsicht. In ständiger Rspr. ist

geklärt, dass dieser Befund nicht gegen verfassungsrechtliche Vorgaben verstößt (vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 4. 6. 2003 VII B 138/01, BFHE 202, 231, BStBl II 2003, 790). Nach dieser Rspr. – der der erkennende Senat folgt – liegt die Gewährung von Akteneinsicht im pflichtgemäßen Ermessen der Verwaltung (BFH vom 15. 9. 2010 II B 4/10, BFH/NV 2011, 2). Eine rechtswidrige Verweigerung der begehrten Akteneinsicht stellt eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör dar, eine ablehnende Entscheidung ist mit dem Einspruch anfechtbar und gerichtlich im Rahmen der von § 102 FGO gezogenen Grenzen überprüfbar. Mit diesen Vorgaben erweist sich die streitgegenständliche Entscheidung des Bekl. als beanstandungsfrei.

Vorrang des vertraglichen Auskunftsanspruchs

11–12 Es kann dahinstehen, ob der Hinweis des Bekl. auf ein der Gewährung von Akteneinsicht entgegenstehendes Steuergeheimnis i. S. des § 30 AO zutreffend ist (zu Offenbarungen an Gesellschafter einer Personengesellschaft vgl. z. B. Tipke/Kruse, AO/FGO, § 30 AO Rz. 17 f.). Zutreffend jedenfalls ist die im Rahmen der Einspruchsentscheidung dargelegte Erwägung, dass dem Kl. nach dem Treuhandvertrag ein Auskunftsrecht gegenüber der Treuhandkommanditistin zusteht. Sie ist ihm auf Anforderung zur Auskunft über alles, was sie von der KG erlangen kann, verpflichtet und hat ihm den Jahresabschluss und den Bericht zum abgelaufenen Geschäftsjahr zu übermitteln und ihn über alle wesentlichen Geschäftsvorgänge zu informieren. Der Kl. hat im Verwaltungsverfahren nicht dargelegt, dass er ein über diese vertraglich geregelten Auskunftsansprüche hinausgehendes berechtigtes Interesse an der Akteneinsicht hat. Auch hat er eine aktuelle rechtliche Erheblichkeit der Akteneinsicht nicht substantiiert vorgetragen. Vielmehr stützt er sein Begehren nur auf den Umstand, dass ihm gegenüber eine Einzelbekanntgabe des Feststellungsbescheids erfolgt ist. Das allein reicht für die Gewährung von Akteneinsicht nicht aus. ...

Anmerkung

I. Problemstellung/Sachverhalt

Im Streitfall machte der Kl., der als Kommanditist an einer KG beteiligt ist, dessen Rechte aus der Beteiligung allerdings durch einen Treuhänder ausgeübt werden, einen Auskunftsanspruch bzw. das Recht auf Akteneinsicht gegenüber dem FA geltend, um den gegen ihn im Wege der Einzelbekanntgabe nach § 183 Abs. 2 AO bekannt gegebenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen prüfen zu können.

Der Bekl. übersandte dem Kl. Kopien der Feststellungserklärung sowie die entsprechende Bilanz nebst G+V. Eine weitergehende Überlassung von Unterlagen bzw. eine vollumfängliche Akteneinsicht stehe das Steuergeheimnis entgegen.

II. Die Entscheidung des FG

Das FG wies die Klage als unbegründet ab. Es könne dahinstehen, ob der Hinweis des Bekl. auf das entgegenstehende Steuergeheimnis i. S. des § 30 AO zutreffend sei. Zutreffend sei jedenfalls die im Rahmen der EE dargelegte Erwägung, dass dem Kl. nach dem Treuhandvertrag ein entsprechendes Auskunftsrecht gegenüber der Treuhandkommanditistin zustehe. Der Kl. habe im Verwaltungsverfahren nicht dargelegt, dass er ein über diese vertraglich geregelten Auskunftsansprüche hinausgehendes berechtigtes Interesse an der Akteneinsicht habe.

III. Hinweise für die Praxis

Das Besprechungsurteil ist nicht rechtskräftig. Auf die NZB des Kl. hat der BFH die Revision zugelassen, die unter dem Az. IX R 21/23 anhängig ist.

Es ist zu vermuten, dass die Revisionszulassung durch den IX. Senat des BFH im Zusammenhang mit einer Vielzahl von weiteren Revisionsverfahren steht, die allesamt dort anhängig sind (IX R 34/21, IX R 35/21, IX R 19/22, IX R 20/22, IX R 21/22, IX R 22/22, IX R 23/22, IX R 24/22, IX R 25/22, IX R 26/22, IX R 28/22, IX R 1/23, IX R 2/23). In diesen Verfahren geht es – in verschiedenen Ausprägungen – um die Frage, ob und ggf. in welchem Umfang ein Stpfl. gegenüber der FinVerw. ein Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO besteht.

Nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO haben betroffene Personen u. a. auch gegenüber den Finanzbehörden (als Verantwortliche i. S. des Art. 4 Nr. 7 DSGVO) das Recht auf Auskunft bezüglich der über sie erhobenen personenbezogenen Daten (gem. Art. 15 Abs. 3 und 4 DSGVO auch in Form einer Kopie soweit Rechte und Freiheiten anderer Personen nicht beeinträchtigt werden) sowie das Recht auf die in Art. 15 Abs. 1 Buchst. a bis h DSGVO bezeichneten Informationen. Das Recht auf Auskunft einer betroffenen Person gegenüber einer Finanzbehörde gem. Art. 15 DSGVO besteht u. a. gem. § 32c Abs. 1 Nr. 1, § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und § 32a Abs. 1 Nr. 1 AO nicht, soweit die Erteilung der Information die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden oder anderer öffentlicher Stellen liegenden Aufgaben i. S. des Art. 23 Abs. 1 Buchst. d bis h DSGVO gefährden würde und deswegen die Interessen der betroffenen Person an der Informationserteilung zurücktreten muss.

Eine hoffentlich zeitnahe Klärung der aufgeworfenen Rechtsfragen im Zusammenhang mit dem Umfang des Auskunftsanspruchs nach Art. 15 DSGVO von Stpfl. gegenüber der FinVerw. durch den IX. Senat des BFH bleibt mit Spannung abzuwarten.

Richter am FG Dr. Sebastian Falk

2 Kein Erstattungsanspruch eines Dritten gegenüber dem FA bzgl. seiner mit Tilgungsbestimmung geleisteten Zahlung auf die Steuerschuld eines anderen

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18. 7. 2023 17 K 1030/22 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: X R 20/23).

1. Erstattungsberechtigt i. S. des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ist derjenige, auf dessen Rechnung und nicht auf dessen Kosten gezahlt wurde. Es kommt also nicht darauf an, von wem und mit wessen Mitteln gezahlt worden ist, sondern nur darauf, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem FA gegenüber erkennbar hervorgetreten ist, getilgt werden sollte.

2. In Fällen, in denen ein Dritter für Rechnung des Steuerschuldners die Steuer zu entrichten hat, ist somit grundsätzlich der Steuerschuldner erstattungsberechtigt. Gleiches gilt, wenn ein Dritter freiwillig die Leistung für den Steuerschuldner erbringt, wenn dieser nicht in Person leisten muss.

3. Für die Tilgungswirkung einer Zahlung auf eine fremde Steuerschuld nach § 48 Abs. 1 AO sind sowohl das zivilrechtliche Innenverhältnis als Zahlungsgrund als auch eine nachträgliche Änderung der Tilgungsbestimmung irrelevant.

4. Ein Anspruch sui generis außerhalb des tatbestandlichen Anwendungsbereichs von § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ist abzulehnen.

AO § 37 Abs. 1 und 2, § 47, § 48 Abs. 1, § 218 Abs. 2 Satz 1.

1–14 Die Beteiligten streiten über die Erstattung eines Betrages, den die Klin. auf eine fremde Steuerschuld gezahlt hat.

Am 24.2.2021 überwies die Klin. den Betrag i. H. v. 20 211 € an den Bekl. Im Verwendungszweck der Überweisung von ihrem Privatkonto machte sie folgende Angaben: „... EST 2019 B“. Herr B besaß die gleichlautende Steuer- nummer. ... Der Bekl. ordnete die Zahlung dem Steuer- schuldverhältnis des Herrn B zu.

Die Klin. machte mit Schreiben vom 4.6.2021 gegenüber dem Bekl. die Rückerstattung von 20 211 € geltend. Zur Begründung führte sie aus, dass es sich bei der Zahlung um ein Versehen gehandelt habe und dass die Zahlung rechtsgrundlos erfolgt sei. Dies lehnte der Bekl. mit Schrei- ben vom 14.6.2021 ab.

Mit Schreiben vom 18.6.2021 wendete sich die Klin. erneut an den Bekl. und machte die Rückerstattung des Betrags an die Klin. geltend. Diese Schreiben legte der Bekl. als Einspruch aus.

Mit Einspruchsentscheidung vom 31.1.2022 wies der Bekl. den Einspruch als unbegründet zurück.

Gegen die Ablehnung der Rückerstattung in Gestalt der Einspruchsentscheidung wendet sich die Klin. mit ihrer Klage vom 28.2.2022.

Aus den Gründen:

15 Die Klage war abzuweisen. Die Verpflichtungsklage i. S. von § 101 Satz 1 FGO ist zwar zulässig, aber unbegrün- det. Die Klin. besitzt keinen Anspruch auf Erlass eines Erstattungsbescheides.

Eröffnung des Finanzrechtswegs

16 I. Der Rechtsweg zu den FG ist gem. § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO eröffnet. Die Klin. begehrt die Rückerstattung einer Zahlung auf eine fremde Steuerschuld. Sie macht damit einen etwaigen Anspruch aus einem Steuerschuldverhält- nis i. S. von § 37 Abs. 1 AO geltend, so dass unzweifelhaft eine öffentlich-rechtliche Streitigkeit über eine abgaben- rechtliche Angelegenheit vorliegt und keine zivilrechtliche Streitigkeit über einen bereicherungsrechtlichen Aus- gleich.

Verpflichtungsklage auf Erlass eines Abrechnungsbescheides als statthafte Klageart

17 II. Die Klage ist auf den Erlass eines Abrechnungsbe- scheides i. S. von § 218 Abs. 2 Satz 1 AO gerichtet, dessen Erlass der Bekl. durch Bescheid vom 14.6.2023 abgelehnt hat.

18 Bescheide nach § 218 Abs. 2 Satz 1 AO können nicht nur bei Streitigkeiten im unmittelbaren Verhältnis zwischen dem FA und dem Stpfl., sondern auch bei Streitigkei- ten im Verhältnis zwischen dem FA und Dritten erlassen werden, sofern es sich um Streitigkeiten über Ansprüche aus einem Steuerschuldverhältnis handelt (vgl. Rüsken in Klein, AO, 16. Aufl., § 218 Rz. 20).

19 Auch bei Streitigkeiten über Erstattungsansprüche haben Finanzbehörden durch Erstattungsbescheid gem. § 218 Abs. 2 Satz 1 AO zu entscheiden (vgl. FG Münster, Urteil vom 23.7.2015 6K208/13 AO, EFG 2015, 1882, Rz. 25 f.). Gegenstand des Abrechnungsbescheides ist die Frage des Bestehens oder Nichtbestehens reiner Zahlungs- ansprüche (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2012 VIIR 13/12, BFH/NV 2013, 897, Rz. 10). Zwar könnten Finanzbehörden Erstattungsansprüche auch ohne Festsetzungen erfüllen. Jedoch kann ein Stpfl. die Erstattung im Falle der Weige- rung der Finanzbehörde nur durch eine Leistungsklage durchsetzen, wenn zuvor der Erstattungsanspruch festge-

setzt worden ist. Bei Weigerung der Finanzbehörde den Abrechnungsbescheid zu erlassen, ist eine Verpflichtungs- klage zu erheben (vgl. Schober in Gosch, AO/FGO, § 218 AO Rz. 32). Die Klage ist somit statthaft.

20 III. Die Klage ist jedoch unbegründet, da kein An- spruch der Klin. auf Erstattung der geleisteten Zahlung i. H. v. 20 211 € bestand.

Klin. ist nicht Erstattungsberechtigte i. S. des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO

21 1. Die Klin. kann keine Erstattung nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO verlangen, da sie nicht Erstattungsberechtigte und damit Gläubigerin des gesetzlich geregelten Erstat- tungsanspruchs ist. Insofern ist den Ausführungen des Klä- gervertreeters zuzustimmen.

22 Ist eine Steuer, eine Steuervergütung, ein Haftungsbe- trag oder eine steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so hat gem. § 37 Abs. 2 Satz 1 AO derjenige, auf dessen Rechnung die Zah- lung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezahl- ten Betrags. Erstattungsberechtigt ist also derjenige, auf dessen Rechnung und nicht auf dessen Kosten gezahlt wurde. Es kommt also nicht darauf an, von wem und mit wessen Mitteln gezahlt worden ist, sondern nur darauf, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem FA gegenüber erkennbar hervorgetreten ist, getilgt werden sollte. In den Fällen, in denen ein Dritter für Rechnung des Steuerschuldners die Steuer zu entrichten hat, ist somit grundsätzlich der Steuer- schuldner erstattungsberechtigt. Dem steht auch nicht ent- gegen, dass den Zahlungen keine gesetzliche Steuerent- richtungspflicht der Klin. zu Grunde gelegen hat. Denn ein Dritter kann auch freiwillig die Leistung für den Steuer- schuldner erbringen, wenn dieser nicht in Person leisten muss (vgl. BFH-Beschluss vom 12.5.2016 VIIR 50/14, BFHE 253, 222, BStBl II 2016, 730, Rz. 10 ff.).

23 Da durch die Tilgungsbestimmung der Klin. die Zah- lung i. H. v. 20 211 € der betragsmäßig identischen Steuer- schuld aus Sicht eines objektiven Empfängers eindeutig zuzuordnen war, wäre nur Herr B zur Erstattung nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO berechtigt gewesen. Eine andere Zuord- nung der Zahlung der Klin. ist nach Überzeugung des Gerichts ausgeschlossen. Denn sowohl die Nennung der Steuernummer des Herrn B, seines vollständigen Namens und die Bezeichnung der Steuerschuld im Verwendungs- zweck ließen kein anderes Verständnis zu als die gewollte Tilgung der Steuerschuld für Herrn B.

Irrelevanz des zivilrechtlichen Innenverhältnisses und einer nachträglichen Änderung der Tilgungsbestimmung für die Tilgungswirkung einer Zahlung auf eine fremde Steuerschuld nach § 48 Abs. 1 AO

24 2. Für die Tilgungswirkung einer Zahlung auf eine fremde Steuerschuld nach § 48 Abs. 1 AO ist sowohl das zivilrechtliche Innenverhältnis als Zahlungsgrund irrele- vant als auch eine nachträgliche Änderung der Tilgungsbe- stimmung durch die Klin.

25 Bei Zahlungen von Dritten auf fremde Steuerschulden bezwecken § 37 Abs. 2 Satz 1, § 48 Abs. 1 AO die Befreiung der Finanzbehörden von einer Prüfung im Einzelfall, wel- che zivilrechtlichen Beziehungen zwischen dem Steuer- schuldner und einem zahlenden Dritten bestehen und wer von ihnen – im Innenverhältnis – auf die zu erstattenden Beträge materiellrechtlich einen Anspruch hat (vgl. BFH- Beschluss vom 12.5.2016 VIIR 50/14, BFHE 253, 222, BStBl II 2016, 730, Rz. 10, m. w. N.). Daher ist eine nachträg- liche Änderung der Tilgungsbestimmung durch die Klin. genauso unbeachtlich wie die Anfechtung durch die Klin. Der Rechtsgrund der Zahlung an den Bekl. wird dadurch im Nachhinein nicht verändert. Auch wird dadurch kein

eigenes Steuerschuldverhältnis der Klin. begründet, aus dem ihr ein Erstattungsanspruch i. S. von § 37 Abs. 2 Satz 1 AO zustehen könnte.

Kein Erstattungsanspruch sui generis außerhalb des Anwendungsbereichs von § 37 Abs. 2 Satz 1 AO

26 3. Es bestand auch kein Anspruch der Klin. – wie vom Kl. dargelegt – als ungeregelter Erstattungsanspruch sui generis.

27 Der BFH hat zwar nicht ausdrücklich das Bestehen eines Erstattungsanspruchs in Analogie zur bürgerlich-rechtlichen Eingriffskondition (§ 812 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 BGB) abgelehnt. Vielmehr hat er im Beschluss vom 12. 5. 2016 VII R 50/14 (BFHE 253, 222, BStBl II 2016, 730, Rz. 18) dazu keine Aussage getroffen, jedoch nach der Ablehnung des Anspruchs aus § 37 Abs. 2 Satz 1 AO weitere Ansprüche geprüft und abgelehnt. Im Anwendungsbereich des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO hat er jedoch wegen eines Erstattungsanspruchs einer Gesamtrechtsnachfolgerin entschieden, dass der Erstattungsanspruch in Abgabenangelegenheiten durch besondere Vorschriften des öffentlichen Rechts abschließend geregelt ist (vgl. BFH-Urteil vom 7. 2. 2002 VII R 33/01, BFHE 197, 569, BStBl II 2002, 447, Rz. 15, m. w. N.).

28 Nach Auffassung des Einzelrichters ist ein Anspruch sui generis außerhalb des tatbestandlichen Anwendungsbereichs von § 37 Abs. 2 Satz 1 AO abzulehnen. Der Vereinfachungszweck, der durch § 48 Abs. 1 AO erreicht werden soll, würde mit der Anerkennung von Rückgriffsansprüchen von Dritten verfehlt werden. Insofern muss dem § 37 Abs. 2 Satz 1 AO auch insoweit eine abschließende Wirkung zukommen als er alle Ansprüche von Nichterstattungsberechtigten i. S. von § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ausschließt (a. A. Schlücke in Gosch, AO/FGO, § 37 AO Rz. 121). Auf Grund der zivilrechtlichen Rückgriffsansprüche im Innenverhältnis von dritten Personen gegenüber erstattungsberechtigten Stpfl. i. S. von § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ist ein zahlender Dritter nicht schutzlos gestellt. Ihm wird letztlich nur das Prozessrechtsrisiko und Insolvenzrisiko des Stpfl. auferlegt, dessen Schuld getilgt worden ist.

Zulassung der Revision

29–30 IV. Die Rev. war nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Fall 1 FGO zuzulassen. Rechtsfortbildung im engeren Sinne ist die rechtsschöpferische Ausfüllung von Lücken im Gesetz im Wege der Analogie oder der teleologischen Reduktion, jeweils jenseits der Grenzen methodisch zulässiger Auslegung des Gesetzes. Sie gehört zu den Aufgaben und Befugnisse der FGe (Ratschow in Gräber, FGO, 9. Aufl., § 115 Rz. 161). Da der BFH über das Bestehen eines unregelmäßig Erstattungsanspruchs sui generis noch nicht entschieden hat, besteht nicht nur ein Individualinteresse der Klin. an der Anerkennung eines Erstattungsanspruchs eigener Art neben § 37 Abs. 2 AO wegen einer möglichen, besonderen Schutzbedürftigkeit, sondern auch ein Interesse der Allgemeinheit an einer Klarstellung zum System der Erstattungsansprüche. ...

Anmerkung

I. Problemstellung

Fälle, in denen – wie vorliegend – Dritte die Steuerschuld eines anderen begleichen und von der FinVerw. später die Rückerstattung des entsprechenden Betrags verlangen, kommen in der Praxis immer wieder vor.

II. Rechtslage

Ist u. a. eine Steuer ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so hat gem. § 37 Abs. 2 Satz 1 AO derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch

auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezahlten Betrags. Sind die Voraussetzungen eines Erstattungsanspruchs nach Grund oder Höhe im Streit, entscheidet die Finanzbehörde gem. § 218 Abs. 2 AO durch Abrechnungsbescheid (vgl. BFH-Urteil vom 11. 12. 2012 VII R 13/12, BFH/NV 2013, 897, Rz. 10). Der Verwaltungsakt nach § 218 Abs. 2 AO (Abrechnungsbescheid) wird in diesem Fall zur Grundlage für die Verwirklichung des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis i. S. des § 218 Abs. 1 AO (vgl. BFH-Urteil vom 30. 11. 1999 VII R 97/98, BFH/NV 2000, 412, Rz. 12 m. w. N.).

III. Die Entscheidung des FG

Da FG hat im Streitfall einen Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 Satz 1 AO und hieran anknüpfend einen Anspruch auf Erlass eines entsprechenden Abrechnungsbescheides i. S. von § 218 Abs. 2 Satz 1 AO der Klin. verneint. Maßgeblich für das FG war dabei insbesondere, dass die Zahlung der Klin. durch die aus dem Verwendungszweck der Überweisung abzuleitende Tilgungsbestimmung eindeutig dem Steuerschuldner (Dritten) zuzuordnen gewesen sei und für die Tilgungswirkung einer Zahlung auf eine fremde Steuerschuld nach § 48 Abs. 1 AO sowohl das zivilrechtliche Innenverhältnis als Zahlungsgrund als auch eine nachträgliche Änderung der Teilungsbestimmung irrelevant seien. Zudem lehnt das FG einen Anspruch sui generis außerhalb des tatbestandlichen Anwendungsbereichs von § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ab.

IV. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Die Entscheidung des FG steht im Einklang mit der Rspr. des BFH. Es entspricht ständiger höchstrichterlicher Rspr., dass erstattungsberechtigt i. S. des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO derjenige ist, auf dessen Rechnung und nicht auf dessen Kosten gezahlt wurde. Es kommt nicht darauf an, von wem und mit wessen Mitteln gezahlt worden ist, sondern nur darauf, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem FA gegenüber erkennbar hervorgetreten ist, getilgt werden sollte. Den Finanzbehörden wird damit nicht zugemutet, im Einzelfall die zivilrechtlichen Beziehungen zwischen dem Steuerschuldner und einem zahlenden Dritten zu überprüfen, wer von ihnen – im Innenverhältnis – auf die zu erstattenden Beträge materiell-rechtlich einen Anspruch hat (vgl. BFH-Urteil vom 22. 3. 2011 VII R 42/10, BFHE 233, 10, BStBl II 2011, 607, m. w. N.). In den Fällen, in denen ein Dritter für Rechnung des Steuerschuldners die Steuer zu entrichten hat, ist somit grundsätzlich der Steuerschuldner erstattungsberechtigt. Gleiches gilt, wenn ein Dritter freiwillig die Leistung für den Steuerschuldner erbringt, wenn dieser nicht in Person leisten muss (vgl. BFH-Beschluss vom 12. 5. 2016 VII R 50/14, BFHE 253, 222, BStBl II 2016, 730, Rz. 10, 13, m. w. N.).

Soweit das FG darüber hinaus einen Anspruch sui generis außerhalb des tatbestandlichen Anwendungsbereichs von § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ablehnt, dürfte dem ebenfalls zuzustimmen sein. Zu Recht weist das FG insofern darauf hin, dass nach der Rspr. des BFH die Rückabwicklung von Zahlungen an den Steuergläubiger, die auf Grund privatrechtlicher Abmachungen auf die Steuerverbindlichkeit eines Dritten geleistet werden, nicht unter § 37 Abs. 2 AO fällt (vgl. BFH-Beschluss vom 12. 5. 2016 VII R 50/14, BFHE 253, 222, BStBl II 2016, 730, Rz. 19) und dass ein (über den Erstattungsanspruch aus § 37 Abs. 2 Satz 1 AO hinausgehender) Anspruch aus § 812 BGB nicht in Betracht kommt, weil der Erstattungsanspruch in Abgabeangelegenheiten durch besondere Vorschriften des öffentlichen Rechts abschließend geregelt ist (vgl. BFH-Urteil vom 7. 2. 2002 VII R 33/01, BFHE 197, 569, BStBl II 2002, 447, Rz. 15, m. w. N.). Zu Recht führt das FG schließlich als weiteres Argument an, dass

ansonsten der Vereinfachungszweck des § 48 Abs. 1 AO verfehlt würde und dass dritte Personen auf Grund der zivilrechtlichen Rückgriffsansprüche im Innenverhältnis gegenüber erstattungsberechtigten Stpfl. i. S. von § 37 Abs. 2 Satz 1 AO nicht schutzlos gestellt sind, sondern lediglich das Prozessrisiko und das Insolvenzrisiko des Stpfl. tragen.

V. Hinweise für die Praxis

Die vom FG zur Fortbildung des Rechts gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO zugelassene Revision wurde unter dem Az. XR 20/23 eingelegt. Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen dürfte die Erfolgswahrscheinlichkeit der Revision allerdings nicht sehr groß sein.

Vorsitzender Richter am FG Ingo Lutter

3 Berichtigung nach § 129 AO bei fehlendem Hinweis des Risikomanagementsystems und bewusst fehlender Kenntnisnahme von Anlagen zur Steuererklärung

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13. 9. 2023
16 K 16015/23 – vorläufig nicht rechtskräftig.

1. Es liegt keine dem Stpfl. untergekommene Unrichtigkeit vor, die das FA i. S. von § 129 AO als eigene übernehmen könnte, wenn der Stpfl. eine Frage in der Erklärung so beantwortet, wie sie ihrem Wortlaut nach verstanden werden kann; auf das erst bei einer Änderung des Vordrucks im Folgejahr zum Ausdruck gebrachte Verständnis der Frage durch das BMF kommt es für die Richtigkeit der Antwort nicht an.

2. Im Sinne von § 129 AO kann das FA weder dem Stpfl. untergekommene Unrichtigkeiten als eigene übernehmen noch sich auf eine Unrichtigkeit infolge Nichtbeachtung von vom Stpfl. übersandten Unterlagen berufen, wenn bei der Veranlagung ausschließlich die Hinweise des Risikomanagement-Systems abgearbeitet werden und die fragliche Unrichtigkeit nicht Gegenstand dieser Hinweise war.

AO § 129.

1–24 Die Beteiligten streiten über eine Berichtigung eines Einkommensteuerbescheides nach § 129 AO. Im Einspruchsverfahren war darüber hinaus auch die Frage streitig, ob das vom Kläger bezogene Insolvenzgeld auch insoweit dem Progressionsvorbehalt unterlag, als es auf den steuerfreien Zuschuss der Bundesagentur für Arbeit zu den Beiträgen zur privaten Krankenversicherung entfiel.

Die Kl. werden zusammen veranlagt. Der Kl. ist von Beruf Pilot. Am ... nahm er eine Beschäftigung bei der im Streitjahr in Irland ansässigen ... auf. Den ausländischen Arbeitslohn von ... erklärte der Kl. in der Anlage AUS mit ... €. Da die Kläger den von ... bezogenen Arbeitslohn in die fünfte Betragszeile der S. 1 der Anlage N-AUS eingetragen hatten, bildete das elektronische Formular für den von ... bezogenen Lohn eine Summe bzw. Differenz von 0 € und übertrug diese in die entsprechende Kennziffer 139 der Anlage N (vgl. auch Zeile 41 der S. 7 der Elsterausdrucks). Die betreffende Zeile ist zwar überschrieben mit „abzgl. darin enthaltener nach ausländischem Recht steuerpflichtiger und nach dt. Recht steuerfreier Arbeitslohn“, und nach dieser Beschreibung wäre der Arbeitslohn des Kl. auch zutreffend dort einzutragen. Gemeint ist mit dieser Zeile aber nach dem Verständnis des Bekl. tatsächlich Arbeitslohn, der nicht nach einem DBA oder nach dem ATE steuerfrei zu stellen ist. Der Erklärung war als Anlage u. a. ein

„employment detail summary 2019“ über in Irland erzielte Einkünfte beigefügt.

Der Bekl. trägt vor, dass der Arbeitslohn nicht in die fünfte Betragszeile der S. 1 der Anlage N-AUS „Arbeitslohn“ (vgl. Bl. 38 der Steuerakte) hätte eingetragen werden dürfen. Die Zeile sei zwar überschrieben mit „abzgl. darin enthaltener nach ausländischem Recht steuerpflichtiger und nach dt. Recht steuerfreier Arbeitslohn“, und nach dieser Beschreibung wäre der Arbeitslohn des Kl. auch zutreffend dort einzutragen. Gemeint sei mit dieser Zeile aber Arbeitslohn, der nicht nach einem DBA oder nach dem ATE steuerfrei zu stellen sei. Diese Klarstellung habe das BMF allerdings erst in den Steuerklärungsvordrucken ab dem Jahr 2020 mittels eines Klammerzusatzes an die Zeilenüberschrift der Zeile 39 der Anlage N-AUS vorgenommen. Dieser lautet: „(ohne nach DBA oder ATE steuerfreien Arbeitslohn)“.

Aus den Gründen:

25–28 ... Die Voraussetzungen für eine Änderung des Bescheids gem. § 129 AO lagen nicht vor. ...

Anwendbarkeit des § 129 Satz 1 AO

29 Nach § 129 Satz 1 AO können Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines VA unterlaufen sind, jederzeit berichtigt werden. Offenbare Unrichtigkeiten in diesem Sinne sind mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler. Dagegen schließen Fehler bei der Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts die Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit aus. § 129 AO ist ferner dann nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht.

30 Eine Unrichtigkeit i. S. des § 129 AO liegt vor, wenn das von der Behörde Erklärte und das von ihr gewollte auseinanderfallen. Berichtigen bedeutet in diesem Fall das Ersetzen des Erklärten durch das Gewollte. Fehler bei der Entscheidungsfindung lassen sich dagegen nicht mit § 129 AO revidieren. Aus Gründen des Vertrauensschutzes ist eine Berichtigung auch nach der Kommentar-Lit. schon dann ausgeschlossen, wenn nur die ernsthafte Möglichkeit eines Sach- oder Rechtsirrtums besteht (vgl. Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 129 AO Rz. 39 und Rz. 41). Zu den ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten i. S. des § 129 gehören insbesondere auch das Übersehen einer Kontrollmitteilung, das Übersehen oder Nichtauswerten eines Prüfungsberichtes oder das Übersehen oder Nichtauswerten eines Grundlagenbescheides (vgl. insoweit Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 129 AO Rz. 54). Die Nichtberücksichtigung muss aus Unachtsamkeit passiert sein und darf nicht auf einer fehlerhaften Rechtsanwendung beruhen. Auch Fehler des Stpfl. können Fehler i. S. des § 129 AO sein. Offenbare Unrichtigkeiten, die dem Stpfl. in seiner Erklärung oder in anderen von ihm einzureichenden Unterlagen unterlaufen sind dann nach § 129 AO berücksichtigungsfähig, wenn das Finanzamt offenbar fehlerhafte Angaben des Stpfl. als eigene übernimmt (vgl. Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 129 AO Rz. 75, unter Verweis auf BFH vom 21. 5. 2019 XI R 9/18, BFHE 264, 393, BStBl II 2020, 37, sowie zahlreiche andere Nachweise aus der Rspr. bei Wernsmann).

31 Die Eintragung in die Zeile „abzgl. darin enthaltener nach ausländischem Recht steuerpflichtiger und nach dt. Recht steuerfreier Arbeitslohn“ durch die Kläger bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung ist kein Fehler

i. S. des § 129 AO. Denn nach dem Wortlaut und Wortsinn der betreffenden Zeile konnte dies im Sinn der Kl. so verstanden werden. Auch die für das Streitjahr geltende Ausfüllhilfe enthielt einen Hinweis i. S. der Auffassung des Bkl. gerade nicht. Der Umstand, dass mit dieser Zeile nach Auffassung des Bkl. gerade nicht der auf Grund von DBA freigestellt Arbeitslohn gemeint sein sollte, war für die Kl.-Seite nicht unbedingt und zwingend erkennbar. Soweit in der Anlage N auf Grund des Eintrages der Kl. in der Anlage N-AUS eine 0 gebildet wurde, ist dies kein Schreibfehler in der Anlage N durch die Kläger, sondern vielmehr Ausfluss des Programms.

32 Zudem kann sich die Finanzbehörde eine Unrichtigkeit des Stpfl. bei der Erklärungserstellung in den Fällen des teilautomatischen Bescheiderlasses, in denen der Bearbeiter des Finanzamts unter Anwendung des Risikomanagementsystems nur die als prüfungsbedürftig ausgesteuerten Sachverhalte überprüft, nicht zu eigen machen, soweit der Besteuerungssachverhalt, dem die Unrichtigkeit anhaftet, vom Risikomanagementsystem nicht ausgesteuert wird (vgl. auch Niedersächsisches FG, Urteil vom 16. 5. 2023 9 K 90/22, juris). Vorliegend gab es nach der beigezogenen Akte gerade keinen Prüfhinweis auf einen möglicherweise eingreifenden Progressionsvorbehalt für die von ... bezogenen Gelder.

33 Das Übersehen der irischen Lohnbescheinigung durch den Beklagten ist auch kein offenkundiger Fehler. Aus dieser geht zwar hervor, dass es sich um Lohn handelt, der in Irland verdient wurde und der dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen ist.

34 Da die Unrichtigkeit nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist § 129 AO – jenseits seines Wortlauts – nach ständiger Rspr. auch dann anwendbar, wenn das Finanzamt offenbar fehlerhafte Angaben des Stpfl. als eigene übernimmt (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 16. 9. 2015 IX R 37/14, BFHE 250, 332, BStBl II 2015, 1040, unter Verweis auf BFH-Urteile vom 14. 6. 2007 IX R 2/07, HFR 2007, 1177; vom 17. 6. 2004 IV R 9/02, HFR 2004, 1172; vom 3. 6. 1987 X R 61/81, BFH/NV 1988, 342, jeweils m. w. N.). Unrichtigkeiten auf der Seite des Stpfl. sind offenbar, wenn sie sich ohne weiteres aus der Steuererklärung des Stpfl. – wie vorliegend –, deren Anlagen sowie den in den Akten befindlichen Unterlagen für das betreffende Veranlagungsjahr ergeben (BFH-Urteil vom 27. 5. 2009 X R 47/08, BFHE 226, 8, BStBl II 2009, 946).

35–36 Der Bkl. hat die ausländische Verdienstbescheinigung übersehen, die unstreitig nach dem Schriftsatz vom 16. 2. 2023 der Steuererklärung gefügt gewesen ist. Spätestens aus dieser war aber eindeutig erkennbar, dass es um ausländische Einkünfte in, die in der Republik Irland erzielt worden waren. Dies ist eindeutig kein Fehler der Stpfl., den der Bkl. hätte übernehmen können. ...

Fehler in der Sachverhaltsermittlung

37 Es liegt ein Fehler in der Sachverhaltsermittlung vor, der eine Anwendung des § 129 AO ausschließt. Ein solcher Fehler liegt insbesondere vor, wenn der Sachbearbeiter eine Sachverhaltsermittlung unterlässt, obwohl sich ihm im Rahmen des Risikomanagements ergangen Prüf- und Risikohinweises eine weitere Prüfung des Sachverhalts hätte aufdrängen müssen (vgl. BFH-Urteil vom 14. 1. 2020 VIII R 4/17, BFHE 268, 101, BStBl II 2020, 433). Einen solchen Prüfhinweis hat es unstreitig nicht gegeben.

38 In dieser Entscheidung hat der BFH ausgeführt:

39 „Die Nichtberücksichtigung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Kl. beruhte zwar darauf, dass die Anlage S zur Einkommensteuererklärung nicht eingescannt und die dort erklärten Einkünfte somit nicht in das elektronische Datenverarbeitungsprogramm des FA übernommen wurden. Dieser Fehler, der, wie das FG im Aus-

gangspunkt zutreffend erkannt hat, nicht auf einem Tatsachen- oder Rechtsirrtum oder einem sonstigen Denk- oder Überlegungsfehler gründete, mithin ein rein mechanisches Versehen darstellte, konnte ebenso mechanisch, d. h. ohne weitere Prüfung berichtigt werden. ...

40 Es entspricht zwar der ständigen Rspr. des BFH, dass das Übersehen eines Prüfhinweises oder eine besonders oberflächliche Behandlung des Steuerfalls durch die Behörde unabhängig von Verschuldenserwägungen eine Berichtigung des Steuerbescheids nicht ausschließt, solange die diesbezügliche Überprüfung nicht zu einer neuen Willensbildung des zuständigen Veranlagungsbeamten im Tatsachen- oder Rechtsbereich geführt hat (BFH-Urteile vom 18. 4. 1986 VI R 4/83, BFHE 146, 350, BStBl II 1986, 541; vom 11. 7. 2007 XI R 17/05, HFR 2008, 6; BFH-Beschluss vom 28. 5. 2015 VI R 63/13, HFR 2015, 909). Bleibt etwa ein Prüfhinweis unbeachtet, perpetuiert sich lediglich der Eingabefehler des Sachbearbeiters. Entsprechendes gilt, wenn im Rahmen der Bearbeitung eines Prüfhinweises der Fehler unbemerkt bleibt, weil der Prüfhinweis einen anderen als den von der offenbaren Unrichtigkeit betroffenen Tatsachen- oder Rechtsbereich betrifft und die Prüfung daher nicht zu einer neuen Willensbildung des Sachbearbeiters führt (vgl. BFH-Urteil vom 4. 11. 1992 XI R 40/91, BFH/NV 1993, 509; BFH-Beschluss vom 2. 9. 2002 VI B 303/00, BFH/NV 2003, 5; vgl. hierzu auch von Wedelstätt in Gosch, AO/FGO, § 129 AO Rz. 41.3).

41–47 Anders ist dies jedoch, wenn sich die Unachtsamkeit bei der Bearbeitung des Falles häuft und sich dem Sachbearbeiter auf Grund ergangener Prüfhinweise Zweifel an der Richtigkeit seiner Eingabe aufdrängen müssten, und er trotz dieser Zweifel eine weitere Sachverhaltsaufklärung unterlässt (vgl. BFH-Urteil vom 16. 1. 2018 VI R 38/16, HFR 2018, 250; BFH-Beschluss vom 2. 9. 2002 VI B 303/00, BFH/NV 2003, 5). Denn ungeachtet des Einsatzes eines Risikomanagementsystems bleibt die Finanzbehörde gem. § 88 Abs. 1 AO zur Ermittlung des Sachverhalts sowie aller für den Einzelfall bedeutsamen Umstände verpflichtet. Daher ist jedenfalls dann kein einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliches mechanisches Versehen mehr gegeben, sondern liegt der Fehler im Bereich der Sachverhaltsermittlung nach § 88 AO, wenn eine weitere Sachverhaltsermittlung unterbleibt, obwohl auf Grund der im Rahmen des Risikomanagementsystems ergangenen Prüf- und Risikohinweise sich eine weitere Prüfung des Falles hätte aufdrängen müssen. Ein solcher Fehler im Bereich der Sachverhaltsermittlung überlagert ein ursprünglich mechanisches Versehen. Die Beurteilung, ob ein die Berichtigung ausschließender Fehler in der Sachverhaltsermittlung oder lediglich ein mechanischer Fehler vorliegt, hat nach den Verhältnissen des Einzelfalls und insbesondere nach der Aktenlage zu erfolgen (BFH-Urteile vom 26. 10. 2016 X R 1/14, HFR 2017, 275; vom 3. 8. 2016 X R 20/15, HFR 2017, 461).“ ...

48–52 Die Bearbeiterin hat vorliegend die unstreitig mitingereichte Anlage, aus der die Einnahmen aus der Republik Irland eindeutig ersichtlich waren, schlicht unberücksichtigt gelassen. Nach der Aussage der Zeugin lag das daran, dass sie nur die Prüfhinweise abgearbeitet, die mit eingereichten Anlagen aber nicht einmal angesehen hat. Die Zeugin sagte insoweit aus, dass sie im Home-Office gearbeitet habe und ihr dabei die Akten grundsätzlich nicht vorlägen. Sie würde nur bei Auftauchen eines Prüfhinweises die Anlagen weiter prüfen. Die Nichtberücksichtigung von Anlagen, die vorliegend eindeutig zur Berücksichtigung der Einnahmen von ... im Rahmen des Progressionsvorbehaltes gezwungen hätten, beruht insoweit auf dem schlichten Zurückziehen der Bearbeiterin auf die Prüfhinweise, die ihr das RMS in diesem Fall gerade nicht gegeben hat. Dies ist aber kein mechanisches Versehen i. S. des § 129 AO, sondern beruht schlicht in dem verwaltungstechnisch angeordneten durchaus oberflächlichen Prüfen von

Steuererklärungen. Mit einem Vergreifen, Verschreiben oder versehentlichen Übersehen hat dies nichts zu tun. ...

53 Gründe für die Zulassung der Revision, § 115 Abs. 2 FGO, sind nicht ersichtlich.

Anmerkung

I. Sachverhalt

Der Senat hatte darüber zu entscheiden, ob das Finanzamt einen Bescheid nach § 129 AO ändern konnte, weil während der Bearbeitung ausländische Arbeitseinkünfte nicht progressionserhöhend berücksichtigt worden waren. Die Besonderheit des Falles lag dabei insbesondere darin, dass ein Feld in dem Steuerformular des damaligen Jahres noch missverständlich formuliert worden war, so dass die Kläger dem Wortsinn des Formulars entsprechend in die Zeile der Anlage AUS einer Stelle ihre nach DBA steuerfreien Einnahmen aus Irland eintrugen, was nach dem Verständnis des Bekl. dieser Stelle des Formulars nicht hätte erfolgen sollen.

II. Würdigung des Gerichts

Der Senat konnte in der Erklärung Anlage AUS keinen Fehler der Kl. erkennen, da im Streitjahr der Vordruck insoweit missverständlich formuliert war und dem Wortsinn der Frage nach die Eintragung an dieser Stelle des Formulars durchaus zutreffend war. Auch aus den offiziellen Anleitungen zum Ausfüllen der Steuererklärung ergab sich nichts Anderes.

Da schon kein Fehler seitens der Kl. vorlag, konnte dieser vom Beklagten auch nicht übernommen werden.

III. Besonderheiten des Falls – Fehlerursache bei Verwendung des Risikomanagementsystems

Es lag auch kein Fehler durch die Sachbearbeiterin i. S. des § 129 AO vor. Denn diese hat sich nach ihrer Zeugenaussage von vornherein darauf beschränkt, lediglich die elektronisch eingereichte Steuererklärung als solche mithilfe des sog. Risikomanagementsystems (RMS) abzuarbeiten. Unstrittig war zwischen den Beteiligten, dass die Kl.-Seite auch eine Lohnbescheinigung aus der Republik Irland eingereicht hatte, aus der, wäre diese Anlage überhaupt gelesen worden, auf den ersten Blick erkennbar gewesen ist, dass ausländische Arbeitseinkünfte vorhanden und progressionserhöhend zu berücksichtigen waren. Da die Sachbearbeiterin aber die Anlagen nicht einmal angesehen hatte, was auch der Weisungslage entsprach, mochte der Senat hierin keinen offensichtlichen Fehler der Sachbearbeiterin zu ersehen. Die unterlassene Sachverhaltsermittlung ist aus Sicht des Senates nicht gleichzusetzen mit einem bloßen Verschreiben oder Vergreifen. Hierin kann auch kein versehentliches Überblättern eines Dokuments gesehen werden, denn die fehlende Prüfung der Anlagen war von vornherein beabsichtigt und entsprach auch gerade der ausdrücklichen internen Weisungslage.

IV. Konsequenzen/Hinweise für die Praxis

Der Fall zeigt in besonderem Maß die Grenzen einer Abarbeitung von Fällen allein nach einem Risikomanagementsystem und unter Beschränkung der Prüfungstiefe auf. Der Gefahr von Steuerausfällen ist letztlich nur dadurch zu begegnen, dass entweder die Anlagen in einem fortgeschrittenen elektronischen System analysiert werden oder aber bis dahin vom jeweiligen Bearbeiter zumindest angesehen werden.

Richter am FG Bernd Craig

4 Festsetzung eines Verspätungszuschlags während der Corona-Krise bei gebundener Entscheidung ohne Fristverlängerungsantrag

FG Düsseldorf, Urteil vom 24. 8. 2023 12 K 1698/22 AO – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VIII R 28/23).

1. Die gesetzliche Fristverlängerung des § 149 Abs. 3 AO gem. Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO für den Besteuerungszeitraum 2019 ist im Wege der teleologischen Auslegung auch bei der Bemessung der Frist im Rahmen des § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO zu berücksichtigen mit der Folge, dass ein Verspätungszuschlag nach dieser Vorschrift im Rahmen einer gebundenen Entscheidung festzusetzen ist, wenn die Steuererklärung erst nach dem 31. 8. 2021 eingereicht wird.

2. Bei der Fristverlängerung gem. Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO handelt es sich nicht um eine Fristverlängerung i. S. von § 109 AO.

3. Eine Rückausnahme nach § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO kann nicht vorliegen, wenn der Stpfl. weder vor Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist einen Fristverlängerungsantrag gem. § 109 Satz 1 AO noch einen Antrag auf rückwirkende Fristverlängerung gem. § 109 Satz 2 AO gestellt hat und die Finanzbehörde dementsprechend keine Fristverlängerung gewährt hat.

4. Die Erklärungsabgabe selbst kann nur dann als Antrag auf rückwirkende Fristverlängerung interpretiert werden, wenn der Stpfl. bzw. sein Bevollmächtigter (steuerliche Berater) dem Finanzamt zugleich mit der Erklärungsabgabe Entschuldigungsgründe für die verspätete Abgabe mitteilt.

AO § 152 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 bis 4, Abs. 5 Satz 3, Abs. 6, Abs. 7; EGAO Art. 97.

1–16 Mit der Klage wendet sich der Kl. gegen die Festsetzung eines Verspätungszuschlags i. H. v. 18 075 € auf Grund der verspäteten Abgabe der Feststellungserklärung für 2019 betreffend die D-Partnerschaft.

Der Kl. ist als Gesellschafter der Partnerschaft Feststellungsbeteiligter gem. § 181 Abs. 2 AO und zur Abgabe von Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO verpflichtet. Die Partnerschaft erzielte im Streitjahr 2019 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Aus dem Partnerschaftsvertrag vom 18. 12. 2013 und dem Partnerschaftsregister des Amtsgerichts ist ersichtlich, dass jeder Partner gleichberechtigt zum Geschäftsführer bestellt ist und jeder Partner über Einzelvertretungsbefugnis verfügt.

Nachdem die Partnerschaft für das Streitjahr keine Feststellungserklärung übermittelt und diesbezüglich auch keine Fristverlängerung beim FA beantragt hatte, schätzte das beklagte FA die Besteuerungsgrundlagen und stellte mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenem Feststellungsbescheid vom 21. 12. 2021 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für 2019 gesondert und einheitlich auf ... € fest. Am 21. 1. 2022 ging für den VZ 2019 die Feststellungserklärung der Partnerschaftsgesellschaft beim FA ein. Auf Grund der Erklärung erließ das FA unter dem 7. 2. 2022 gem. § 164 Abs. 2 AO einen geänderten Feststellungsbescheid und stellte die Einkünfte der Partnergesellschaft auf ... € fest.

Am 14. 2. 2022 erließ das FA gegenüber dem Kl. einen Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags i. H. v. 18 075 € wegen verspäteter Abgabe der Feststellungserklärung für 2019. Hierbei ging das FA davon aus, dass der Verspätungszuschlag gem. § 152 Abs. 2 AO im Rahmen einer gebundenen Entscheidung festzusetzen und seine Höhe unter Berücksichtigung des § 152 Abs. 6 und 7

AO für vier Monate Verspätung, ausgehend von einem Ablauf der Abgabefrist am 31.8.2021, festzusetzen sei (= 4 Monate x ... % x ... € = 18 075 €). Bezüglich der Heranziehung des Kl. weist das FA in dem Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags daraufhin, dass es sich nach eigenem Ermessen für die Inanspruchnahme des Kl. als eines gesetzlichen Vertreters der D-Partnerschaft entschieden habe.

Gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlags legte der Kl. fristgerecht Einspruch ein und beantragte zugleich, die Abgabefrist für die Feststellungserklärung rückwirkend zum 31. 1. 2022 unter Hinweis auf Corona-Pandemie und unter Berufung auf diesbezügliche Verwaltungsanweisungen zu verlängern.

Nach Zurückweisung des Einspruchs durch Einspruchsentscheidung vom 1. 7. 2022 wendet sich der Kl. mit seiner Klage gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlags.

Aus den Gründen:

17 Die zulässige Klage ist unbegründet. Der Kl. ist durch den angefochtenen Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags wegen verspäteter Abgabe der Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der D-Partnerschaft ... für das Kj. 2019 vom 14.2.2022 nicht in seinen Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Festsetzung des Verspätungszuschlags als gebundene Entscheidung bei verspäteter Abgabe einer Steuer- bzw. Feststellungserklärung

18 Das FA hat den Verspätungszuschlag zu Recht in Form einer gebundenen Entscheidung entsprechend § 152 Abs. 2 i. V. m. Abs. 6 AO festgesetzt; die Voraussetzungen des § 152 Abs. 3 AO lagen insoweit nicht vor.

19 1. Zwar handelt es sich bei der Vorschrift des § 152 Abs. 1 Satz 1 AO, wonach gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden kann, um eine Ermessensvorschrift.

20 Hiervon abweichend ist jedoch gem. § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO in der seit dem 1. 1. 2017 geltenden Fassung zwingend im Wege einer gebundenen Entscheidung ein Verspätungszuschlag festzusetzen, wenn eine Steuererklärung, die sich – wie vorliegend – auf ein Kj. oder auf einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt bezieht, nicht binnen 14 Monaten nach Ablauf des Kj. oder nicht binnen 14 Monaten nach dem Besteuerungszeitraum eingereicht wird. § 152 Abs. 2 AO knüpft mit diesen Zeiträumen an die verlängerten Steuererklärungsfristen des § 149 Abs. 3 AO für beratene Stpfl. an. Nach Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO i. d. F. vom 15. 2. 2021 (Sonderregelungen auf Grund der Corona-Pandemie) ist § 149 Abs. 3 AO in der am 19. 2. 2021 geltenden Fassung für den Besteuerungszeitraum 2019 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des letzten Tages des Monats Februar 2021 der 31. 8. 2021 tritt. Diese gesetzliche Fristverlängerung des § 149 Abs. 3 AO ist im Wege der teleologischen Auslegung auch bei der Bemessung der Frist im Rahmen § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO zu berücksichtigen mit der Folge, dass ein Verspätungszuschlag nach dieser Vorschrift im Rahmen einer gebundenen Entscheidung festzusetzen ist, wenn – wie vorliegend – die Steuererklärung erst nach dem 31. 8. 2021 eingereicht wird (s. auch hierzu BMF-Schreiben vom 15. 4. 2021 IV A 3 – S 0261/20/10001 :010, BStBl I 2021, 615, unter I.).

21 Unter Berücksichtigung dieser gesetzlichen Vorgaben hat das beklagte FA sowohl dem Grunde, als auch der Höhe nach unter Berücksichtigung des § 152 Abs. 7 AO den Verspätungszuschlag vorliegend zutreffend auf 18 075 € festgesetzt (4 Monate x ... % x ... € = 18 075 €).

Keine Rückausnahme wegen (rückwirkender) Verlängerung der Erklärungsfrist

22 2. Eine Rückausnahme i. S. des § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO, wonach § 152 Abs. 2 AO dann nicht gilt, wenn die Finanzbehörde die Frist für die Abgabe der Steuererklärung nach § 109 AO verlängert hat oder diese Frist rückwirkend verlängert, liegt nicht vor. Bei der Fristverlängerung gem. Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO handelt es sich nicht um eine Fristverlängerung i. S. von § 109 AO, da sich diese Vorschrift nur auf vom FA bewilligte individuelle, nicht aber allgemeine gesetzliche Fristverlängerungen bezieht. Im Zeitpunkt der Festsetzung des Verspätungszuschlags mit Bescheid vom 14. 2. 2022 hatte das FA die durch Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO bereits gesetzlich verlängerte Erklärungsabgabefrist weder auf einen Antrag des Kl. noch von Amts wegen verlängert. Der Kl. hatte einen solchen Fristverlängerungsantrag auch weder innerhalb der verlängerten gesetzlichen Abgabefrist noch rückwirkend bei Abgabe der Erklärung am 21. 1. 2022 gestellt (§ 109 Abs. 1 Satz 2 AO). Die Erklärungsabgabe selbst könnte nur dann als Antrag auf rückwirkende Fristverlängerung interpretiert werden, wenn der Kl. bzw. dessen Prozessbevollmächtigter dem FA zugleich mit der Erklärungsabgabe Entschuldigungsgründe für die verspätete Abgabe mitgeteilt hätte. Dies hat der Kl. nicht getan, sondern erstmals im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen den Verspätungszuschlag in seiner Einspruchsbegründung auf die coronabedingte Arbeitsüberlastung in der von der D-Partnerschaft ... mandatierten Steuerberatungskanzlei und auf Urlaubsausfälle hingewiesen. Im maßgeblichen Zeitpunkt der Festsetzung des Verspätungszuschlags durch Bescheid vom 14. 2. 2022 lag dem FA weder ein Antrag auf rückwirkende Verlängerung der bereits gesetzlich verlängerten Abgabefrist gem. § 109 Abs. 1 Satz 1 AO vor, noch bestanden aus Sicht des FA Gründe dafür, die Abgabefrist von Amts wegen rückwirkend zu verlängern. Ein von Amts wegen zu berücksichtigender Grund für eine rückwirkende Verlängerung der Abgabefrist auf Grund der allgemein bekannten Corona-Problematik bestand für das FA schon deshalb nicht, weil der Gesetzgeber diesen besonderen Umständen der durch Corona verursachten zusätzlichen Arbeitsbelastung in den Beraterkanzleien bereits durch die gesetzliche Verlängerung der Abgabefrist durch Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO Rechnung getragen hatte. Dementsprechend hat das FA auch den während des Einspruchsverfahrens gestellten Antrag des Kl. auf rückwirkende Fristverlängerung (§ 109 Abs. 1 Satz 2 AO) ermessensfehlerfrei abgelehnt, wenn es darauf hinweist, dass den hierfür vom Kl. vorgebrachten Gründen (coronabedingte Mehrbelastung) bereits vom Gesetzgeber durch die Verlängerung der gesetzlichen Abgabefrist entsprochen worden sei.

Keine andere Wertung auf Grund des Wortlauts der FAQ „Corona“ (Steuern) des BMF

23 3. Aus dem Wortlaut der FAQ „Corona“ (Steuern) mit Stand vom 14. 12. 2021 ergibt sich nichts anderes. Unter II. 5. ist hierin ausgeführt, dass Steuererklärungen für 2019 in beratenen Fällen fristgerecht bis zum 31. 8. 2021 abgegeben werden konnten. Zu der Frage, ob bei einer nicht fristgerecht eingereichten Steuererklärung Verspätungszuschläge anfallen, enthält II. 7. der FAQ den Hinweis, dass „das zuständige FA unter Berücksichtigung der derzeitigen Situation auf Grund der Corona-Krise im Einzelfall prüfen wird, ob von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags bei einer nicht fristgerecht eingereichten Steuererklärung abgesehen werden kann.“ Nichts anderes hat vorliegend das FA getan und ist hierbei zu der zutreffenden Ansicht gelangt, dass vorliegend ein Verspätungszuschlag gem. § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO entsprechend der gesetzlichen Vorgaben festzusetzen war, da weder die Voraussetzungen des § 152 Abs. 3 AO erfüllt waren noch bei Einreichung der Feststellungserklärung Gründe vorgetragen worden waren, die eine rückwirkende Fristverlängerung

von Amts wegen gem. § 109 Abs. 1 Satz 2 AO zur Einreichung der Feststellungserklärung hätten rechtfertigen können. Eine Aussage dahingehend, dass Verspätungszuschläge während der Corona-Krise grundsätzlich nur auf Grund einer Ermessensentscheidung festgesetzt werden dürfen, enthalten die FAQ „Corona“ (Steuern) nicht. Eine solche Aussage, welche der Kl. in die FAQ hinein interpretiert, würde im Übrigen auch gegen den insoweit eindeutigen Wortlaut des § 152 Abs. 2 AO verstoßen.

Fehlerfreie Ausübung des Auswahlermessens

24 4. Das FA hat mit der Inanspruchnahme des Kl. sein ihm auf Grund § 152 Abs. 4 AO obliegendes Auswahlermessen zutreffend ausgeübt, da bei der Frage, gegen wen ein Verspätungszuschlag bei verspäteter Feststellungserklärung einer Personengesellschaft festgesetzt werden soll, das Ermessen regelmäßig fehlerfrei ausgeübt wird, wenn sich die Festsetzung gegen eine in § 34 AO genannte Person oder gegen einen Empfangsbevollmächtigten richtet. Hierzu hat der BFH in seinem Urteil vom 6. 11. 2012 VIII R 19/09 (HFR 2013, 472) unter Rz. 18 wie folgt ausgeführt:

25 „Die ermessensgerechte Festsetzung eines Verspätungszuschlags setzt die Erklärungspflicht der ausgewählten Person voraus. Erklärungspflichtig ist im Fall der einheitlichen und gesonderten Feststellung jeder Feststellungsbeteiligte, dem Anteile an den einkommensteuerpflichtigen Einkünften zuzurechnen sind (§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 AO). Dies gilt auch für die Partner einer freiberuflichen Sozietät (BFH-Urteil vom 21. 5. 1987 IV R 124/83, BFH/NV 1988, 760). Außerdem sind sämtliche in § 34 AO genannten Personen, wie gesetzliche Vertreter oder Geschäftsführer, erklärungsspflichtig (§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 AO). Ergeben sich für die Finanzbehörde mehrere potenzielle Erklärungspflichtige, liegt es im Ermessen der Finanzbehörde, an welche Person sie sich wendet. Fordert das FA eine in § 34 AO genannte Person zur Abgabe einer Feststellungserklärung auf, ist die Auswahl i. d. R. ermessensfehlerfrei (Kunz in Beermann/Gosch, AO/FGO; § 181 AO Rz. 13). Entsprechendes gilt für die Ausübung des Ermessens bei der Festsetzung des Verspätungszuschlags. Das Auswahlermessen ist daher bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlags gegen eine in § 34 AO genannte Person genauso fehlerfrei ausgeübt wie im Sonderfall der Inanspruchnahme des Empfangsbevollmächtigten i. S. des § 183 AO (BFH-Beschluss vom 21. 5. 1987 IV R 124/83, BFH/NV 1988, 760). Das FA kann bei diesen Personen grundsätzlich davon ausgehen, dass sie die rechtliche oder tatsächliche Möglichkeit haben, das zukünftige Erklärungsabgabeverhalten positiv zu beeinflussen.“

Keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung

26–27 5. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung bezüglich der Höhe des gem. § 152 Abs. 7 AO festzusetzenden Verspätungszuschlags im Verhältnis zu anderen Erklärungsfällen vermag das Gericht nicht zu erkennen. § 152 Abs. 7 AO ist lex specialis zu § 152 Abs. 6 AO (s. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 152 AO Rz. 68) und gilt nur für die dort benannten Erklärungen zu gesondert festzustellenden einkommensteuerpflichtigen oder körperschaftspflichtigen Einkünften. § 152 Abs. 7 AO in der seit dem 1. 1. 2017 geltenden Fassung legt für die hiernach vorzunehmende Berechnung des Verspätungszuschlags die pauschale Annahme einer steuerlichen Auswirkung i. H. v. 25 % zu Grunde (s. hierzu Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 152 AO Rz. 71), welche vom BFH bereits für die Regelung des § 152 Abs. 4 AO in der früheren Fassung des Gesetzes („Bei Steuererklärungen für gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen gelten die Abs. 1 bis 3 mit der Maßgabe, dass bei Anwendung des Absatzes 2 Satz 1 die steuerlichen Auswirkungen zu schätzen sind.“) grundsätzlich für rechtmäßig und sachgerecht beurteilt wurde (s. BFH-Urteil vom 6. 11. 2012 VIII R 19/09, HFR 2013, 472). Im Übrigen bleibt

es nach Auffassung des Senats dem Gesetzgeber unbenommen, für unterschiedliche Erklärungsarten die Berechnung des Verspätungszuschlags unterschiedlich zu regeln. ...

28 Die Revision zum BFH war zuzulassen.

Anmerkung

I. Problemstellung

Das FG hatte über die Rechtmäßigkeit der Festsetzung eines Verspätungszuschlags auf Grund der verspäteten Abgabe einer Feststellungserklärung für 2019 während der Corona-Krise im Rahmen einer gebundenen Ermessensentscheidung im Falle der Unterlassung eines Antrages auf Fristverlängerung zu entscheiden.

II. Rechtslage

Abweichend von den in das Ermessen der Finanzbehörde gestellten Festsetzungen von Verspätungszuschlägen nach § 152 Abs. 1 AO regelt § 152 Abs. 2 AO die Fälle, in denen zwingend Verspätungszuschläge wegen der verspäteten Abgabe von Steuererklärungen festzusetzen sind. Von dieser gebundenen Entscheidung bestehen wiederum Ausnahmen nach § 152 Abs. 3 AO, u. a. gem. Nr. 1 dann, wenn die Finanzbehörde die Frist für die Abgabe der Steuererklärung nach § 109 AO verlängert hat oder diese Frist rückwirkend verlängert. Für den Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraum 2019 wurden die Steuererklärungsfristen des § 149 Abs. 3 AO auf Grund der Corona-Pandemie und der Überbelastung der Angehörigen der steuerberatenden Berufe durch die Übernahme der Antragstellung von Corona-Soforthilfen einmalig vom 28. 2. 2021 auf den 31. 8. 2021 bzw. vom 31. 7. 2021 auf den 31. 12. 2021 gesetzlich verlängert (Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO). Bei Abgabe der Steuererklärungen innerhalb dieser verlängerten Fristen kommt die Festsetzung von Verspätungszuschlägen nicht in Betracht, da in diesen Fällen ungeachtet der in § 152 Abs. 2 AO genannten Zeiträume fristgerechte Erklärungsabgaben vorliegen. Sind mehrere Personen zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet, kann die Finanzbehörde gem. § 152 Abs. 4 Satz 1 AO einen Verspätungszuschlag gegen einen, mehrere oder alle erklärungsspflichtigen Personen festsetzen. Der Behörde obliegt es insofern ihr Auswahlermessen pflichtgemäß auszuüben. In Fällen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensbesteuerung (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) ist der Verspätungszuschlag gem. § 152 Abs. 4 Satz 3 AO vorrangig gegen die erklärungsspflichtigen gesetzlichen Vertreter bzw. Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 i. V. m. § 34 AO) festzusetzen. Die Höhe des wegen verspäteter Abgabe einer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zwingend festzusetzenden Verspätungszuschlags richtet sich verbindlich nach den in § 152 Abs. 6 und 7 AO genannten Kriterien.

III. Die Entscheidung des FG

Das FG hat im Streitfall die Rechtmäßigkeit der Festsetzung des Verspätungszuschlags bejaht. Eine Rückausnahme i. S. des § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO von der wegen der verspäteten Abgabe der Feststellungserklärung für 2019 gem. § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO zwingenden Festsetzung des Verspätungszuschlags sei nicht gegeben, da innerhalb der auf Grund der Corona-Pandemie verlängerten Abgabefrist kein Fristverlängerungsantrag i. S. von § 109 AO gestellt worden sei und zum Zeitpunkt der Festsetzung des Verspätungszuschlags auch weder ein Antrag auf rückwirkende Fristverlängerung gem. § 109 Abs. 1 Satz 2 AO vorgelegen habe noch Gründe für eine rückwirkende Fristverlängerung von Amts wegen ersichtlich seien. Aus

den auf der Homepage des Bundesministeriums der Finanzen veröffentlichten FAQ „Corona“ (Steuern) (Stand vom 14. 12. 2021) und dem dortigen Hinweis unter II. 7., dass „das zuständige Finanzamt unter Berücksichtigung der derzeitigen Situation auf Grund der Corona-Krise im Einzelfall prüfen wird, ob von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags bei einer nicht fristgerecht eingereichten Steuererklärung abgesehen werden kann“, erbege sich nichts anderes. Denn daraus lasse sich nicht ableiten, dass Verspätungszuschläge während der Corona-Krise grundsätzlich nur auf Grund einer Ermessensentscheidung festgesetzt werden dürfen. Darüber hinaus vermochte das FG weder Fehler bei der Ausübung des Auswahlermessens durch das beklagte FA noch eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung bezüglich der Höhe des gem. § 152 Abs. 7 AO festzusetzenden Verspätungszuschlags im Verhältnis zu anderen Erklärungsfällen festzustellen.

IV. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Die Entscheidung des FG ist nachvollziehbar und schlüssig begründet. Im Ergebnis völlig zu Recht geht das FG zunächst davon aus, dass die gesetzliche Fristverlängerung des § 149 Abs. 3 AO für den Besteuerungs- bzw. Feststellungszeitraum 2019 nach Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO auch im Rahmen des § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO zu beachten ist, mit der Folge, dass ein Verspätungszuschlag nach dieser Vorschrift im Rahmen einer gebundenen Entscheidung festzusetzen ist, wenn die Feststellungserklärung erst nach dem 31. 8. 2021 eingereicht wird (so auch die Auffassung der FinVerw., vgl. BMF-Schreiben vom 15. 4. 2021, BStBl I 2021, 615, unter I.) Dabei kann dahinstehen, ob dieses Ergebnis – so wie vom FG angenommen – im Wege einer teleologischen Auslegung zu begründen ist, oder sich – wohl zutreffender – bereits daraus ergibt, dass der Grundtatbestand der nicht fristgerechten Abgabe nicht eingreift (vgl. hierzu Schober in Gosch, AO/FGO, § 152 AO Rz. 40). Ebenfalls richtig ist die Auffassung des FG, dass eine Rückausnahme nach § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO nicht vorliegen kann, wenn der Stpfl. weder vor Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist einen Fristverlängerungsantrag gem. § 109 Satz 1 AO noch einen Antrag auf rückwirkende Fristverlängerung gem. § 109 Satz 2 AO gestellt hat und die Finanzbehörde dementsprechend keine Fristverlängerung gewährt hat. In diesem Zusammenhang dürfte die weitere Annahme des FG ebenso zutreffend sein, dass die Erklärungsabgabe selbst nur dann als Antrag auf rückwirkende Fristverlängerung interpretiert werden kann, wenn der Stpfl. bzw. dessen Bevollmächtigter (steuerliche Berater) dem Finanzamt zugleich mit der Erklärungsabgabe Entschuldigungsgründe für die verspätete Abgabe mitteilt. Schließlich ist dem FG auch insoweit zuzustimmen, dass sich aus den auf der Homepage des BMF veröffentlichten FAQ „Corona“ (Steuern) vom 14. 12. 2021 für Fälle der vorliegenden Art keine Abweichungen von der Pflicht zur Festsetzung eines Verspätungszuschlags gem. § 152 Abs. 2 AO ergeben.

V. Hinweise für die Praxis

Der 12. Senat des FG Düsseldorf knüpft mit der vorliegenden Entscheidung an seinen Gerichtsbescheid vom 7. 3. 2023 12 K 1588/22 AO (juris, Rev. eingelegt, Az. des BFH: X R 7/23) an. Auch gegen die Besprechungsentscheidung wurde unter dem Az. VIII R 28/23 Revision eingelegt. Für die praktische Rechtsanwendung bleibt somit abzuwarten, wie sich der BFH in den vorgenannten Revisionsverfahren zu der Thematik äußern wird.

Vorsitzender Richter am FG Ingo Lutter

5 Vorsteuerabzug im Billigkeitswege

Thüringer FG, Urteil vom 15. 12. 2022 4 K 78/21 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: V R 8/23).

Verzollt ein Auftragnehmer Einfuhrware, die sein Auftraggeber von einem Lieferanten im Drittlandsgebiet erworben hat, steht ihm ein Vorsteuerabzugsanspruch mangels Verfügungsmacht an den Waren nicht zu. Ein solcher kann auch nicht im Billigkeitswege geltend gemacht werden, selbst wenn der Auftraggeber den Vorsteuerabzugsanspruch wegen Festsetzungsverjährung nicht mehr geltend machen kann.

AO § 163; UStG § 13b Abs. 5 Satz 7, § 15 Abs. 1 Nr. 1, § 21 Abs. 2.

1–48 *Streitig ist, ob die Voraussetzungen, unter denen im Billigkeitsverfahren nach § 163 AO ein Vorsteuerabzug zu gewähren ist, vorliegen.*

Die Klin. ist ein börsennotierter, international tätiger Technologiekonzern und ist vorwiegend in den Bereichen Optik und Elektronik tätig.

Zwischen der B-GmbH, die zum umsatzsteuerlichen Organkreis der Klin. gehört, und der C-AG bestanden in den Jahren 2006 und 2007 Lieferbeziehungen.

Mit einem Vertrag vom 17. 12. 2004 zwischen der B-GmbH und der C-AG wurde die Entwicklung, Herstellung und Lieferung einer Hauptplatine mit dem Sensor M9 für eine digitale Kamera von der C-AG vereinbart. Zur Durchführung des Vertrages verbaute die B-GmbH extern hergestellte Sensorplatinen auf selbst hergestellten Mainboards. In den Jahren bis 2005 wurde der Sensor M9 durch das in den USA ansässige D Inc. an die B-GmbH geliefert und auch ihr gegenüber abgerechnet.

Die mit dem integrierten Sensor M9 hergestellte Hauptplatine wurde anschließend durch die B-GmbH an die C-AG geliefert und abgerechnet.

Wegen der Garantieabwicklung infolge häufiger Mängel bei den Lieferungen von D Inc. bezüglich des Sensors trafen die Vertragsbeteiligten B-GmbH und C-AG ab dem Streitjahr 2006 eine abweichende Vereinbarung hinsichtlich der Bestellung der Sensoren. Nunmehr bestellte die C-AG die Sensoren M9 direkt bei der D und beauftragte diese, den Sensor M9 nicht an sie selbst, sondern – wie bis 2005 – direkt an die B-GmbH zu liefern. D rechnete die Lieferung des Sensors direkt mit der C-AG ab. Die B-GmbH berechnete an die C-AG die Hauptplatine inklusive der Integrationsaufwendungen, nicht aber den Sensor. Die Rechnungslegung erfolgt zum Regelsteuersatz. Im Rahmen der Lieferung der Sensoren von D an die B-GmbH wurden die Waren zum freien Verkehr abgefertigt. Das Versandverfahren wurde durch die B-GmbH durchgeführt, welche als Anmelderin die Ware auch verzollte. Somit wurde diese auch Schuldnerin der EUST. Die entstandene EUST wurde von der B-GmbH beglichen. Die Abgabenbescheide waren auf die B-GmbH als Anmelderin der Steuer ausgestellt.

In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Kj. 2006 machte die Klin. als umsatzsteuerliche Organträgerin von der Organgesellschaft B S – vormals B-GmbH – entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend.

Im Rahmen dieser Prüfung gelangte das FA zu der Auffassung, dass die Klin. als Organträgerin nicht zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt sei, da der B-GmbH keine Verfügungsmacht an den Sensoren verschafft worden sei. Die Einfuhr der Sensoren sei vielmehr für das Unternehmen der C-AG erfolgt, welche vorsteuerabzugsberechtigt sei.

Die nach erfolglosem Einspruch gegen die Auswertungsbescheide erhobene Klage wies das Thüringer FG mit Urteil vom 20. 11. 2019 3 K 409/17 (n. v.) ab. Die Beschwerde der Klin. wegen Nichtzulassung der Revision wies der BFH mit Beschluss vom 3. 8. 2022 VB 7/20 (n. v.) als unbegründet zurück.

Ergänzend zum Einspruchsverfahren beantragte die Klin. 2013 die abweichende Festsetzung von USt und Zinsen zur USt für das Kj. 2006 aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO. Ein Vorsteuerabzug für das Kj. 2006 sei bei C-AG wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr möglich. Nach der EuGH-Rspr. solle die Klin. nach dem umsatzsteuerrechtlichen Neutralitätsprinzip als Unternehmerin in der Produktionskette nicht mit USt belastet werden. Zu einer solchen Belastung komme es aber, wenn weder sie noch C-AG die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen könnten.

Die Klin. verwies darauf, im guten Glauben gehandelt zu haben. Zwar sei ihr und C-AG bei der Behandlung des Vorgangs rückwirkend betrachtet möglicherweise eine Fehleinschätzung unterlaufen, jedoch sei die Situation schwer zu beurteilen und seinerzeit die Erkenntnisse späterer BFH-Rspr. noch nicht bekannt gewesen. Eine Gefährdung des Steueraufkommens habe zu keinem Zeitpunkt bestanden. Die Klin. berief sich zudem auf den Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes.

Aus den Gründen:

49 Die Klage ist unbegründet. Die Verfügung des Bekl. vom 19. 9. 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. 1. 2021, mit der der Bekl. es abgelehnt hat, die USt für das Jahr 2006 gem. § 163 AO aus Billigkeitsgründen um ... € niedriger festzusetzen, ist rechtmäßig und verletzt die Klin. nicht in ihren Rechten. Denn die Verfügung leidet nicht unter einem Ermessensfehler, da nach Auffassung des Gerichts die Voraussetzungen, unter denen im Billigkeitsverfahren nach § 163 AO der Vorsteuerabzug zu gewähren ist, im Streitfall nicht erfüllt sind.

Billigkeitsgrundsätze

50 1. Nach § 163 Satz 1 AO in seiner im Streitjahr geltenden Fassung können Steuern u. a. niedriger festgesetzt werden und einzelne die Steuer erhöhende Besteuerungsgrundlagen unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls aus sachlichen Gründen unbillig wäre.

51 a) Die nach § 163 AO zu treffende Billigkeitsentscheidung ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde i. S. von § 5 AO, die grundsätzlich nur eingeschränkter gerichtlicher Nachprüfung unterliegt (§§ 102, 121 FGO). Sie kann im finanzgerichtlichen Verfahren nur daraufhin überprüft werden, ob der VA oder die Ablehnung des VA rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde (ständige Rspr., vgl. Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, Beschluss vom 19. 10. 1971 GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603; BFH-Urteile vom 10. 10. 2001 XIR 52/00, BFHE 196, 572, BStBl II 2002, 201; vom 7. 10. 2010 VR 17/09, BFH/NV 2011, 865; vom 6. 9. 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269). Stellt das Gericht eine Ermessensüberschreitung oder einen Ermessensfehler fest, ist es grundsätzlich auf die Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidung beschränkt. Nur wenn der Ermessensspielraum im konkreten Fall derart eingeengt ist, dass nur eine einzige Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt, d. h. im Fall einer Ermessensreduzierung auf null, ist es befugt, seine Entscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der Verwaltungsbehörde zu setzen und eine Verpflichtung zum Erlass auszusprechen (vgl. z. B.

BFH-Urteile vom 17. 12. 2013 VII R 8/12, BFHE 244, 184; vom 10. 10. 2001 XIR 52/00, BFHE 196, 572, BStBl II 2002, 201).

52 b) Sachlich unbillig ist die Festsetzung einer Steuer, wenn sie zwar äußerlich dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer unbillig erscheint (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 11. 7. 1996 VR 18/95, BFHE 180, 524, BStBl II 1997, 259). Das ist der Fall, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – wenn er sie als regelungsbedürftig erkannt hätte – i. S. der begehrten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte (vgl. BFH-Urteile vom 20. 9. 2012 IV R 29/10, BFHE 238, 518, BStBl II 2013, 505; vom 24. 4. 2014 VR 52/13, BFHE 245, 105, BStBl II 2015, 106). Dies wiederum kann seinen Grund entweder in Gerechtigkeitsgesichtspunkten oder in einem Widerspruch zu dem der gesetzlichen Regelung zu Grunde liegenden Zweck haben (vgl. BFH-Urteil vom 21. 1. 2015 XR 40/12, BFHE 248, 485, BStBl II 2016, 117). Allerdings dürfen Billigkeitsmaßnahmen nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem – sich lediglich in einem Einzelfall zeigenden – ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestands abhelfen (vgl. BFH-Urteil vom 17. 12. 2013 VII R 8/12, BFHE 244, 184). Bei der Billigkeitsprüfung müssen solche Umstände außer Betracht bleiben, die der gesetzliche Tatbestand typischerweise mit sich bringt (vgl. BFH-Urteil vom 21. 7. 1993 XR 104/91, BFH/NV 1994, 597). Eine für den Stpfl. ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt i. d. R. keine Billigkeitsmaßnahme (vgl. BFH-Urteile vom 7. 10. 2010 VR 17/09, BFH/NV 2011, 865; vom 4. 2. 2010 IIR 25/08, BFHE 228, 130, BStBl II 2010, 663). Eine sachliche Billigkeitsmaßnahme stellt immer auf den Einzelfall ab und ist atypischen Ausnahmefällen vorbehalten (vgl. BFH-Urteil vom 27. 2. 2019 VII R 34/17, BFH/NV 2019, 736).

53 2. Bei Anwendung der vorgenannten Grundsätze auf den Streitfall ist die Ermessensentscheidung des Bekl. nicht zu beanstanden. Durch die Anwendung der Vorschriften des UStG ist für die Klin. kein Ausmaß an steuerlicher Belastung eingetreten, welches auch unter dem Gesichtspunkt der Einzelfallgerechtigkeit den grundlegenden Wertungen des UStG widerspricht und deshalb aus sachlichen Billigkeitsgründen ausnahmsweise eine abweichende Steuerfestsetzung erfordern würde.

54 a) In zutreffender Anwendung des UStG hat der Beklagte den Vorsteuerabzug für entrichtete Einfuhrumsatzsteuer i. H. v. ... € versagt (vgl. Thüringer FG, Urteil vom 20. 11. 2019 3 K 409/17, n. v., NZB zurückgewiesen durch BFH-Beschluss vom 3. 8. 2022 VB 7/20, n. v.). Der Vorsteuerabzug aus der entrichteten Einfuhrumsatzsteuer war im Streitfall nicht anzuerkennen, da die Voraussetzungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG nicht erfüllt waren. Die Sensoren waren vorliegend nicht für das Unternehmen der B-GmbH eingeführt worden, weil sie durch die B-GmbH nicht zur Ausführung ihrer Umsätze verwendet worden sind. Die Lieferung der Sensoren stellte keine Lieferung an die B-GmbH dar, mit der Verbringung der Sensoren nach Deutschland hat sie nicht die Verfügungsmacht erhalten.

55 b) Soweit die Klin. die Auffassung vertritt, die USt sei gem. § 163 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen abweichend festzusetzen, weil in ihrem Fall das umsatzsteuerrechtliche Neutralitätsprinzip greife, da das Steueraufkommen zu keinem Zeitpunkt gefährdet gewesen sei und sie auch im guten Glauben gehandelt habe, hat der Bekl. nach Auffassung des Gerichts unter Berücksichtigung des klägerseitigen Vortrags das Vorliegen sachlicher Billigkeitsgründe in ermessensfehlerfreier Weise verneint.

Neutralität des Mehrwertsteuersystems

56 aa) Auf Grund der Neutralität des Mehrwertsteuersystems ist ein Unternehmer grundsätzlich durch den Vorsteuerabzug von der ursprünglich zu entrichtenden Einfuhrumsatzsteuer wieder zu entlasten. Diese Entlastung ist in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG geregelt. Weil vorliegend jedoch die Sensoren nicht für das Unternehmen der Klin./B-GmbH bzw. für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwendet wurden und sie nicht die Verfügungsmacht an den verbrachten Sensoren erhalten hat, kann der Grundsatz der steuerlichen Neutralität der USt für eine Abzugsfähigkeit der entrichteten Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer im Streitfall nicht herangezogen werden.

57 bb) Soweit die Klin. argumentiert, sie habe nach dem umsatzsteuerrechtlichen Neutralitätsprinzip als Unternehmerin in der Produktionskette nicht mit USt belastet werden dürfen und zu einer solchen Belastung komme es aber, wenn weder sie noch C-AG die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen könnten, hat der Bekl. in ermessensfehlerfreier Weise das Vorliegen sachlicher Billigkeitsgründe verneint.

Erstattungsanspruch

58 cc) Die im Rahmen der Ermessensentscheidung vertretene Auffassung des Bekl., wonach im Streitfall das umsatzsteuerliche Neutralitätsprinzip nicht verletzt sei, ist nicht zu beanstanden. Den Abzug der streitigen Vorsteuern hat der Bekl. versagt, da durch die Klin. die materiellen Voraussetzungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG nicht erfüllt wurden. Vorliegend hat aber die C-AG die für den Vorsteuerabzug notwendigen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG erfüllt. Deshalb hat C-AG auch den Vorsteuerabzug für die noch nicht festsetzungsverjährten VZ ab 2008 beantragt, und das zuständige FA E hat den Abzug der Vorsteuer auch antragsgemäß gewährt. Der Klin. oblag es vorliegend, sich die von ihr entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Aufwendersatz von C-AG erstatten zu lassen.

59 dd) Soweit die Klin. bei ihren Ausführungen zum Neutralitätsgrundsatz auf die Rspr. des EuGH (z. B. EuGH-Urteil vom 15. 9. 2016 Rs. C-518/14 Senatex, DStR 2016, 2211) Bezug nimmt und erläutert, dass das Neutralitätsprinzip verlange, dass ein Vorsteuerabzug zu gewähren sei, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt seien, selbst wenn der Stpfl. formellen Bedingungen nicht genügt habe, folgt das Gericht zwar zunächst diesen Ausführungen.

Materielle Fehler

60 Soweit die Klin. jedoch hieraus für den Streitfall schlussfolgert, dass ihr ein Vorsteuerabzug aus entrichteter Einfuhrumsatzsteuer zu gewähren sei, hat der Bekl. in ermessensfehlerfreier Weise darauf hingewiesen, dass der Vorsteuerabzug vorliegend versagt wurde, weil eben nicht nur formelle Bedingungen, sondern weil vielmehr gerade nicht die materiellen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG nicht erfüllt waren. Formelle Fehler, d. h. fehlerhafte Rechnungen, lagen im Streitfall vielmehr nicht vor. Der EuGH hat jedoch die besondere Bedeutung des umsatzsteuerlichen Neutralitätsprinzips lediglich im Zusammenhang mit der Möglichkeit zur Rechnungsberichtigung bei formellen Fehlern herausgestellt, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt oder der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweist.

61 ee) Soweit die Klin. in diesem Zusammenhang darauf hinweist, dass einerseits eine Gefährdung des Steueraufkommens zu keinem Zeitpunkt bestanden habe und dass sie andererseits im guten Glauben gehandelt habe, hat der Bekl. diesen Vortrag in ermessensfehlerfreier Weise für die von ihm zu treffende Ermessensentscheidung aus den vorgenannten Gründen als unerheblich erachtet. Denn der Vorsteuerabzug war im Streitfall wegen Nichtvorliegens

der materiell-rechtlichen Voraussetzung versagt worden und ist eben nicht nur an formellen Bedingungen gescheitert. Gleiches gilt, soweit die Klin. anführt, dass der Sachverhalt zwar von ihr möglicherweise zunächst falsch eingeschätzt worden sei, dass dies aber darauf zurückzuführen sei, dass die komplexe Rechtslage schwer zu beurteilen gewesen sei und einschlägige Rspr. des BFH zur der Problematik (vgl. BFH-Urteile vom 13. 2. 2014 VR 8/13, BFHE 245, 263, BStBl II 2014, 595; vom 11. 11. 2015 VR 68/14, BFHE 251, 522, BStBl II 2016, 720) erst später ergangen sei. Der Umstand, dass der Bekl. auch diesen Vortrag im Rahmen der von ihm zu treffenden Ermessensentscheidung als unerheblich ansah, begegnet nach Auffassung des Gerichts aus den o. a. Erwägungen ebenfalls keinen Bedenken.

Vertrauensschutz

62 ff) Auch soweit die Klin. meint, dass bei ihr der Vorsteuerabzug unter dem Gesichtspunkt des allgemeinen Rechtsgrundsatzes des Vertrauensschutzes nach den Grundsätzen der EuGH-Rspr. (vgl. u. a. EuGH-Urteil vom 21. 2. 2008 Rs. C-271/06 Netto Supermarkt, EuGHE I 2008, 771) in Betracht komme, lässt die Entscheidung des Bekl. aus Sicht des Gerichts keine Ermessensfehler erkennen.

63 Nach zutreffender Auffassung des Bekl. fehlt es bereits an der Grundlage für einen derartigen Vertrauensschutz, insbesondere geht es nicht um den guten Glauben der Klin. Vorliegend waren der Klin. die Umstände bekannt, auf deren Grundlage der Bekl. zu der rechtlichen Wertung gelangt ist, dass nicht sie, sondern C-AG zum Abzug der entrichteten Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt sei. Einen guten Glauben an bestimmte rechtliche Schlussfolgerungen gibt es nicht, diese können folglich auch nicht geschützt werden.

64 gg) Auch soweit die Klin. auf die Rspr. des BFH (vgl. Urteile vom 27. 9. 2018 VR 32/16, BFHE 262, 492, BStBl II 2022, 794; vom 26. 9. 2019 VR 13/18, BFHE 266, 16, BFH/NV 2020, 35) Bezug nimmt, hat der Bekl. nach Auffassung des Gerichts unter Berücksichtigung des klägerseitigen Vortrags im Streitfall das Vorliegen sachlicher Billigkeitsgründe in ermessensfehlerfreier Weise verneint. Die von der Klin. in Bezug genommenen BFH-Entscheidungen sind vorliegend nicht einschlägig. Denn die Sachverhalte, die den BFH-Entscheidungen jeweils zu Grunde lagen, sind mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar. In den vorgenannten Urteilen hat der BFH jeweils über einen Billigkeitserlass bei fehlerhaften Rechnungen bzw. bei einem Rechtsirrtum über die Person des Steuerschuldners zu entscheiden gehabt. Derartiges liegt im hiesigen Streitfall aber nicht vor.

Revisionszulassung

65 ... Die Rev. wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 FGO).

Anmerkung

I. Problemstellung

Im Besprechungsfall war die Gewährung eines Vorsteuerabzugs im Billigkeitswege streitig. Zwischen der B-GmbH, die eine umsatzsteuerliche Organgesellschaft der Klin. war, und der C-AG bestanden in den Streitjahren Lieferbeziehungen. Ursprünglich lieferte eine amerikanische Gesellschaft Sensoren an die B-GmbH, die diese auf Platinen verbaute und an die C-GmbH lieferte. Auf Grund häufiger Liefermängel der amerikanischen Gesellschaft bestellte in den Streitjahren die C-AG die Sensoren direkt bei der amerikanischen Gesellschaft und beauftragte diese, die Sensoren direkt an die B-GmbH zur weiteren Verarbeitung zu liefern. Die Abrechnung der Sensoren erfolgte zwischen der amerikanischen

Gesellschaft und der C-AG direkt. Im Rahmen der direkten Lieferung der Sensoren aus den USA an die B-GmbH wurden die Waren zum freien Verkehr abgefertigt, das Versandverfahren wurde durch die B-GmbH durchgeführt. Die B-GmbH wurde Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer, welche die Steuerschulden beglich. Die Abgabenbescheide waren auf ihren Namen ausgestellt. Die Klin. machte die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer in ihrer Funktion als Organträgerin geltend. Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte das FA zu der Auffassung, dass die Organträgerin keinen Vorsteuerabzugsanspruch habe, da der B-GmbH keine Verfügungsmacht an den Sensoren verschafft worden sei. Die Einfuhr der Sensoren sei vielmehr für die C-AG erfolgt, die vorsteuerabzugsberechtigt sei. Ein gegen die Auswertungsbescheide gerichtetes Klageverfahren war nicht erfolgreich. Daraufhin beehrte die Klin. die Berücksichtigung der Vorsteuer im Wege der Billigkeit gem. § 163 AO. Nach dem umsatzsteuerlichen Neutralitätsgrundsatz dürfe die Klin. nicht mit Umsatzsteuer belastet werden. Hierzu komme es aber, wenn weder sie noch (wegen Festsetzungsverjährung) die C-AG die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen könne. Das FA lehnte die Berücksichtigung der Vorsteuer im Wege der Billigkeit ab.

II. Die Entscheidung des FG

Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Der Bekl. habe zutreffenderweise den Vorsteuerabzug für entrichtete Einfuhrumsatzsteuer versagt. Die Klin. sei nicht abzugsberechtigt gewesen. Eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen sei nicht vorzunehmen. Der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer könne durch die Klin. nicht herangezogen werden, da die Sensoren nicht für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwendet worden seien. Im Streitfall habe die C-AG die für den Vorsteuerabzug notwendigen Voraussetzungen erfüllt, weshalb auch diese in den Folgejahren den Vorsteuerabzug gewährt bekommen habe. Es obliege der Klin., sich die von ihr entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Aufwendungsersatz von der C-AG erstatten zu lassen. Im Streitfall seien nicht nur formelle Bedingungen, sondern materielle Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG nicht erfüllt gewesen. Der EuGH habe die besondere Bedeutung des umsatzsteuerlichen Neutralitätsprinzips jedoch lediglich im Zusammenhang mit der Möglichkeit zur Rechnungsberichtigung bei formellen Fehlern herausgestellt, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliege. Daher komme ein Billigkeitsanspruch im Streitfall nicht in Betracht.

III. Hinweise für die Praxis

Das FG hat die Rev. zugelassen. Das Verfahren wird beim BFH unter dem Az. V R 8/23 geführt. Die Klin. berief sich im Wesentlichen auf den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, den der EuGH in ständiger Rspr. als integralen Bestandteil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems betont (z. B. EuGH-Urteil vom 15. 9. 2016 Rs. C-518/14 Senatex, DStR 2016, 2211). In diesem Kontext ist auf eine aktuelle Entscheidung des EuGH vom 7. 9. 2023 Rs. C-453/22 (DB 2023, 2727, mit Anm. Hennigfeld) hinzuweisen. Hier hatte sich der EuGH auf Vorlage des FG Münster mit den Anspruchsvoraussetzungen des so genannten „Reemtsma-Anspruchs“ zu befassen. Ausgangspunkt war die Entscheidung des EuGH in der Sache Reemtsma Cigarettenfabriken (EuGH vom 15. 3. 2007 Rs. C-35/05, HFR 2007, 515) wonach der Leistungsempfänger zu viel gezahlte Umsatzsteuer zunächst vom zivilrechtlich Leistenden zurückfordern muss. In Ausnahmefällen gebiete es jedoch der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass ein entsprechender Erstattungsantrag unmittelbar an die Steuerbehörden gerichtet werden könne. In

der Entscheidung vom 7. 9. 2023 hat der EuGH klargestellt, dass ein solcher Erstattungsanspruch gegenüber den Steuerbehörden auch dann in Betracht kommt, wenn der zivilrechtliche Leistende sich im Hinblick auf den Erstattungsanspruch auf Verjährung beruft. Die Erstattungsansprüche gegenüber den Steuerbehörden sind im Regelfall im Wege von Billigkeitsanträgen nach § 163 AO geltend zu machen. Im Besprechungsfall hat das FG darauf abgestellt, dass eine Vorsteuererstattung im Billigkeitswege nicht in Betracht komme, da die Klin. materiellrechtlich die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht erfüllt habe. Das Gericht führt ausdrücklich aus, dass es der Klin. oblegen hätte, sich die von ihr entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Aufwendungsersatz von der C-AG erstatten zu lassen. Die C-AG hingegen konnte wegen Festsetzungsverjährung ihrerseits den Vorsteueranspruch nicht mehr geltend machen. Zwar sind die Sachverhaltskonstellationen des Besprechungsfalls und der der neuerlichen Entscheidung des EuGH nicht direkt vergleichbar, jedoch bleibt abzuwarten, ob der BFH der Entscheidung des FG vor dem Hintergrund der Erwägungen des EuGH folgen wird. Dass Billigkeitsansprüche nur in Betracht kommen können, wenn lediglich formelle Fehler vorliegen, lässt sich entgegen den Ausführungen des FG im Besprechungsurteil bei Berücksichtigung der nunmehr erneut konkretisierten Reemtsma-Rspr. in dieser Absolutheit jedenfalls nicht annehmen.

Richter am FG Dr. Michael Hennigfeld

Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Grundgesetz

6 Aussetzungsverfahren: Verfassungsmäßigkeit von Säumniszuschlägen

FG Münster, Beschluss vom 15. 6. 2022 8 V 200/22 GrE – Beschw. eingelegt (Az. des BFH: II B 53/22 (AdV)).

Bei verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Gültigkeit einer dem angefochtenen VA zu Grunde liegenden Norm setzt die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung voraus, dass ein besonderes Aussetzungs- bzw. Aufhebungsinteresse des Antragstellers besteht.

AO § 240 Abs. 1 Satz 1; FGO § 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2; GG Art. 3 Abs. 1.

Aus den Gründen:

1–15 I. Zu entscheiden ist, ob die Vollziehung eines Abrechnungsbescheides über die Entstehung von Säumniszuschlägen in voller Höhe auszusetzen ist. In der Hauptsache streiten die Beteiligten über die Verfassungsmäßigkeit der Höhe der in einem Abrechnungsbescheid ausgewiesenen Säumniszuschläge.

Die Astin. zahlte fällige GrESt zu spät.

Am 15. 3. 2021 beantragte sie einen Abrechnungsbescheid bezüglich aller seit dem 1. 1. 2010 entstandenen Säumniszuschläge und beantragte zugleich die AdV.

Der Ag. erließ am 9. 11. 2021 einen Abrechnungsbescheid für die Zeit ab dem 1. 1. 2019, der entstandene und in der Zwischenzeit gezahlte Säumniszuschläge zur GrESt i. H. v. 3 848,50 € feststellte. Den Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheids für Zeiträume vor dem 1. 1. 2019 lehnte der Ag. ab. Auch den Antrag auf AdV lehnte der Ag. ab.

Dagegen legte die Astin. Einspruch ein und beantragte (erneut) die AdV. Zur Begründung verwies sie auf den BFH-Beschluss vom 31. 8. 2021 VII B 69/21 (AdV) (n. v.).

Der Ag. lehnte den Antrag auf AdV mit Schreiben vom 18. 1. 2022 ab.

Mit ihrem daraufhin am 25. 1. 2022 bei Gericht gestellten Aussetzungsantrag verfolgt die Astin. ihr Aussetzungsbegehren weiter und verweist auf ihr Vorbringen im Verwaltungsverfahren. Ergänzend verweist sie auf den Beschluss des FG Münster vom 16. 12. 2021 12 V 2684/21 AO (EFG 2022, 225) und die Entscheidung des Senats vom 14. 2. 2022 8 V 2789/21 (EFG 2022, 641).

Der Ag. trägt zur Begründung vor, dass die FinVerw. nach interner Abstimmung mit dem FinMin. der Ansicht sei, dass die Ausführungen des BVerfG in seinem Beschluss vom 8. 7. 2021 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 (HFR 2021, 922) zur Unanwendbarkeit der Entscheidung zu §§ 233a, 238 AO auf sonstige Verzinsungstatbestände nach der AO zur Folge hätten, dass verfassungsrechtliche Zweifel an § 240 AO nicht bestünden und eine AdV im Hinblick auf die Säumniszuschläge grundsätzlich nicht in Betracht komme. Der BFH-Beschluss vom 31. 8. 2021 VII B 69/21 (AdV) (n. v.) ändere an dieser Auffassung nichts.

16 II. Der Antrag ist zulässig und begründet.

17 Bei der im Verfahren über die AdV gebotenen summarischen Prüfung bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids i. S. des § 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 FGO.

18 Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen VA u. a. aussetzen, soweit ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen. Ist der VA schon vollzogen, tritt an die Stelle der AdV die Aufhebung der Vollziehung (§ 69 Abs. 2 Satz 7 FGO). Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines VA bestehen, wenn bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken. Bei der hiernach gebotenen Abwägung sind die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs zu berücksichtigen, wobei diese nicht überwiegen müssen. Es ist eine summarische Prüfung auf Grund des Sachverhalts vorzunehmen, der sich aus den sog. präsenten Beweismitteln, dem Vortrag der Beteiligten und den Akten ergibt (ständige Rspr., vgl. u. a. BFH-Beschlüsse vom 20. 10. 2011 VIII S 5/11, BFH/NV 2012, 262; vom 12. 7. 2017 X B 16/17, BFHE 257, 523; vom 19. 2. 2018 II B 75/16, BFH/NV 2018, 706).

19 In Anwendung dieser Kriterien war die Vollziehung des angefochtenen Abrechnungsbescheids aufzuheben.

Abrechnungsbescheid = vollziehbarer VA

20 Bei dem angefochtenen Abrechnungsbescheid vom 9. 11. 2021 handelt es sich um einen vollziehbaren VA i. S. von § 69 FGO, da darin die Säumniszuschläge erstmalig ausgewiesen werden (vgl. BFH-Urteil vom 15. 6. 1999 VII R 3/97, BFHE 189, 14, BStBl II 2000, 46; FG Münster, Beschluss vom 16. 12. 2021 12 V 2684/21 AO, EFG 2022, 225; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 218 AO Rz. 28 bis 30; Rüsken in Klein, AO, 15. Aufl., § 218 Rz. 44).

Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit, weil die gesetzliche Höhe der Säumniszuschläge verfassungsrechtlich zweifelhaft ist

21 Nach summarischer Prüfung bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Feststellung des Ag., dass die im Abrechnungsbescheid aufgeführten Säumniszuschläge in ausgewiesener Höhe nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO in Ansatz zu bringen sind. Dies beruht darauf, dass aus der Sicht des beschließenden Senats die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge zweifelhaft erscheint. Der Senat teilt insoweit die

Auffassung des 12. Senats des FG Münster im Beschluss vom 16. 12. 2021 12 V 2684/21 AO (EFG 2022, 225 – Beschwerde beim BFH unter II B 3/22 (AdV); vgl. ebenso FG Münster, Beschlüsse vom 11. 1. 2022 12 V 1805/21, EFG 2022, 297 – Beschwerde beim BFH unter II B 4/22 (AdV); vom 14. 2. 2022 8 V 2789/21, EFG 2022, 642 – Beschwerde beim BFH unter VIB 15/22 (AdV); vom 17. 3. 2022 12 V 32/22, n. v.; vom 4. 4. 2022 11 V 2680/21 AO, EFG 2022, 1081; vom 25. 4. 2022 12 V 571/22 AO, juris; vom 25. 4. 2022 12 V 572/22 AO, juris).

22 Wird eine Steuer nicht bis zum Ablauf eines Fälligkeitstages entrichtet, so ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1 % des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags zu entrichten (§ 240 Abs. 1 Satz 1 AO).

23 Säumniszuschläge sind ein Druckmittel eigener Art, das den Steuerschuldner zur rechtzeitigen Zahlung der festgesetzten und kraft Gesetzes sofort zu leistenden Steuerschuld anhalten soll, so dass sie insoweit eine Art Zwangsmittel darstellen (BFH-Urteil vom 26. 1. 1988 VIII R 151/84, BFH/NV 1988, 695). Darüber hinaus verfolgt § 240 AO den Zweck, vom Stpfl. eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern zu erhalten. Durch Säumniszuschläge werden schließlich auch die Verwaltungsaufwendungen abgegolten, die bei den verwaltenden Körperschaften dadurch entstehen, dass Stpfl. eine fällige Steuer nicht oder nicht fristgemäß zahlen (BFH-Urteil vom 30. 3. 2006 VR 2/04, BFHE 212, 23, BStBl II 2006, 612; BFH-Beschluss vom 2. 3. 2017 II B 33/16, BFHE 257, 27, BStBl II 2017, 646; FG Münster, Beschluss vom 16. 12. 2021 12 V 2684/21 AO, EFG 2022, 225).

BVerfG-Beschluss vom 8. 7. 2021 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17

24 Das BVerfG hat mit Beschluss vom 8. 7. 2021 in den Verfahren 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 (HFR 2021, 922) entschieden, dass § 233a i. V. m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt und daher verfassungswidrig ist, soweit er auf Verzinsungszeiträume ab dem 1. 1. 2014 zur Anwendung gelangt, und dass zwar eine Fortgeltung der genannten Regelung für Verzinsungszeiträume vom 1. 1. 2014 bis zum 31. 12. 2018 geboten ist, dass es aber für ab in das Jahr 2019 fallende Verzinsungszeiträume bei der Unanwendbarkeit als Regelfolge des Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG bleibt.

25 Im Weiteren hat das BVerfG in dem vorgenannten Beschluss vom 8. 7. 2021 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17, 1 BvR 2237/14 darauf hingewiesen, dass andere Verzinsungstatbestände nach der AO einer eigenständigen verfassungsrechtlichen Wertung bedürfen. Insbesondere sei zu berücksichtigen, dass Stpfl. im Bereich der Teilverzinsungstatbestände – anders als bei der Vollverzinsung – grundsätzlich die Wahl hätten, ob sie den Zinsstatbestand verwirklichen und den in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO geregelten Zinssatz hinnehmen oder ob sie die Steuerschuld tilgen und sich im Bedarfsfall die erforderlichen Geldmittel zur Begleichung der Steuerschuld anderweitig zu zinsgünstigeren Konditionen beschaffen.

26 Im Hinblick auf Säumniszuschläge nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO hat der BFH bereits mehrfach Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe geäußert (Urteil vom 30. 6. 2020 VII R 63/18, BFHE 270, 7, BStBl II 2021, 191; Beschlüsse vom 14. 4. 2020 VII B 53/19, BFH/NV 2021, 177; vom 31. 8. 2021 VII B 69/21 (AdV), n. v.).

27 In der von der Astin. erwähnten Entscheidung des BFH vom 31. 8. 2021 VII B 69/21 (AdV) (n. v.) führt dieser aus, dass die verfassungsrechtlichen Zweifel aus seiner Sicht jedenfalls insoweit gelten, als Säumniszuschlägen nicht die Funktion eines Druckmittels zukommt, sondern die Funktion einer Gegenleistung oder eines Ausgleichs für das

Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern, mithin also eine zinsähnliche Funktion haben.

28 Der beschließende Senat teilt insoweit die Ansicht des 12. Senats (FG Münster, Beschluss vom 16.12.2021 12 V 2684/21 AO, EFG 2022, 225), dass diese einschränkende Äußerung des BFH darauf beruhen dürfte, dass sich das Aussetzungsbegehren im dortigen Verfahren auf den in den Säumniszuschlägen enthaltenen Zinsanteil und damit auf die Hälfte der dortigen Säumniszuschläge beschränkt hat, so dass der BFH keine Entscheidung über eine darüber hinausgehende Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung zu treffen hatte.

29–30 Zudem kann die einheitliche Regelung zur unteilbar gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge nur insgesamt verfassungsgemäß oder verfassungswidrig sein. Für eine Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung genügen dabei bereits die bestehenden und vom BFH aufgezeigten Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Norm und die hieraus folgende unklare Rechtslage. Für das Eilverfahren muss die Verfassungswidrigkeit noch nicht abschließend festgestellt und vom BVerfG bestätigt worden sein. ...

Zulassung der Beschwerde

31 Die Beschwerde wird gem. § 128 Abs. 3 i. V. m. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen.

Anmerkung

I. Problemstellung

Das FG hatte im Rahmen eines AdV-Antrags über die Aussetzung eines Abrechnungsbescheides über die Säumniszuschläge zur GrESt zu entscheiden. Die Astin machte verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe der Säumniszuschläge geltend.

II. Die Entscheidung des FG

Das FG gewährte die beantragte AdV, da der BFH bereits mehrfach ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge geäußert habe. Das FG ließ die Beschwerde zu.

III. Einordnung der Entscheidung

Die vom FA eingelegte Beschwerde hatte Erfolg. Mit Beschluss vom 18.1.2023 II B 53/22 (AdV) (BFH/NV 2023, 382) hob der BFH den Beschluss des FG auf und lehnte den Antrag auf Aufhebung der Vollziehung des Abrechnungsbescheides über die Entstehung von Säumniszuschlägen zur GrESt ab.

Bei verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Gültigkeit einer dem angefochtenen VA zu Grunde liegenden Norm setze die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung voraus, dass ein besonderes Aussetzungs- bzw. Aufhebungsinteresse des Antragstellers besteht.

Nach Ansicht des BFH fehlt vorliegend der Antragstellerin ein berechtigtes Interesse an der Anordnung der Aufhebung der Vollziehung. Insbesondere ist der II. Senat des BFH dabei auch nicht der Auffassung verschiedener Senate des FG Münster gefolgt, die jeweils ein besonderes Interesse des Antragstellers mit der Begründung bejaht haben, dass das BVerfG eine ähnliche Vorschrift für nichtig erklärt habe (FG Münster, Beschlüsse vom 25.4.2022 12 V 570/22 AO, EFG 2022, 1083; vom 4.4.2022 11 V 2680/21 AO, EFG 2022, 1081).

Fehle – wie vorliegend – das besondere Interesse an der Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung eines Abrechnungsbescheides über die Entstehung von Säumniszuschlägen, könne offenbleiben, ob ernstliche Zweifel

an der Verfassungsmäßigkeit von Säumniszuschlägen bestehen. Aus dem BVerfG-Beschluss vom 4.5.2022 2 BvL 1/22 (BFH/NV 2022, 895) ergebe sich jedenfalls, dass sich ein Gleichlauf der verfassungsrechtlichen Beurteilung der Höhe von Zinsen nach § 233a AO und von Säumniszuschlägen nach § 240 AO auf Grund der jeweiligen Besonderheiten verbiete.

IV. Hinweise für die Praxis

Nicht nur die Frage, ob es in den Fällen, in denen die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des VA auf verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Gültigkeit der dem VA zugrundeliegenden Norm beruhen, eines besonderen Aussetzungsinteresses bedarf (vgl. zum Streitstand BFH-Beschluss vom 23.5.2022 V B 4/22 (AdV), BFH/NV 2022, 1030), sondern auch die Frage, ob ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Säumniszuschläge bestehen (vgl. einerseits BFH-Beschluss vom 16.10.2023 V R 49/22 (AdV), juris; andererseits BFH-Beschluss vom 22.9.2023 VIII B 64/22 (AdV), BB 2023, 2390, jeweils m. w. N.) wird von mehreren Senaten des BFH unterschiedlich beantwortet. Dieser – unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit – missliche Befund wird sich im Rahmen von AdV-Verfahren nicht auflösen, da in Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes Rechtsfragen nicht abschließend beantwortet werden, so dass in solchen Fällen keine Entscheidung des sog. Großen Senats des BFH eingeholt wird (§ 11 Abs. 2 FGO).

Richter am FG Dr. Sebastian Falk

Einkommensteuer

7 Außergewöhnliche Belastungen bei Mieterhöhung auf Grund eines behindertengerechten Umbaus

FG München, Urteil vom 27.10.2022 10 K 3292/18 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 15/23).

Mieterhöhungen auf Grund eines behindertengerechten An- und Umbaus eines Hauses sind nicht in voller Höhe, sondern nur in Höhe der jährlichen Verzinsung der Baukosten für einen gleich geeigneten, aber kostengünstigeren An- und Umbau als ag. Bel. zu berücksichtigen.

ESTG § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2, § 12 Nr. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 33 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1, Abs. 3.

1–52 Die Beteiligten streiten über die einkommensteuerrechtliche Anerkennung einer Mieterhöhung infolge behindertengerechter (Um-)Baumaßnahmen als ag. Bel. i. S. des § 33 EStG sowie über das Vorliegen einer vGA i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Die Kl. sind verheiratet und wurden in den Streitjahren zusammen zur ESt veranlagt. Ihr gemeinsamer Sohn M, geboren am 23.11.2003, leidet seit seiner Geburt an einer spinalen Muskelatrophie und ist auf einen Rollstuhl angewiesen. Ausweislich eines Bescheids des Versorgungsamts vom 22.2.2008 erfüllt er die Merkzeichen G, aG, B und H. Der Grad der Behinderung beträgt 100. Die Kl. haben mit dem Sohn S, geboren am 5.5.2012, und mit der Tochter Me, geboren am 29.8.2013, zwei weitere Kinder. Der Kl. ist Geschäftsführer der t-GmbH und zu 94 % am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt. Der Kl. unterhält zudem einen Gewerbebetrieb, in dessen Betriebsvermögen er seine Beteiligung an der t-GmbH hält.

Die Kl. wohnen seit dem Jahr 1998 in der L-Straße 4. Das Grundstück steht im Eigentum der t-GmbH und war ursprünglich mit zwei freistehenden Häusern bebaut: einem Wohnhaus mit sechs Zimmern, Küche und Bad zu 151,39 qm (L-Straße 4; sog. „Haus E“) und einem als Büro mit einer Einliegerwohnung von zwei Zimmern, Küche und Bad nutzbaren Haus zu 161,11 qm (L-Straße 4 1/2; sog. „Haus R“). Mit Mietvertrag vom 1. 10. 1998 vermietete die t-GmbH das Wohnhaus in der L-Straße 4 (Haus E) als in § 1 der Vereinbarung (Mieträume) geregelten Mietgegenstand an den Kl. Nach § 4 Abs. 1 der Vereinbarung (Miete und Nebenkosten) betrug die Miete für die vermieteten Räume 2 000 DM inklusive Nebenkosten wie GrSt, Müllabfuhr, Strom, Wasser und Abwasser. Nach § 15 Abs. 2 der Vereinbarung bedürfen Änderungen oder Ergänzungen des Mietvertrags der Schriftform.

Im Jahr 2009 ließ die t-GmbH auf eigene Kosten einen barrierefreien Verbindungsbau mit ca. 70 qm zwischen den beiden Häusern (Haus E und Haus R) erstellen, in dem – abgestimmt auf die Behinderung von M – ein behindertengerechtes Pflegebad mit Dusche, Badewanne, Waschbecken und Toilette zu 34,92 qm eingebaut ist. In dem Pflegebad befindet sich auch eine Sauna zu 6 qm. Der Verbindungsbau ist nicht unterkellert, hat ein Flachdach und besteht nur aus einem Erdgeschoss. Die Baukosten betragen insgesamt 297 511,17 € und entfielen auf die Errichtung des Verbindungsbaus, die dafür erforderlichen Veränderungen an den beiden bereits bestehenden Wohnhäusern (Haus E und Haus R) und den Carport. Die Kl. trugen lediglich die Kosten für das Waschbecken in dem Pflegebad, für das sie im Jahr 2009 einen Zuschuss von der Pflegekasse i. H. v. 2 600 € erhalten hatten.

Im September 2009 änderten der Kl. und die t-GmbH mit einer schriftlichen Vereinbarung den Mietvertrag vom 1. 10. 1998 – so wörtlich – „auf Grund des behindertengerechten Umbaus“ mit Wirkung ab dem 1. 10. 2009 dahingehend ab, dass die in § 4 des Mietvertrags (Miete und Nebenkosten) geregelte monatliche Miete inklusive Nebenkosten auf 2 250 € erhöht wird, worin eine anteilige Büromiete i. H. v. 101,63 € zzgl. 19 % USt i. H. v. 19,31 € enthalten ist. Die übrigen Bestimmungen des Mietvertrags vom 1. 10. 1998 sollten unverändert bestehen bleiben.

In ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2011 bis 2014 erklärten die Kl. u. a. im Zusammenhang mit der Behinderung ihres Sohnes M ag. Bel. in Form einer „Mehrmiets“ infolge des behindertengerechten Umbaus des Anwesens L-Straße i. H. v. insgesamt 14 498 € (= 1 208,16 € x 12).

Der Bekl. berücksichtigte die behinderungsbedingte Mehrmiets lediglich mit einem Betrag i. H. v. 7 128 € als ag. Bel. berücksichtigen. Zudem erhöhte er die Einkünfte des Kl. aus Gewerbebetrieb um 7 000 € wegen der nach seiner Auffassung nach unentgeltlichen Überlassung des Hauses R durch die t-GmbH an die Familie des Kl.

Mit ihrer Klage tragen die Kl. vor, die gesamte Mehrmiets infolge des behindertengerechten Umbaus in Form des Pflegebads (Zwischenbau zwischen dem Haus E und dem Haus R) i. H. v. jährlich 14 498 € sei als ag. Bel. zu berücksichtigen. Der Verbindungsbau samt Pflegebad des Kindes M sei notwendig gewesen, um dem Kind M die Krankheit erträglich zu machen. Der Mehraufwand bzw. die Mehrmiets sei, wie auch in dem vorstehend bezeichneten Sachverständigengutachten vom 7. 6. 2016 festgestellt, in vollem Umfang auf die beschriebene Krankheit des Kindes M zurückzuführen, da die durchgeführten baulichen Maßnahmen alle der rollstuhlgerechten Nutzung durch das Kind M dienen, und die gesamte behindertengerechte Ausgestaltung sinnvoll sei. Der Erweiterungsbau sei konstruktiv und gestalterisch an die beiden bestehenden Häuser angepasst. Nur so könne das Kind M zu seinem behinder-

tengerecht ausgestatteten Schlafzimmer im Haus R gelangen.

Zudem habe das FA in den Streitjahren 2012 bis 2014 die vGA wegen der unentgeltlichen Überlassung des Hauses R durch die t-GmbH an die Familie zu hoch angesetzt. Da für das Haus R bislang keine Miete erhoben worden sei, sei dieser Betrag ausschließlich der behindertengerechten Nutzung zuzuordnen. Bei der Ermittlung der Höhe der vGA seien die tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls zu berücksichtigen, wobei eine Rolle spiele, dass das Haus R schon viele Jahre vorher leer gestanden habe. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde versuchen, überhaupt eine Nutzung für das Haus R zu erreichen und deshalb auch hinnehmen, dass nur Teile des Hauses R vermietet würden, zumal eine Vermietung des Wohnhauses R im Gewerbegebiet seitens der Stadt wenn überhaupt bzw. nicht ohne weiteres möglich wäre. Daher sei die Höhe der vGA nicht auf der Vergleichsgrundlage der für das um 10 qm kleinere Haus E vereinbarten Miete zu ermitteln (12 270 € = 1 022,50 € x 12), sondern der Ansatz von jährlich 7 000 € aus Sicht der Kl. mehr als ausreichend, da auch nur ca. 60 % des Hauses R tatsächlich behinderungsbedingt genutzt würden. Da sich die Beteiligung des Kl. an der t-GmbH im Betriebsvermögen des Kl. befinde, sei die vGA in den Streitjahren 2012 bis 2014 im Rahmen der Einkünfte des Kl. aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens lediglich i. H. v. 4 200 € anzusetzen (= 7 000 € x 60 %).

Entgegen der Ansicht des FA stehe der vGA wegen der unentgeltlichen Überlassung des Hauses R i. H. v. 7 000 € eine ag. Bel. in Form einer fiktiven Miete i. H. v. 7 000 € gegenüber, wobei eine Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG im Streitfall nicht geboten sei, da die fiktive Miete als Aufwendungen wirtschaftlich nicht mit der Beteiligung als solcher zusammenhängen, sondern mit der Nutzung des Hauses R, das insgesamt der behindertengerechten Ausgestaltung des Umfelds des Kindes M diene.

Der Bekl. ist der Auffassung, der vGA sei zu Gunsten der Kl. die für das Haus E vereinbarte niedrigere Marktmiete i. H. v. 12 270 € anstatt der regelmäßig höheren Kostenmiete zu Grunde zu legen. Nach dem Teileinkünfteverfahren sei ein Betrag i. H. v. 7 362 € zu versteuern, wobei das FA in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2012, 2013 und 2014 zu Gunsten der Kl. lediglich einen Betrag i. H. v. 7 000 € angesetzt habe.

Ein Sachverständigengutachten hat ergeben, dass der behindertengerechte Verbindungsbau mit Pflegebad zwischen den Häusern E und R kostengünstiger mit geschätzten Kosten inklusive Nebenkosten für das Jahr 2009 zwischen 143 000 € bis 154 000 € inklusive Mehrwertsteuer hätte erstellt werden können.

In einem weiteren Sachverständigengutachten hat die Sachverständige die monatliche Kostenmiete für das Haus R in den Jahren 2011, 2012, 2013 und 2014 wie folgt ermittelt:

- für die Jahre 2011 und 2012 ohne Übernahme von Schönheitsreparaturen durch die t-GmbH i. H. v. 1 122,38 € bzw. mit Übernahme von Schönheitsreparaturen i. H. v. 1 256,50 €,
- für das Jahr 2013 ohne Übernahme von Schönheitsreparaturen durch die t-GmbH i. H. v. 910,66 € bzw. mit Übernahme von Schönheitsreparaturen i. H. v. 1 044,78 €
- und für das Jahr 2014 ohne Übernahme von Schönheitsreparaturen durch die t-GmbH i. H. v. 918,75 € bzw. mit Übernahme von Schönheitsreparaturen i. H. v. 1 060,44 €.

Die Kl. haben auf Anfrage des Gerichts mitgeteilt, dass der Kl. nach § 6 Satz 3 des ursprünglichen Mietvertrags für das Haus E vom 1. 10. 1998 verpflichtet war, Schönheitsreparaturen auf seine Kosten durchzuführen und dies auf tatsächlich getan habe. ...

Aus den Gründen:

Klage zu einem geringen Teil begründet

53 1. Die Klage ist zulässig. Sie wurde insbesondere fristgerecht erhoben.

54 2. Die Klage ist jedoch nur zu einem geringen Teil begründet.

55 Das FA hat in sämtlichen Streitjahren zu Recht der Festsetzung der ESt ag. Bel. der Kl. im Zusammenhang mit der Errichtung des behindertengerechten Verbindungsbaus mit Pflegebad auf dem Anwesen L-Straße 4 (Haus E) i. H. v. 7 128 € zu Grunde gelegt (hierzu unter a).

56 Das FA hat zu Unrecht in den Streitjahren 2012, 2013 und 2014 wegen der unentgeltlichen Überlassung des Anwesens L-Straße 4 1/2 (Haus R) an den Kl. durch die t-GmbH im Rahmen seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine vGA nach Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens i. H. v. 7 000 € anstatt im Jahr 2012 i. H. v. 8 484 €, im Jahr 2013 i. H. v. 6 884 € und im Jahr 2014 i. H. v. 6 945 € angesetzt (hierzu unter b). Wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots kann die ESt 2012 nicht entsprechend heraufgesetzt werden. Durch die entsprechend zu hoch festgesetzte ESt 2013 und 2014 hat das FA jedoch die Kl. i. S. des § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO in ihren Rechten verletzt.

Höhe der ag. Bel.

57 a) In sämtlichen Streitjahren sind den Kl. im Zusammenhang mit der Errichtung des behindertengerechten Verbindungsbaus mit Pflegebad auf dem Anwesen L-Straße 4 (Haus E) ag. Bel. i. H. v. 7 128 € entstanden.

58 aa) Nach § 12 Nr. 1 EStG dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die für den Haushalt des Stpfl. und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge abgezogen werden. Das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG erfasst grundsätzlich alle Aufwendungen, die die private Lebensführung, d. h. die gesamte Gestaltung des privaten Lebens des Stpfl. betreffen, soweit sie nicht ausdrücklich im Rahmen des steuerlichen Existenzminimums oder als SA bzw. als ag. Bel. berücksichtigt werden (Loschelder in Schmidt, EStG, 41. Aufl., § 12 Rz. 8).

59 (1) Erwachsen einem Stpfl. als ag. Bel. zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Stpfl. gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands, so wird nach § 33 Abs. 1 EStG auf Antrag die ESt dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Stpfl. zumutbare Belastung i. S. des § 33 Abs. 3 EStG übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird. Nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG erwachsen dem Stpfl. Aufwendungen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. § 33 Abs. 3 EStG bestimmt die zumutbare Belastung des Stpfl. in Abhängigkeit vom Gesamtbetrag der Einkünfte.

60 (2) Unter den Begriff der ag. Bel. fallen nur bewusste und gewollte Vermögensverwendungen (BFH-Urteil vom 15. 3. 1991 III R 26/89, BFH/NV 1991, 669). Nach der sog. Gegenwerttheorie können Aufwendungen nicht als ag. Bel. berücksichtigt werden, wenn der Stpfl. einen Gegenwert oder nicht nur vorübergehende Vorteile erlangt, sofern nicht die betroffenen Aufwendungen stark unter dem

Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit stehen (BFH-Urteile vom 15. 12. 2005 III R 10/04, BFH/NV 2006, 931; vom 22. 10. 2009 VIR 7/09, BFHE 226, 536, BStBl II 2010, 280) oder es sich um anzuerkennende medizinische Hilfsmittel handelt, die ausschließlich dem Kranken dienen (BFH-Urteil vom 9. 8. 1991 III 54/90, BFHE 165, 272, BStBl II 1991, 920).

61 (3) § 33 EStG erfasst nur Aufwendungen, die außergewöhnlich sind, d. h., wenn es sich um größere Aufwendungen handelt, als sie der überwiegenden Mehrzahl der Stpfl. gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands entstehen. Die Aufwendungen müssen zudem dem Grunde nach zwangsläufig sein. Dies ist der Fall, wenn der Stpfl. sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann, weil sie in einer Art und Weise auf die Entschließung des Stpfl. einwirken, dass er ihnen nicht ausweichen kann (BFH-Urteil vom 20. 4. 2006 III R 23/05, BFHE 213, 351, BStBl II 2007, 41). Bei Krankheitskosten und Aufwendungen infolge einer Körperbehinderung ist auf Grund tatsächlicher Gründe stets von einer Zwangsläufigkeit auszugehen (BFH-Urteile vom 22. 10. 2009 VIR 7/09, BFHE 226, 536, BStBl II 2010, 280; vom 18. 6. 2015 VIR 31/14, BFHE 251, 147, BStBl II 2016, 40). Schließlich müssen die Aufwendungen auch notwendig, d. h. ihrer Art und Höhe nach zwangsläufig sein (Loschelder in Schmidt, EStG, 41. Aufl., § 33 Rz. 40), wobei bei Krankheitskosten kein strenger Maßstab anzusetzen ist (BFH-Urteil vom 14. 11. 2013 VIR 20/12, BFHE 244, 285, BStBl II 2014, 456).

62 (4) Mehraufwendungen für einen behindertengerechten Um- oder Neubau eines Hauses oder einer Wohnung sind grundsätzlich als ag. Bel. i. S. des § 33 Abs. 1 EStG abziehbar, da es sich um größere Aufwendungen handelt, als sie der überwiegenden Mehrzahl der Stpfl. gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie gleichen Familienstandes erwachsen. Diese Aufwendungen sind weder durch den Grund- oder Kinderfreibetrag noch durch den Behinderten- und Pflege-Pauschbetrag abgegolten. Grund- und Kinderfreibetrag decken den gewöhnlichen Wohnbedarf des gesunden und nicht behinderten Stpfl. und seiner Angehörigen ab (BFH-Urteile vom 22. 10. 2009 VIR 7/09, BFHE 226, 536, BStBl II 2010, 280; vom 24. 2. 2011 VIR 16/10, BFHE 232, 518, BStBl II 2011, 1012).

63 Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung des Wohnumfelds sowie behinderungsbedingte Mehrkosten eines Um- oder Neubaus erwachsen insofern zwangsläufig i. S. des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG, als eine schwerwiegende Behinderung des Stpfl. oder eines Angehörigen eine tatsächliche Zwangslage begründet, die eine behindertengerechte Gestaltung des Wohnumfelds unabweichlich macht. Die Notwendigkeit einer behindertengerechten Ausgestaltung des Wohnumfelds und damit die Zwangsläufigkeit der darauf entfallenden Mehrkosten aus tatsächlichen Gründen beruht nicht auf der frei gewählten Wohnsituation des Stpfl., sondern auf seiner Krankheit oder Behinderung (BFH-Urteile vom 22. 10. 2009 VIR 7/09, BFHE 226, 536, BStBl II 2010, 280; vom 24. 2. 2011 VIR 16/10, BFHE 232, 518, BStBl II 2011, 1012). Dem Abzug derartiger Aufwendungen steht auch nicht ein möglicher Gegenwert entgegen, da der behinderungsbedingte Mehraufwand stets so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit steht, dass die Erlangung eines etwaigen Gegenwerts in Anbetracht der Gesamtumstände in den Hintergrund tritt (BFH-Urteil vom 24. 2. 2011 VIR 16/10, BFHE 232, 518, BStBl II 2011, 1012). Abzugsfähig sind jedoch nur die Mehraufwendungen, die durch die Behinderung veranlasst und zur behindertengerechten Umgestaltung des individuellen Wohnumfelds erforderlich sind. Es spielt nach der Rspr. des BFH dabei keine Rolle, ob die der Krankheit oder Behinderung geschuldeten Mehrkosten im Rahmen eines Neubaus, der Modernisierung eines Altbaus oder des Umbaus eines bereits selbstgenutzten Eigenheims oder einer Mietwoh-

nung entstehen. In welchem Umfang die entsprechenden Aufwendungen durch die behindertengerechte Ausgestaltung eines Objekts veranlasst sind, muss durch ein Sachverständigengutachten geklärt werden, sofern die Frage nicht offenkundig ist (BFH-Urteil vom 24. 2. 2011 VIR 16/10, BFHE 232, 518, BStBl II 2011, 1012).

Verzinsung der notwendigen Baukosten

64 bb) Bei Übertragung dieser Grundsätze auf den Streitfall ist die durch die Errichtung des behindertengerechten Verbindungsbaus mit Pflegebad zwischen den Häusern E und R veranlasste Erhöhung der jährlichen Miete i. H. v. 7 128 € (= 594 € x 12) insoweit als ag. Bel. i. S. des § 33 EStG anzuerkennen, als sie sich in gegenständlicher Hinsicht auf den Verbindungsbau erstreckt und der Höhe nach auf Baukosten i. H. v. 148 500 € inklusive USt sowie eine Verzinsung i. H. v. 4,8 % („rund 5 %“) zurückzuführen ist.

65 (1) Der Senat legt den ursprünglichen Mietvertrag vom 1. 10. 1998 in Gestalt der schriftlichen Änderungsvereinbarung vom September 2009 dahingehend aus, das neben dem Haus E (L-Straße 4) zudem lediglich der behinderungsbedingte Verbindungsbau Gegenstand des Mietverhältnisses zwischen der t-GmbH und dem Kl. ist und die ab dem 1. 10. 2009 auf 2 250 € erhöhte Miete auf den Verbindungsbau zwischen den beiden Häusern E und R entfällt, sich jedoch nicht auch auf das Erdgeschoss des Hauses R (L-Straße 4 1/2) erstreckt.

66 (2) (a) Bei der umbaubedingten Mehrmiete handelt es sich – wie zwischen den Beteiligten unstrittig – dem Grunde nach um außergewöhnliche Aufwendungen i. S. des § 33 EStG, da es sich insoweit um größere Aufwendungen handelt, als sie der überwiegenden Mehrzahl der Stpfl. gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands entstehen. Da es sich um Aufwendungen handelt, die als Folge der Behinderung von M entstanden sind, sind die entsprechenden Aufwendungen – wie zwischen den Beteiligten ebenfalls unstrittig – auch dem Grunde nach zwangsläufig, da die Kl. sich diesen Aufwendungen als Eltern von M aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen konnten bzw. können.

Erhöhter Gegenwert nicht zu berücksichtigen

67 Der Berücksichtigung der Mieterhöhung als ag. Bel. steht im Streitfall auch nicht der Gegenwert in Form der Nutzungsmöglichkeit des behindertengerecht gestalteten Verbindungsbaus mit Pflegebad zwischen den beiden Häusern E und R entgegen, da die entsprechenden Aufwendungen stark unter dem Gebot der sich aus der Situation der Behinderung von M ergebenden Zwangsläufigkeit stehen. Die auf die Errichtung des behindertengerechten Verbindungsbaus mit Pflegebad zurückzuführende Mieterhöhung ist im Streitfall auch weder durch den Grund- oder Kinderfreibetrag, noch durch den Behinderten- und Pflegepauschbetrag abgegolten.

68 (b) Im Streitfall sind Mehraufwendungen in Form der Mieterhöhung durch die Behinderung von M der Höhe nach lediglich insoweit veranlasst, als zur behindertengerechten Umgestaltung des individuellen Wohnumfelds Baukosten i. H. v. 148 500 € notwendig gewesen sind. Dies ergibt sich zur Überzeugung des Senats aus den schriftlichen Gutachten der Sachverständigen S vom 29. 9. 2016 und vom 17. 1. 2017 sowie ihrer Erläuterungen in der m. V. vom 11. 5. 2017 in dem Verfahren 10 K .../13 (... gegen FA ... wegen ESt 2010).

69 In ihrem schriftlichen Gutachten vom 29. 9. 2016 hat die Sachverständige S festgestellt, dass das in dem Haus E vorhandene Bad aus bautechnischen Gründen nicht zu einem Pflegebad hätte umgebaut werden können, das der Behinderung von M Rechnung trägt. In ihrem schriftlichen Gutachten vom 17. 1. 2017 hat die Sachverständige S zudem festgestellt, dass im Erdgeschoss des Hauses E kein

behindertengerechtes Schlafzimmer für M hätte eingebaut werden können. Der Senat ist auf Grund der vorstehend genannten gutachterlichen Feststellungen auch im Streitfall für die Streitjahre 2011 bis 2014 der Überzeugung, dass die Errichtung eines Verbindungsbaus mit Pflegebad zwischen den beiden Häusern E und R im Hinblick auf die Behinderung von M erforderlich war, um diesem einen rollstuhlgerechten ebenerdigen Zugang von seinem Schlafzimmer im Erdgeschoss des Hauses R zum Pflegebad im Verbindungsbau und zum Wohnbereich der Familie ... im Erdgeschoss des Hauses E mit Wohnzimmer, Esszimmer und Küche zu ermöglichen.

Kostengünstigere Alternative

70 Ausgehend von diesen behinderungsbedingten baulichen Anforderungen an den Verbindungsbau mit Pflegebad hat die Sachverständige S in ihrem schriftlichen Gutachten vom 17. 1. 2017 festgestellt, dass es zu dem tatsächlich errichteten Verbindungsbau mit Pflegebad eine kostengünstigere Alternative gegeben hätte, die der Behinderung von M in gleicher Weise Rechnung getragen hätte, jedoch im Jahr 2009 nur geschätzte Kosten inklusive Nebenkosten und USt i. H. v. 143 000 € bis 154 000 € verursacht hätte.

71 Gegen die vorgenannten Sachverständigenutachten haben die Beteiligten keine substantiierten Einwendungen erhoben. Der Senat ist auf Grund der vorstehend genannten gutachterlichen Feststellungen auch im Streitfall für die Streitjahre 2011 bis 2014 der Überzeugung, dass im Streitfall die Mehraufwendungen in Form der Mieterhöhung nur insoweit erforderlich waren, als sie auf Grund der behindertengerechten Umgestaltung der individuellen Wohnsituation durch die Errichtung eines Verbindungsbaus mit Pflegebad zwischen den Häusern E und R mit von der Sachverständigen S im Mittelwert geschätzten Kosten inklusive Nebenkosten und USt i. H. v. 148 500 € (143 000 € bis 154 000 €) veranlasst sind.

Verzinsung des Mittelwerts der Baukosten

72 Bei der von den Kl. vorgetragenen Ermittlung der Mieterhöhung durch eine Verzinsung der Baukosten für den Verbindungsbau i. H. v. 4,8 % („rund 5 %“) ergeben sich im Streitfall in sämtlichen Streitjahren ag. Bel. in Form einer behinderungsbedingten jährlichen Mehrmiete i. H. v. 7 128 € (= 148 500 € x 4,8 %). Eine abweichende Beurteilung folgt auch nicht aus den von den Kl. genannten Entscheidungen des BFH, insbesondere den beiden Entscheidungen vom 1. 2. 1957 VI 30/55 (juris) und vom 17. 7. 1981 VIR 77/78 (BFHE 133, 545, BStBl II 1981, 711), denen sich nicht entnehmen lässt, dass bei Krankheitskosten als ag. Bel. die Kriterien der Notwendigkeit und der Erforderlichkeit überhaupt keine Rolle spielen und es lediglich auf die Kausalität zwischen der Krankheit und den Aufwendungen ankomme.

vGA liegt vor

73 b) Im Streitfall hat der Kl. durch die unentgeltliche Überlassung des Anwesens L-Straße 4 1/2 (Haus R) an den Kl. durch die t-GmbH eine vGA verwirklicht, die nach Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens zu Einkünften aus Gewerbebetrieb im Jahr 2012 i. H. v. 8 484 €, im Jahr 2013 i. H. v. 6 884 € und im Jahr 2014 i. H. v. 6 945 € führt.

74 aa) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG insbesondere Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an einer GmbH. Zu den sonstigen Bezügen gehören nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auch vGA. Eine vGA ist die (bewusste) Zuwendung eines Vermögensvorteils durch eine KapG an einen Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung aus gesellschaftlicher Veranlassung (BFH-Urteile vom 21. 10. 2014 VIII R 21/12, BFHE 247, 538,

BStBl II 2015, 638; vom 14. 4. 2016 VIR 13/14, BFHE 253, 384, BStBl II 2016, 778). Das ist i. d. R. der Fall, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer diesen Vorteil einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte (BFH-Urteile vom 19. 6. 2007 VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830; vom 27. 3. 2012 VIII R 27/09, HFR 2012, 743). Dies gilt, wenn die Zuwendung einem betrieblichen Fremdvergleich nicht standhält, d. h. überhöht oder sonst nicht gerechtfertigt ist (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 41. Aufl., § 20 Rz. 44). Eine vGA muss als solche in subjektiver Hinsicht nicht bewusst erfolgen (BFH-Urteil vom 3. 12. 1969 IR 107/69, BFHE 97, 524, BStBl II 1970, 229; BFH-Beschluss vom 18. 5. 1999 IB 140/98, BFH/NV 1999, 1516). Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer vGA als steuerbegründenden bzw. steuererhöhenden Umstand trägt das FA die objektive Beweislast (BFH-Beschluss vom 4. 4. 2002 IB 140/01, BFH/NV 2002, 1179). Eine (mittelbare) vGA beim Gesellschafter ist anzunehmen, wenn die Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht dem Gesellschafter, sondern einer ihm nahestehenden Person – insbesondere einem Angehörigen i. S. des § 15 AO – zuwendet (BFH-Urteile vom 18. 3. 2009 IR 63/08, BFH/NV 2009, 1841; vom 21. 10. 2014 VIII R 22/11, BFHE 248, 129, BStBl II 2015, 687). Die Besteuerung einer vGA auf Ebene des Gesellschafters, der seine Beteiligung in einem Betriebsvermögen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG hält, erfolgt ab dem Jahr 2009 nach dem sog. Teileinkünfteverfahren.

75 Der Fremdvergleich beurteilt sich nach den Kriterien der Angemessenheit und der Üblichkeit von Leistung und Gegenleistung (BFH-Urteil vom 8. 7. 1998 IR 134/97, HFR 195, 370; BFH-Beschluss vom 8. 10. 2014 IB 96/13, BFH/NV 2015, 237). Nach Ansicht des BFH wird ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer KapG nur dann bereit sein, die laufenden Aufwendungen für den Ankauf, den Ausbau und die Unterhaltung eines Einfamilienhauses zu (privaten) Wohnzwecken – also im privaten Interesse – eines Gesellschafters der KapG zu tragen, wenn der Gesellschaft diese Aufwendungen in voller Höhe erstattet werden und sie zudem einen angemessenen Gewinnaufschlag erhält, wobei der BFH einen Aufschlag von 5 % nicht beanstandet (BFH-Urteil vom 27. 7. 2016 IR 12/15, BFHE 255, 39, BStBl II 2017, 217). Anzusetzen ist nicht die Marktmiete, sondern die sog. Kostenmiete, die auf der Grundlage der Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz (II. BVO) i. d. F. vom 12. 10. 1990 (BGBl. I 1990, 2178) zu berechnen ist (BFH-Urteile vom 17. 11. 2004 IR 56/03, HFR 2005, 445; vom 27. 7. 2016 IR 8/15, BFHE 255, 32, BStBl II 2017, 214). Eine Vermietung zu marktüblichen, aber nicht kostendeckenden Bedingungen würde der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter (ausnahmsweise) in Betracht ziehen, wenn er bezogen auf den jeweils zu beurteilenden VZ bereits von der Erzielbarkeit einer angemessenen Rendite ausgehen kann (BFH-Urteile vom 27. 7. 2016 IR 12/15, BFHE 255, 39, BStBl II 2017, 217; vom 27. 7. 2016 IR 71/15, BFH/NV 2017, 60).

76 bb) Wegen der besonderen Nähe zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter gelten für diesen besondere Anforderungen. Nach ständiger Rspr. des BFH kann die Zuwendung eines Vermögensvorteils ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wenn der Leistung an den Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person keine klare und von vornherein abgeschlossene Vereinbarung zu Grunde liegt (BFH-Urteile vom 24. 1. 1990 IR 157/86, BFHE 160, 225, BStBl II 1990, 645; vom 9. 7. 2003 IR 100/02, HFR 2004, 42; vom 5. 10. 2004 VIII R 9/03, HFR 2005, 327).

77 cc) Bei Übertragung dieser Grundsätze auf den Streitfall führt die unentgeltliche Überlassung des Hauses R (L-Straße 4 1/2) durch die t-GmbH an den Kl. zu einer vGA i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, die zusätzliche Einkünfte des Kl. aus Gewerbebetrieb im Streitjahr 2012 i. H. v. 8 484 €, im Streitjahr 2013 i. H. v. 6 884 € und im

Streitjahr 2014 i. H. v. 6 945 € zur Folge hat, da der Kl. seine Beteiligung an der t-GmbH in einem Betriebsvermögen gehalten hat.

Unentgeltliche Überlassung des Hauses R

78 (1) Der Senat legt den ursprünglichen Mietvertrag vom 1. 10. 1998 in Gestalt der schriftlichen Vereinbarung vom September 2009 dahingehend aus, dass sich die Erweiterung des Mietgegenstands auf den Verbindungsbau mit Pflegebad erstreckt, das Haus R als L-Straße 4 1/2 in gegenseitlicher Hinsicht von diesen vertraglichen Vereinbarungen zwischen der t-GmbH und dem Kl. jedoch nicht erfasst ist. Mit der unentgeltlichen Überlassung des Hauses R an den Kl. und seine Familie zur Nutzung hat die t-GmbH dem Kl. als Anteilseigner einen Vermögensvorteil zugewendet. Die Zuwendung des Vermögensvorteils erfolgte auch außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung aus gesellschaftlicher Veranlassung, da im Streitfall keinerlei Umstände ersichtlich sind, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer den Vorteil der unentgeltlichen Nutzung des Hauses R auch einem Nichtgesellschafter zugewendet hätte.

vGA in Höhe der Kostenmiete für das Haus R

79 (2) Der Ermittlung der Höhe der vGA legt der Senat die Feststellung der Kostenmiete für das Haus R (L-Straße 4 1/2) durch die Sachverständige Dipl.-Ing. Architektin G in dem Sachverständigengutachten vom 17. 11. 2021 sowie den Ergänzungsgutachten vom 4. 3. 2022, vom 3. 6. 2022 und vom 7. 7. 2022 zu Grunde. Der Senat hält die Gutachten für nachvollziehbar und in sich schlüssig. Die von den Kl. erhobene Einwendung, wonach der Ermittlung der Kostenmiete nicht der Zinssatz nach dem ursprünglichen Finanzierungsplan, sondern die jeweils im Streitjahr tatsächlich gezahlten Zinsen und der jeweilige Darlehensstand unter Berücksichtigung geleisteter Tilgungen zu Grunde zu legen seien, greifen nach Ansicht des Senats nicht durch.

80 Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 II. BVO sind Kapitalkosten die Kosten, die sich aus der Inanspruchnahme der im Finanzierungsplan ausgewiesenen Finanzierungsmittel ergeben, namentlich die Zinsen. Nach § 21 Abs. 1 Satz 1 II. BVO sind Fremdkapitalkosten die Kapitalkosten, die sich aus der Inanspruchnahme der Fremdmittel ergeben, namentlich Zinsen für Fremdmittel (Nr. 1), laufende Kosten, die aus Bürgschaften für Fremdmittel entstehen (Nr. 2), und sonstige wiederkehrende Leistungen aus Fremdmitteln, namentlich aus Rentenschulden (Nr. 3). Nach § 21 Abs. 2 II. BVO sind Zinsen für Fremdmittel, namentlich für Tilgungsdarlehen, mit dem Betrag anzusetzen, der sich aus dem im Finanzierungsplan ausgewiesenen Fremdmittel mit dem maßgebenden Zinssatz errechnet; eine jährliche Anpassung der Kapitalkosten mit Rücksicht auf die planmäßige Tilgung des Kapitals scheidet grundsätzlich aus (OLG Hamm, Rechtsentscheid vom 28. 2. 1985 4 REMiet 5/84, DB 1985, 1992, m. w. N.). Nach § 21 Abs. 3 Satz 1 II. BVO ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der vereinbarte Zinssatz maßgebend oder, wenn die Zinsen tatsächlich nach einem niedrigeren Zinssatz zu entrichten sind, dieser, höchstens jedoch der für erste Hypotheken im Zeitpunkt nach § 4 II. BVO marktübliche Zinssatz. Nach § 21 Abs. 3 Satz 2 II. BVO bleibt der niedrigere Zinssatz maßgebend nach der planmäßigen Tilgung des Fremdmittels (Nr. 1) oder nach der Ersetzung des Fremdmittels durch andere Mittel, deren Kapitalkosten höher sind, wenn die Ersetzung auf Umständen beruht, die der Bauherr zu vertreten hat (Nr. 2). Vor diesem Hintergrund hat die Sachverständige der Ermittlung der Kostenmiete für das Haus R für die Jahre 2011 bis 2014 zutreffend die von den Kl. mitgeteilten AK sowie den Zinssatz für das hierzu aufgenommene Darlehen als Fremdmittel gem. dem Finanzierungsplan mit 3,9 % ab dem 1. 6. 2011 sowie mit 2,85 % ab dem 1. 1. 2013 zu Grunde gelegt.

Keine Verpflichtung der GmbH (Vermieterin) zu Schönheitsreparaturen

81–82 Der Senat geht des Weiteren mit dem Vortrag der Kl. zu deren Gunsten davon aus, dass die t-GmbH betreffend das Haus R im Rahmen der unentgeltlichen Überlassung an die Kl. in den Streitjahren weder verpflichtet war, Schönheitsreparaturen auf ihre Kosten vorzunehmen, noch solche tatsächlich vorgenommen hat. Vor dem Hintergrund der Rspr. des BFH nimmt das Gericht zudem ergänzend einen angemessenen Gewinnaufschlag von 5 % auf die Kostenmiete an (vgl. BFH-Urteil vom 27. 7. 2016 IR 12/15, BFHE 255, 39, BStBl II 2017, 217). Im Rahmen der vGA an den Kl. ermittelt sich die anzusetzende jährliche Kostenmiete im Streitjahr 2012 i. H. v. 14 141,98 €, im Streitjahr 2013 i. H. v. 11 474,31 € und im Streitjahr 2014 i. H. v. 11 576,25 € wie folgt:

2012	
Kostenmiete p. a. laut Gutachten	13 468,56 €
zzgl. Gewinnaufschlag 5 %	673,42 €
Kostenmiete gesamt p. a.	14 141,98 €
2013	
Kostenmiete p. a. laut Gutachten	10 927,92 €
zzgl. Gewinnaufschlag 5 %	546,39 €
Kostenmiete gesamt p. a.	11 474,31 €
2014	
Kostenmiete p. a. laut Gutachten	11 025 €
zzgl. Gewinnaufschlag 5 %	551,25 €
Kostenmiete gesamt p. a.	11 576,25 €

83 (3) Da der Kl. seine Beteiligung an der t-GmbH in den Streitjahren im Betriebsvermögen gehalten hat, findet auf die vGA das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG Anwendung, womit nur 60 % der vGA zu zusätzlichen Einkünften des Kl. aus Gewerbebetrieb führen. In den Streitjahren hat der Kl. demnach eine vGA in folgender Höhe verwirklicht: im Jahr 2012 i. H. v. 8 484,60 € (= 14 141 € x 60 %), im Jahr 2013 i. H. v. 6 884,40 € (= 11 474 € x 60 %) und im Jahr 2014 i. H. v. 6 945,60 € (= 11 576 € x 60 %).

vGA nicht als ag. Bel. zu berücksichtigen

84 dd) Das Gericht schließt sich ausdrücklich nicht der von den Kl. ins Feld geführten Fiktionstheorie an, wonach die vGA in Form der unentgeltlichen Überlassung des Hauses R (L-Straße 4 1/2), soweit sie einen behinderungsbedingten Mehrbedarf für das behindertengerechte Schlafzimmer für M und das Schlafzimmer des Kl. abdeckt, ag. Bel. darstellt.

85 Zwar hat die Gutachterin in dem im Verfahren 10 K.../13 eingeholten Sachverständigengutachten vom 17. 1. 2017 festgestellt, dass in das Erdgeschoss des Hauses E (L-Straße 4) kein behindertengerechtes Schlafzimmer für das Kind M hätte eingebaut werden können. Im Streitfall fehlt es jedoch für eine Anerkennung eines behinderungsbedingten Mehrbedarfs betreffend das behindertengerechte Schlafzimmer für M und das Schlafzimmer des Kl. im Haus R als ag. Bel. i. S. des § 33 EStG an von den Kl. getragenen „Aufwendungen“ i. S. des § 33 Abs. 1 Satz 1 EStG. Als entsprechende Aufwendungen kommen nur Ausgaben in Geld oder Geldeswert in Betracht, die aus dem Vermögen des Stpfl. abfließen (BFH-Beschluss vom 4. 7. 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830; BFH-Urteil vom 15. 3. 1991 III R 26/89, BFH/NV 1991, 669). Ausgaben sind dabei nur bewusste und gewollte wertmäßige Vermögensverwendungen (BFH-Beschluss vom 19. 6. 2006 II B 37/05, BFH/NV 2006, 2057; hierzu auch Loschelder in Schmidt, EStG, 41. Aufl., § 33 Rz. 8; Arndt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33 Rz. B 1). Im Streitfall haben die Kl. für die Benutzung des Hauses R im Allgemeinen und für die Benutzung des behindertengerechten Schlafzimmers für M und des Schlafzimmers des Kl. im Besonderen keine wertmäßige Vermögensaufwendung in Form

einer Ausgabe in Geld oder Geldeswert erbracht. Den Kl. ist das Haus R vielmehr unstreitig unentgeltlich von der t-GmbH zur Verfügung gestellt worden, was auf Seiten der Kl. jedoch gerade nicht zu einer wertmäßigen Vermögensaufwendung geführt hat. Eine solche wertmäßige Vermögensaufwendung kann auch nicht – auch nicht zumindest fiktiv – in der ertragsteuerlichen Beurteilung der unentgeltlichen Überlassung des Hauses R durch die t-GmbH als vGA gesehen werden, da auch einer solche rein steuerliche Beurteilung wiederum keine wertmäßige Vermögensaufwendung auf Seiten der Kl. zur Folge hat, sondern vielmehr lediglich die Zuwendung eines Vermögensvorteils der t-GmbH an die Kl. in Form einer vGA der Besteuerung unterworfen wird.

86 Eine abweichende Beurteilung folgt auch nicht aus der von den Kl. genannten Entscheidung des BFH vom 26. 10. 1987 GrS 2/86 (BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348), die insoweit nicht auf den Streitfall anwendbar ist, als es in dieser um die Gewährung eines Nutzungsvorteils einer Tochtergesellschaft an ihre Schwestergesellschaft und das Vorliegen einer vGA bei der Muttergesellschaft geht; zur Frage von ag. Bel. i. S. des § 33 EStG nimmt die Entscheidung hingegen keine Stellung.

87 3. Im Streitfall ermittelt sich die festzusetzende ESt wie folgt:

Verböserungsverbot im Jahr 2012

88 Im Streitjahr 2012 ist nach diesem Urteil anstatt einer vom FA angesetzten vGA im Rahmen der Einkünfte des Kl. aus Gewerbebetrieb nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens i. H. v. 7 000 € eine solche i. H. v. 8 484 € anzusetzen. Angesichts des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots verbleibt es im Streitfall bei der vom FA in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2012 festgesetzten ESt.

89 Im Streitjahr 2013 ist nach diesem Urteil anstatt einer vom FA angesetzten vGA wegen der unentgeltlichen Überlassung des Hauses R an den Kl. durch die t-GmbH im Rahmen der Einkünfte des Kl. aus Gewerbebetrieb i. H. v. 7 000 € nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens eine solche i. H. v. 6 884 € anzusetzen und die ESt entsprechend herabzusetzen.

90–92 Im Streitjahr 2014 ist nach diesem Urteil anstatt einer vom FA angesetzten vGA wegen der unentgeltlichen Überlassung des Hauses R an den Kl. durch die t-GmbH im Rahmen der Einkünfte des Kl. aus Gewerbebetrieb nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens i. H. v. 7 000 € eine solche i. H. v. 6 945 € anzusetzen und die ESt entsprechend herabzusetzen. ...

Keine Zulassung der Revision

93 5. Die Revision wird nicht zugelassen, da kein Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 FGO vorliegt.

Anmerkung

I. Problemstellung/Sachverhalt

Die Kl. (Eheleute) hatten von einer GmbH (Vermieterin), deren Alleineigentümer der Kl. war, zunächst ein Wohnhaus (Haus E, 151 qm) gemietet. Später errichtete die Vermieterin einen behindertengerechten Verbindungsbau (70 qm) für den pflegebedürftigen Sohn, der das Haus E mit dem ebenfalls im Eigentum der GmbH stehenden Nachbarhaus (Haus R, 161 qm) verband. Im Verbindungsbau wurden das Pflegebad sowie der Wohnbereich des Sohnes, der Schlafbereich des Sohnes wurde im EG des Hauses R eingerichtet. Im Obergeschoss des Hauses R wurde ein Schlafbereich für den Kl. eingerichtet (zur nächtlichen Umbettung des Sohnes). Im Zuge

des Umbaus wurde auch die vereinbarte Miete erhöht (vorher 2 000 DM, nachher: 2 250 €).

Die Kl. machten die erhöhte Miete in voller Höhe als **ag. Bel.** geltend. Der Bekl. erkannte nur den Betrag der Mieterhöhung als **ag. Bel. an**, der sich unter Verzinsung (5 %) der Aufwendungen für einen notwendigen und kostengünstigeren Verbindungsbau (Mittelwert laut Sachverständigengutachten) ergab.

Zudem setzte der Bekl. eine **vGA** für die unentgeltliche Überlassung des Nachbarhauses R an die Kl. an (Kostenmiete zzgl. 5 % Gewinnaufschlag).

II. Die Entscheidung des FG

Das FG ist dem FA überwiegend gefolgt. Lediglich die **vGA** hat das FG nach Einholung eines weiteren Sachverständigengutachtens etwas gekürzt (Ansatz der Kostenmiete zzgl. 5 % Gewinnzuschlag).

III. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Fragwürdig könnte sein, dass der Senat (im Wege der Auslegung des Mietvertrages) davon ausgegangen ist, dass das gesamte Haus R von der vertraglichen Vereinbarung aus 2009 (Mieterhöhung) nicht erfasst ist und damit insgesamt unentgeltlich überlassen worden ist (Rz. 78 der Entscheidungsgründe). Denn immerhin wurde im Haus R auch im Erdgeschoss das Schlafzimmer des behinderten Sohnes eingebaut und die Mieterhöhung erfolgte insgesamt im Hinblick auf den „behindertengerechten Umbau“. Ohne Kenntnis des Mietvertrages/der schriftlichen Vereinbarung lässt sich diese Frage jedoch nicht hinreichend valide beurteilen.

Meines Erachtens wäre es aber ohnehin sachgerechter gewesen, die nunmehr (nach Umbau im Jahr 2009) zu zahlende Miete auf ihre Angemessenheit hinsichtlich des Gesamtobjekts bestehend aus Haus E, Haus R und Verbindungsbau zu überprüfen. Denn dieses bildet nunmehr ein einheitliches Objekt und wird offenbar auch insgesamt von der Familie der Kl. genutzt. In Höhe der Differenz zwischen Kostenmiete für das Gesamtobjekt (+ 5 % Gewinnaufschlag) und gezahlter Miete, läge dann eine **vGA** vor.

Auch die Berücksichtigung der Mieterhöhung als **ag. Bel.** überzeugt nicht. Denn immerhin ist den Kl. nach der Mieterhöhung insgesamt ein erhebliches größeres Wohnhaus überlassen worden. Die Miete pro qm ist nach dem Umbau auch erheblich gesunken (vorher 2 000 DM = 1 022,58 €/151,39 qm = 6,75 €/qm; nachher 2 250 €/(151,39 qm + 70 qm + 161,11 qm = 382,50 qm) = 5,88 € pro qm. Dies blendet das FG m. E. aus, in Rz. 67 der Entscheidungsgründe weist das FG lediglich darauf hin, dass einer „Berücksichtigung der Mieterhöhung als **ag. Bel.** im Streitfall auch nicht der Gegenwert in Form der Nutzungsmöglichkeit des behindertengerecht gestalteten Verbindungsbaus mit Pflegebad zwischen den beiden Häusern E und R entgegensteht, da die entsprechenden Aufwendungen stark unter dem Gebot der sich aus der Situation der Behinderung von M ergebenden Zwangsläufigkeit stehen.“ Diese Aussage berücksichtigt nicht, dass auch das Haus R miterschlossen wurde und nun eine Einheit mit dem Haus E bildet.

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

8 Zu den Voraussetzungen der Bildung von Bewertungseinheiten durch ein Energiehandelsunternehmen und zu Teilwertabschreibungen von Variation Margins

FG Düsseldorf, Urteil vom 7. 9. 2023 7 K 634/18 F – Rev. eingelegt (Az. des BFH: XI R 32/23).

1. Bewertungseinheiten nach § 5 Abs. 1a EStG beim Abschluss von Grund- und Sicherungsgeschäften können jedenfalls in der Zeit vor Einführung des § 254 HGB n. F. nur im Falle sog. Micro-Hedges bei identischen Fälligkeitsterminen der beiden Geschäfte, nicht aber bei sog. Macro-Hedges gebildet werden.

2. Variation Margins, die beim Handel von Futures über die Börse zu leisten sind, sind keiner Teilwertabschreibung zugänglich.

EStG § 5 Abs. 1a, Abs. 4a Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2; HGB § 254.

1–25 Geschäftsgegenstand des Unternehmens der Klin. sind Energie-Handelsgeschäfte. Die Handelsgeschäfte werden sowohl an der Börse als auch außerbörslich ... als Termin- und Spotgeschäfte durchgeführt. Die Bilanz der Klin. für das Jahr 2006 (Streitjahr) wies Rückstellungen aus Bewertungseinheiten als „Drohverluste aus schwebenden Geschäften“ mit Hinweis auf § 5 Abs. 4a Satz 2 EStG aus.

Der Bekl. kam zu dem Ergebnis, dass die Rückstellungen für das Streitjahr gewinnerhöhend aufzulösen seien. Das Ziel der Geschäfte der Klin. bestehe im Wesentlichen daraus, durch Arbitrage und Spreads Erträge zu erwirtschaften. Die Klin. habe für Teile ihrer Geschäfte Bewertungseinheiten gebildet, indem sie diese Geschäfte mit abgeschlossenen Sicherungsgeschäften zusammengefasst habe; übersteigende Verluste seien als Rückstellung und übersteigende Gewinne nicht gebucht worden. Die Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten lägen nicht vor.

Zu den getätigten Handelsgeschäften trägt die Klin. in ihrer ... Klage vor, dass sie – soweit die getätigten Einzelgeschäfte eine vergleichbare Risikostruktur aufwiesen – diese Einzelgeschäfte zu Micro-Bewertungseinheiten und im Übrigen zu Macro-Bewertungseinheiten zusammengefasst habe. Sie gehe An- und Verkaufsgeschäfte im Zusammenhang mit Handelswaren ein. In der Regel würden die Geschäfte durch einen Barausgleich beendet und nur in wenigen Fällen erfolge eine physische Lieferung. Letztlich sei ihre Geschäftstätigkeit darauf ausgerichtet, sog. offene Positionen zu begründen und zu halten, wodurch die Möglichkeit zu späteren Arbitragegeschäften bestehe, andererseits aber auch erhebliche Verlustrisiken begründet würden. Schließe sie ein Termingeschäft über den Verkauf einer bestimmten Menge ab (Grundgeschäft), resultiere daraus eine „offene Position“, während deren Bestehens sie bestimmten finanzwirtschaftlichen Risiken ausgesetzt sei. Diese resultierten aus schwankenden Marktpreisen (Marktpreisänderungsrisiko) bei physischer Lieferung bzw. hohen Zahlungsmittelabflüssen (Cashflow-Risiko) bei Geschäften mit Barausgleich. Deshalb tätige sie positionsausgleichende Gegengeschäfte (Sicherungsgeschäfte), indem sie gegenläufige Terminkontrakte mit längerfristigem Vorlauf (Forwards und Futures) bzw. teilweise auch kurzfristige Gegengeschäfte (Spotgeschäfte) abschließe. Einzelne Geschäftstypen habe sie nach den Vorgaben des konzerninternen Risikomanagements zu sog. Mandaten zusammengefasst.

Um die aus den Handelsgeschäften resultierenden Risiken identifizieren, begrenzen und steuern zu können, habe sie im Rahmen ihres Risikomanagementsystems eine Risikomanagementrichtlinie aufgestellt. Um die Zielsetzung der Risikobegrenzung und Risikosteuerung zu verwirklichen, sei organisatorisch eine strikte Funktionstrennung zwischen dem Handel („Front-Office“) und dem Risikomanagement und -controlling („Middle-Office“) – auch in personeller Hinsicht – implementiert worden. Um die Risiken begrenzen und steuern zu können, habe sie eine mandatsbezogene Durchführung der Handelsgeschäfte angelegt. Die Konzernleitung ... mache ihrer Handelsabteilung konkrete Vorgaben für die Ausgestaltung der Handelsges-

schäfte; nur diese vorab genehmigten und jährlich befristeten Mandate dürfe die Handelsabteilung tätigen.

Im Bereich des Mandats N C habe sie die Sicherungsbeziehungen nach Maßgabe eines Micro-Hedges strukturiert, d. h., einem Grundgeschäft stehe ein konkret identifizierbares, positionsausgleichendes Sicherungsgeschäft gegenüber. Die aus dem Grundgeschäft resultierenden Risiken würden unmittelbar betrags- und zeitidentisch abgesichert. Insgesamt hätten im Streitjahr acht Micro-Hedges bestanden, von denen lediglich der Micro-Hedge „M“ einen negativen Marktwert in Form höherer nicht realisierter Verluste als nicht realisierter Gewinne ausgewiesen habe und in die hier streitige Rückstellung eingegangen sei.

Die übliche Sicherungsstrategie im Rahmen der sonstigen Mandate basiere auf Macro-Hedges, d. h. innerhalb der Mandate würden Geschäfte mit vergleichbaren Risikostrukturen zusammengefasst, die auf Grund der gehandelten Region, der Produkte und Commodities, des Zeithorizonts und der Handelsstrategien abgegrenzt würden. Daher bewirkten die einem Mandat zugewiesenen Einzelgeschäfte eine Risikokompensation für andere in dem Mandat enthaltene Geschäfte. Nur das netto verbleibende Risiko werde durch den Abschluss positionsausgleichender Sicherungsgeschäfte abgesichert. Abgeschlossene Geschäfte könnten daher in zwei Richtungen wirken: Sie könnten bestehende Positionen schließen oder in Höhe eines Teilbetrags eine neue Position begründen; auch könne die Funktion eines Geschäftes sich im Zeitablauf verändern (sog. dynamischer Hedge). Das Risiko werde auf einer aggregierten Ebene – also auf Ebene des jeweiligen Mandats – überwacht.

Auf Grund des Abschlusses von Termingeschäften halte sie ständig in großem Umfang unrealisierte Erträge und unrealisierte Verluste. Würden sämtliche Geschäfte einzeln bewertet, könnten unrealisierte Erträge bilanziell nicht abgebildet werden, während Verlustrisiken sich niederschlagen würden. In diesem Fall müssten hohe Verluste ausgewiesen werden, obwohl auf Grund der Sicherungsgeschäfte klar sei, dass diese Verluste niemals realisiert würden. ... Am Abschlussstichtag habe die Klin. die in die jeweiligen Mandate einbezogenen Geschäftsvorfälle jeweils zu Marktpreisen bewertet (sog. Market-To-Market-Bewertung). Innerhalb der jeweiligen Bewertungseinheit habe sie die positiven und negativen Marktpreise der Einzelpositionen saldiert und sich kompensierende Wertänderungen der Einzelpositionen nach der sog. Einfrierungsmethode nicht bilanziert. Positive Marktwerte habe sie nach dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) außer Ansatz gelassen und negative Marktwerte in die Rückstellung für Bewertungseinheiten einbezogen.

In rechtlicher Hinsicht ist die Klin. der Ansicht, dass die Bewertungseinheiten handelsrechtlich zulässig gebildet worden seien. Bis zum Inkrafttreten des § 254 HGB n. F. für nach dem 31. 12. 2009 beginnende Geschäftsjahre seien die handelsrechtlichen Voraussetzungen von Bewertungseinheiten gesetzlich nicht geregelt gewesen. Bereits zuvor habe aber Einigkeit über die Notwendigkeit und Zulässigkeit der Bildung solcher Bewertungseinheiten bestanden. Auch vor Einführung des § 254 HGB habe nach h. M. eine Einzelbewertung unterbleiben müssen, wenn negative Wertveränderungen einer Bilanzposition zwangsläufig mit positiven Wertänderungen einer anderen Bilanzposition verbunden seien, da die Vermögens- und Ertragslage andernfalls verfälscht würde.

Laut der Gesetzesbegründung sollten auch in der Praxis übliche Macro- und Portfolio-Hedges von der Vorschrift umfasst werden. Dabei sei der Begriff „finanzwirtschaftliche Risiken“ vor dem Hintergrund der Gesetzesbegründung weit auszulegen, um das Ziel des Gesetzgebers, einen Gleichlauf von Handels- und Steuerrecht herzustellen, zu

erreichen. Nach dem Willen des Gesetzgebers solle daher jede handelsrechtlich zulässig gebildete Bewertungseinheit auch steuerlich maßgeblich sein und erfasse letztlich auch finanzwirtschaftliche Risiken. Entgegen der Ansicht des Bekl. sei nicht das allgemeine Unternehmerrisiko und auch kein leistungswirtschaftliches Risiko im Absatzbereich bzw. Beschaffungsbereich für Waren betroffen, denn über einen solchen Bereich verfüge sie nicht.

Auf Nachfrage des Gerichts hat die Klin. mitgeteilt, dass nur bei den Micro-Hedges eine Fristenkongruenz – also identische Laufzeit und Fälligkeit des Grund- und des Sicherungsgeschäfts – bestanden habe. Bei den Macro-Hedges hätten dagegen unterschiedliche Laufzeiten bestanden; Anschlusssicherungen seien nicht getätigt worden.

Hilfsweise – sollten die Rückstellungen nicht anzuerkennen sein – müsse eine Einzelbewertung der in die Bewertungseinheiten einbezogenen Handelsgeschäfte erfolgen. Insbesondere müssten geleistete und erhaltene Variation Margins einzeln bewertet werden. Im Rahmen der Mandate habe sie, die Klin., an Terminbörsen gehandelte Futures mit einer Laufzeit von mehr als einer Woche abgeschlossen. Daher verlange die Clearingstelle im Rahmen des sog. Margin-Systems bei Vertragsbeginn eine Einschusszahlung (Initial Margin). Während der weiteren Vertragslaufzeit dienten Nachschusszahlungen (Variation Margin) der Angleichung des kontrahierten Preises an den aktuellen Marktpreis; der Kontraktpreis werde also börsentäglich an den aktuellen Marktpreis des Futures angeglichen und in Höhe der Wertveränderungen sei ein Barausgleich gegenüber der Clearingstelle zu leisten bzw. werde ihr im Falle positiver Wertveränderungen gutgeschrieben. Der Variation Margin komme die Funktion einer Sicherheitsleistung zu, da diese sicherstellen solle, dass die beteiligten Parteien in der Lage seien, die aus dem Geschäft entstehenden wirtschaftlichen Verpflichtungen zu erfüllen. Zum letzten Handelstag des Jahres 2006 habe das für sie, die Klin., geführte Margin-Konto einen negativen Saldo ausgewiesen. Dabei stellten aus bilanzieller Sicht die gezahlten Variation Margins Vorleistungen im Rahmen schwebender Geschäfte dar (Aktivierung unter „sonstigen Vermögensgegenständen“).

Zum 31. 12. 2006 seien bei der Mehrzahl der Einzelgeschäfte die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung aktivierter Variation Margins erfüllt. Dies folge daraus, dass der bei den Einzelgeschäften bestehende negative Marktwert bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz ... überwiegend fortbestanden oder sich sogar erhöht habe. Sie habe davon ausgehen müssen, dass die an die Clearingstelle geleisteten Marginzahlungen zur Erfüllung der eingegangenen Verpflichtungen erforderlich seien. In der mündlichen Verhandlung hat die Klin. dazu ausgeführt, dass eine Teilwertabschreibung in der Höhe beantragt werde, in der die streitige Rückstellung aus Bewertungseinheiten nicht anerkannt werde, maximal aber bis zu deren Höhe von ... €.

Der Bekl. ist der Ansicht, es liege schon keine Bewertungseinheit i. S. des § 254 HGB vor. Die Handelsgeschäfte dienten nicht der Risikoabsicherung, sondern der allgemeinen Gewinnrealisierung bzw. Gewinnoptimierung.

Zudem würden keine finanzwirtschaftlichen Risiken abgesichert. Marktbedingte Verlustrisiken aus sich ändernden Marktpreisen seien ... dem allgemeinen Unternehmensrisiko zuzuordnen. Sowohl Absatz- als auch Beschaffungsgeschäfte seien Bestandteil der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Klin. und unterlägen damit dem allgemeinen Unternehmensrisiko. Finanzwirtschaftliche Risiken seien von leistungswirtschaftlichen Risiken, welche nach der Gesetzesbegründung gerade nicht einer Bewertungseinheit zugänglich sein sollten, abzugrenzen. Hier lägen leistungswirtschaftliche Risiken vor, da die Risiken ihre Ursach-

che nicht in Preisänderungen an sich, sondern in den noch zu beschaffenden oder noch zu verkaufenden Mengen hätten.

Aus dem Schreiben des BMF vom 22. 7. 2016 unter Verweis auf die Ausführungen des IDW vom 24. 8. 2015 folge, dass die Bildung einer Bewertungseinheit zur Abbildung von Beschaffungs- und -absatzgeschäften i. d. R. ausscheide und grundsätzlich jedes schwebende Geschäft einzeln zu bewerten sei.

Eine Teilwertabschreibung auf die Margin-Zahlungen komme schon dem Grunde nach nicht in Betracht. Durch eine Verrechnung der drohenden Verluste mit der Variation Margin werde die Eigenständigkeit der beiden Geschäftsvorfälle missachtet: Während es sich bei der Variation Margin um eine Sicherheitsleistung gegenüber der Clearingstelle handele, aus der eine Forderung folge, ergebe sich ein drohender Verlust auf Grund einer negativen Wertentwicklung des Future-Kontrakts.

Aus den Gründen:

26 Die zulässige Klage ist hinsichtlich eines Betrags der streitigen Rückstellung von ... € begründet. Nur in diesem Umfang sind die angefochtenen Verlustfeststellungsbescheide rechtswidrig und verletzen die Klin. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Hinsichtlich des weiteren Betrags der Rückstellung und der geltend gemachten Teilwertabschreibung sind die angefochtenen Bescheide dagegen rechtmäßig.

Zur Rückstellungsbildung

27 I. Eine Berücksichtigung der streitigen Rückstellung kommt nur in Höhe eines Betrags von ... € in Betracht.

28 Die buchführende Klin. hat ihren Gewinn nach § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG zu ermitteln. Danach hat sie in ihren Bilanzen vorbehaltlich steuerlicher Sonderregelungen das BV anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich u. a. aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs „Vorschriften für alle Kaufleute“ der §§ 238 ff. HGB und werden für KapG ergänzt durch die Bestimmungen der §§ 264 ff. HGB; zudem gibt es ungeschriebene GoB (vgl. etwa Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 250, m. w. N.). Die Wirtschaftsgüter und Schulden sind danach zum Abschlussstichtag i. d. R. einzeln zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden (§ 246 Abs. 2 HGB). Bis zum Stichtag entstandene unrealisierte Verluste sind nach dem Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zu berücksichtigen. Unrealisierte Gewinne dürfen dagegen nach dem Realisationsprinzip keine Berücksichtigung finden (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Ausnahmen von den genannten Grundsätzen sind nach § 252 Abs. 2 HGB nur in begründeten Fällen zulässig. Droht aus einem schwebenden Geschäft ein Verlust, ist dafür handelsrechtlich gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Rückstellung zu bilden. Steuerrechtlich besteht gem. § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG insoweit ein Rückstellungsverbot. Nicht vom Verlustrückstellungsverbot erfasst werden die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten (§ 5 Abs. 4a Satz 2 i. V. m. § 5 Abs. 1a EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung). Diese durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28. 4. 2006 (BGBl. I 2006, 1095, BStBl I 2006, 353) eingeführten Regelungen sind erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2005 enden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr gültigen Fassung, vgl. auch Schiffers, DStZ 2006, 400) – und damit auch im Streitjahr.

Entsprachen die Rückstellungen der „handelsrechtlichen Rechnungslegung“?

29 1. Bezüglich der in die streitige Rückstellung aufgenommenen Beträge liegen nur z. T. die handelsrechtlichen Voraussetzungen zur Bildung von Bewertungseinheiten vor.

30 a) Ob und unter welchen Voraussetzungen Bewertungseinheiten nach der handelsrechtlichen Rechnungslegung im Streitjahr gebildet werden durften, ist umstritten.

Kein Abstellen auf § 254 HGB n. F.

31 aa) Dabei kann die Klin. die Bildung der streitigen Bewertungseinheiten nicht auf § 254 HGB n. F. stützen.

32 Nach dem mit dem BilMoG vom 25. 5. 2009 in das HGB eingefügten § 254 HGB n. F. sind dann, wenn Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten zusammengefasst werden (Bewertungseinheit), § 249 Abs. 1, § 252 Abs. 1 Nr. 3 und 4, § 253 Abs. 1 Satz 1 und § 256a HGB in dem Umfang und für den Zeitraum nicht anzuwenden, in dem die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich ausgleichen. Als Finanzinstrumente i. S. des Satzes 1 der Vorschrift gelten nach § 254 Satz 2 HGB n. F. auch Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren. Im Rahmen des BilMoG wurden in § 254 HGB erstmals die handelsrechtlichen Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten gesetzlich verankert (Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1720). Auf diese Gesetzesbestimmung kann aber im Streitfall eine Bildung der Bewertungseinheiten nicht gestützt werden. Das folgt schon daraus, dass die Vorschriften zeitlich nicht auf den Streitfall anwendbar sind, weil sie erst nach Ablauf des VZ 2006 in das Gesetz eingefügt wurden. Eine Rückwirkung für die Zeit vor dem Inkrafttreten hat der Gesetzgeber § 254 HGB n. F. nicht beigegeben (BFH-Urteil vom 2. 12. 2015 I R 83/13, BFHE 253, 104, BStBl II 2016, 831).

Keine Geltung des § 254 HGB n. F. rückwirkend als GoB

33 bb) Auch eine Geltung des § 254 HGB n. F. rückwirkend als GoB und ein daraus folgendes Abweichen vom Grundsatz der Einzelbewertung im Streitjahr kommt nicht in Betracht.

34 Auch vor Schaffung des § 254 HGB n. F. wurde die Möglichkeit der Bildung von Bewertungseinheiten diskutiert und wurden Bewertungseinheiten v. a. in der handelsrechtlichen Bilanzierungspraxis von Kreditinstituten tatsächlich gebildet. Insbesondere wurden häufig Preis- und Kurssicherungsgeschäfte mit den abgesicherten Grundgeschäften zu Bewertungseinheiten zusammengefasst (vgl. z. B. Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 53; BFH-Urteil vom 2. 12. 2015 I R 83/13, BFHE 253, 104, BStBl II 2016, 831, m. w. N.). An diese Praxis wollte der Gesetzgeber mit Schaffung des § 254 HGB n. F. offenkundig anknüpfen. Denn in der Begründung des BilMoG heißt es, die Neufassung des § 254 HGB diene der gesetzlichen Verankerung der im Schrifttum als GoB eingestuften bilanziellen Abbildung von Bewertungseinheiten (BT-Drs. 16/10067, 57).

35 Diese Ausführungen in der Gesetzesbegründung bewirken aber nicht, dass § 254 HGB n. F. gleichsam rückwirkend für die Vergangenheit als GoB zu gelten hat (BFH-Urteil vom 2. 12. 2015 I R 83/13, BFHE 253, 104, BStBl II 2016, 831). Denn ob und unter welchen Voraussetzungen die Bildung von Bewertungseinheiten den GoB entspricht und wann ggf. eine Pflicht zu einem solchen Vorgehen bestand, war vor Geltung des BilMoG weitgehend ungeklärt (BFH-Urteil vom 2. 12. 2015 I R 83/13, BFHE 253, 104,

BStBl II 2016, 831; vgl. auch Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 41; Krumm in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 EStG Rz. 235, je m. w. N.). Auch in der Lit. ist anerkannt, dass für Altjahre vor Geltung des BilMoG die bisherigen Grundsätze vor Einführung des § 254 HGB n. F. (dazu unten) weiterhin zur Anwendung kommen (vgl. etwa Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1721 f.) – und damit § 254 HGB n. F. nicht rückwirkend einen eigenen GoB geschaffen hat. § 254 HGB n. F. stellt keine rein klarstellende Regelung dar, so dass ein Rückgriff darauf – auch als GoB – für den Zeitraum vor dem 1. 1. 2010 nicht in Betracht kommt (vgl. Drüen in Staub, HGB, 6. Aufl. 2021, § 254 Rz. 1).

Genauere Voraussetzungen vor Geltung des BilMoG waren ungeklärt

36 cc) Die genauen Voraussetzungen zur Bildung von Bewertungseinheiten vor Geltung des BilMoG waren ungeklärt.

37 Konsentiert war in der Zeit vor Einführung des § 254 HGB n. F. allenfalls, dass unter dem Gesichtspunkt des „true and fair view“ (vgl. § 264 Abs. 2 HGB) ein Abgehen vom Einzelbewertungsgrundsatz dann geboten sein kann, wenn dessen strikte Berücksichtigung i. V. m. dem Imparitätsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB dazu führen würde, dass ein den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen des Unternehmens widersprechendes Bild entsteht (BFH-Urteil vom 2. 12. 2015 IR 83/13, BFHE 253, 104, BStBl II 2016, 831; vgl. auch Christiansen, DStR 2003, 264, je m. w. N.).

38 (1) Die genauen Einzelheiten und die dogmatische Herleitung eines solchen Abweichens vom Grundsatz der Einzelbewertung waren hingegen umstritten.

Weite Ansicht

39 (a) So wurde etwa vertreten, dass die Grundsätze zur bilanziellen Abbildung von Bewertungseinheiten ausschließlich aus den GoB abzuleiten gewesen seien und eine strenge Einzelbewertung zumindest dann im Widerspruch zu der nach § 264 Abs. 2 HGB gebotenen Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage stehe, wenn negative Wertveränderungen einer Bilanzposition zwangsläufig mit einer positiven Wertänderung einer anderen Bilanzposition verbunden seien. Die Vermögens- und Ertragslage würde in diesem Fall durch das Imparitätsprinzip verfälscht (vgl. Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1721). Zum Teil wurde dabei nach den verschiedenen Arten der Sicherungsgeschäfte unterschieden: So sei bei Micro-Hedges zwingend eine Bewertungseinheit zu bilden gewesen, während bei Macro-Hedges und Portfolio-Hedges ein Wahlrecht bestanden habe (so etwa Schiffers, DStZ 2006, 400; Überblick bei Krumm in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 EStG Rz. 235; Schick/Indenkämper, BB 2006, 650; zu den Begrifflichkeiten auch Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 5). Insbesondere die Voraussetzungen zur Bildung von Bewertungseinheiten bei Macro-Hedges und Portfolio-Hedges waren umstritten (vgl. etwa Prinz/Hick, DStR 2006, 771; Schiffers, DStZ 2006, 400, je m. w. N.). Laut Krumm (in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 EStG Rz. 235) sei die Bildung von Bewertungseinheiten nicht nur bei „geschlossenen Positionen“ möglich gewesen, sondern auch, wenn die Laufzeiten des gesicherten Geschäfts und des Sicherungsgeschäfts sich nicht vollständig deckten – wobei Anschlusssicherungen zu berücksichtigen seien – und die verschiedenen Geschäfte nicht betragsgleich gewesen seien. Nach Schiffers (DStZ 2006, 400) sollten der Nachweis und die laufende Überwachung der Effektivität der Sicherungsinstrumente entscheidend sein. Insbesondere habe dies ein ausreichendes inter-

nes Kontrollsystem erfordert, um (1.) die Bewertungsrisiken zu erfassen und ausreichend klar zu identifizieren, (2.) die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zur Bewertungseinheit vorzunehmen und zu dokumentieren und (3.) die Effektivität der Sicherungsinstrumente nachzuweisen, zu überwachen und ggf. Anpassungen der Sicherungsmaßnahmen vorzunehmen. Das Risikomanagement habe sicherstellen müssen, dass die Sicherungsinstrumente ausschließlich zur Absicherung bestimmter, genau abgrenzbarer Wirtschaftsgüter eingesetzt werden und nicht zu spekulativen Zwecken.

Engere Ansicht

40 (b) Nach anderer (restriktiverer) Ansicht, nach der sich Bewertungseinheiten nur durch eine teleologische Reduktion des in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB bzw. § 6 Abs. 1 EStG kodifizierten Einzelbewertungsgrundsatzes sowie bei KapG ergänzend nach § 252 Abs. 2 i. V. m. § 264 Abs. 2 HGB rechtlich begründen ließen, habe die Bildung von Bewertungseinheiten einen nahezu sicheren Risikoabschluss erfordert, der nur habe angenommen werden können, sofern Grund- und Sicherungsgeschäfte (ggf. unter Einbeziehung bereits abgeschlossener Anschlusssicherungsgeschäfte) laufzeitkongruent gewesen seien, sie nahezu vollständig gegenläufig auf veränderte Marktbedingungen reagiert hätten (Korrelationskoeffizient von annähernd –1), eine Durchhalteabsicht bestanden habe und die Bewertungseinheit hinreichend dokumentiert worden sei; dies sei i. d. R. nur bei Micro-Hedges der Fall gewesen (so etwa Meinert, DStR 2017, 1401; vgl. zum Überblick über die unterschiedlichen Ansichten auch Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 53, m. w. N.).

Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG

41 (2) Die Rspr. hat sich u. a. durch das Schleswig-Holsteinische FG (Urteil vom 15. 3. 2000 I 714/91, EFG 2000, 1057) mit der Frage der Bildung von Bewertungseinheiten befasst. Klägerin dort war ein Kreditinstitut, zu dessen Geschäftstätigkeit Fremdwährungsgeschäfte gehörten. Kursänderungsrisiken bei Devisenpositionen hatte die Klin. teilweise direkt, teilweise auch in der Weise abgesichert, dass die Gesamtpositionen der einzelnen Währungen und deren Fristigkeiten durch entsprechende Gegenpositionen weitgehend aneinander angeglichen waren. Dabei handelte es sich i. d. R. um Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verschiedenen Personen mit teilweise voneinander abweichenden Laufzeiten. In ihrer Handelsbilanz hatte die Klin. Fremdwährungsgeschäfte als sog. geschlossene Positionen behandelt, soweit sich innerhalb desselben Geschäftsjahres fällige Aktiv- und Passivposten je Währung im Betrag ausglich. Die Bewertung der Forderungen und Verbindlichkeiten erfolgte mit dem Mittelkurs am Bilanzstichtag; eingetretene Bewertungsverluste wurden insoweit mit unrealisierten Bewertungsgewinnen verrechnet. In die Steuerbilanz hatte die Klin. die Werte aus der Handelsbilanz nur insoweit übernommen, als echte Deckungs- und Termingeschäfte vorlagen (Micro-Hedges). Diese Positionen waren im Klageverfahren nicht streitig. Im Übrigen wurden gewinnmindernde Wertkorrekturen im Rahmen der Einzelbewertung vorgenommen. Das beklagte FA setzte dagegen auch die im Rahmen von Macro-Hedges zusammengefassten Forderungen und Verbindlichkeiten mit den Werten der Handelsbilanz an. Das FG wies die Klage ab und berücksichtigte die in der Steuerbilanz zusätzlich vorgenommenen Gewinnminderungen nicht. Bei der Frage, ob und ggf. wie Wechselkursänderungsrisiken zu berücksichtigen seien, sei zwischen „offenen“ und „geschlossenen“ Positionen zu unterscheiden. Als offene Positionen seien solche Forderungen und Verbindlichkeiten anzusehen, die nicht durch entsprechende Gegenpositionen in derselben Fremdwährung abgesichert seien. Da in diesen Fällen ein Kursrisiko bestehe, sei eine strikte

Einzelbewertung jeder einzelnen Position vorzunehmen. Wechselkursrisiken könnten aber durch das Eingehen von Kursicherungsgeschäften ausgeschlossen werden. Dabei sei von einer geschlossenen Position auszugehen, wenn Währungsidentität, Betragsidentität und eine annähernde Kongruenz der Fälligkeiten bestehe. Hingegen komme es nicht darauf an, ob bei der Fälligkeit der jeweiligen Forderung bzw. Verbindlichkeit eine exakte Fristenkongruenz gegeben sei. Bei unterschiedlichen Fälligkeitsterminen von Forderungen und Verbindlichkeiten könne ein Wechselkursrisiko nämlich durch entsprechende Anschlussgeschäfte in der ausländischen Währung ausgeschlossen werden. Bei einer strikten Einzelbewertung würden diese wesentlichen Zusammenhänge unberücksichtigt bleiben; dies hätte letztlich falsche Bilanzansätze zur Folge. Da es nicht dem Bilanzierenden überlassen bleiben dürfe, eine richtige oder falsche Darstellung der Bilanz vorzunehmen, bestehe weder ein handelsrechtliches noch ein steuerliches Wahlrecht, im Rahmen geschlossener Positionen die Fremdwährungsforderungen und -verbindlichkeiten einzeln zu bewerten (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 15. 3. 2000 I 714/91, EFG 2000, 1057). Im Ergebnis ging das FG davon aus, dass auch für die Macro-Hedges eine kompensatorische Bewertung in Form einer Bewertungseinheit vorzunehmen sei (vgl. auch Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 49).

Der „verloren gegangene“ Gerichtsbescheid des BFH

42 Im Revisionsverfahren hatte der BFH zunächst durch Gerichtsbescheid entschieden (I R 87/00); dieser erlangte jedoch keine Rechtskraft, da das FA nach Antrag auf m. V. dem Begehren der Klin. stattgab und sich das Verfahren daher erledigte (vgl. BFH-Beschluss vom 17. 12. 2002 I R 87/00, BFH/NV 2003, 785). Der Inhalt des Gerichtsbescheids wurde vom damaligen Berichterstatter als Aufsatz veröffentlicht (vgl. Christiansen, DStR 2003, 264). Danach könne vom Grundsatz der Einzelbewertung nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden – etwa unter dem Gesichtspunkt des „true and fair view“. Dies sei bei einzeln abgesicherten Geschäften mit identischen wertbildenden Faktoren der Fall, wenn im Zuge der Einzelbewertung einzelner Positionen negative Wertveränderungen berücksichtigt würden, die systematisch i. S. einer gegenläufigen Korrelation mit positiven Wertveränderungen bei anderen Bilanzpositionen verbunden seien (sog. „Wenn-dann“-Relationen), soweit die Geschäfte betragsgleich seien und identische Fälligkeitstermine aufwiesen – also Micro-Hedges –, so dass diese zu Bewertungseinheiten zusammenzufassen und kompensatorisch zu bewerten seien. Anders sei dies bei global abgesicherten Geschäften – also bei Macro-Hedges –, da es bei diesen insbesondere an der notwendigen Identität der Fälligkeitszeitpunkte fehle. Dies führe dazu, dass es auf Grund der zeitlichen Differenzen zu Kursrisiken kommen könne; solche Geschäfte seien daher einzeln zu bewerten. Etwaige Deckungsgeschäfte (Anschlussicherungen) seien wertbegründend und daher nur zu berücksichtigen, wenn sie am Bilanzstichtag bereits getroffen worden seien und Bestand hätten (Christiansen, DStR 2003, 264; vgl. auch Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 50).

43 Im Urteil vom 2. 12. 2015 I R 83/13 (BFHE 253, 104, BStBl II 2016, 831) hat der BFH für das Streitjahr 2000 ausgeführt, dass ein Abgehen vom Grundsatz der Einzelbewertung durch Bildung von Bewertungseinheiten unterschiedlicher Wirtschaftsgüter allenfalls in Betracht komme, wenn andernfalls ein Verstoß gegen den Grundsatz des „true and fair view“ gegeben wäre; dies sei aber im Streitfall schon deshalb nicht so gewesen, weil kein kompensatorisches Sicherungsgeschäft vorgelegen habe und die Bildung einer Bewertungseinheit folglich mangels sicheren Risikoausschlusses insoweit ausgeschlossen sei.

Das FG folgt der engeren Ansicht

44 b) Der Senat folgt der oben dargestellten (restriktiven) Ansicht, die hinsichtlich der Voraussetzungen zur Bildung einer Bewertungseinheit nach Handelsrecht jedenfalls im Zeitraum vor Einführung des BilMoG und damit des § 254 HFG n. F. den vom BFH aufgestellten Voraussetzungen (wie unter (2) beschrieben) entspricht. Danach erforderte die handelsrechtliche Bildung von Bewertungseinheiten im Streitjahr jedenfalls, dass Forderungen und Verbindlichkeiten sich in identischen Werteinheiten (als sog. „Wenn-dann“-Relationen) betragsgleich und mit identischen Fälligkeitsterminen (taggleich) gegenüberstehen.

45 Dies begründet sich mit der Geltung und Bedeutung des Einzelbewertungsgrundsatzes (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) sowie des Imparitäts- und Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), von denen nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden darf (§ 252 Abs. 2 HGB). Eine zusammenfassende, kompensatorische Bewertung ist mit diesen Prinzipien – jedenfalls vor Geltung des § 254 HGB n. F. – nicht vereinbar, wenn die genannten Voraussetzungen nicht vorliegen.

46 Dies gilt v. a. für das Kriterium der Fälligkeitskongruenz: Nur wenn Grund- und Sicherungsgeschäft identische Fälligkeiten haben, sich also zum selben Zeitpunkt realisieren, sind die Funktionen der genannten Prinzipien – insbesondere Objektivierung der Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Vermeidung einer zu optimistischen Einschätzung der Geschäftslage, Gläubigerschutz, Verlustantizipation, richtige Periodisierung von Erträgen und Aufwendungen (vgl. dazu auch Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schuppen, Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 90, 91, 120, 124, 131; Ballwieser in MünchKomm/HGB, 4. Aufl., § 252 Rz. 23; Störk/Büssow in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl., § 252 HGB Rz. 49) – gewahrt. Denn Wertverluste beim Abschluss von Grund- und Sicherungsgeschäften, die sonst einzeln anzusetzen wären, sind nur auszuschließen, wenn auf Grund des Sicherungsgeschäfts feststeht, dass insgesamt – also gar kein – Verlust droht. Das ist aber nur der Fall, wenn Grund- und Sicherungsgeschäft identische Fälligkeitszeitpunkte haben: Nur, wenn sich Gewinne und Verluste zum selben Zeitpunkt realisieren, tritt die geforderte Ertrags- und Vermögensneutralität ein, die eine Einzelbetrachtung zum Zwecke der Verlustantizipation entbehrlich macht. Bei unterschiedlichen Fälligkeitszeitpunkten dagegen fehlt diese Deckung mit der Folge von Kursrisiken. Die tatsächliche Marktentwicklung kann in einer solchen Konstellation der erwarteten und beabsichtigten Sicherungswirkung zuwiderlaufen und es fehlt an der sicheren Risikokompensation. Im Extremfall könnte es zu einem Verlust sowohl beim Grund- als auch beim Sicherungsgeschäft kommen (vgl. auch Christiansen, DStR 2003, 264; Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 108).

Kein anderes Ergebnis wegen § 252 Abs. 2, § 264 Abs. 2 HGB ...

47 Ein anderes Ergebnis ergibt sich auch nicht unter Berücksichtigung der § 252 Abs. 2, § 264 Abs. 2 HGB. Zwar ist danach in (begründeten, vgl. Kahle/Braun in Hachmeister/Kahle/Mock/Schuppen, Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 206) Ausnahmefällen ein Abweichen von den Vorschriften des § 252 Abs. 1 HGB möglich, für KapG z. B., wenn der Jahresabschluss entgegen § 264 Abs. 2 HGB kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der KapG vermittelt. Zum einen ist allerdings schon umstritten, ob es sich bei § 264 Abs. 2 HGB überhaupt um einen GoB handelt, da die Norm nur für KapG und nicht rechtsformunabhängig gilt (vgl. Christiansen, DStR 2003, 264). Zum anderen liegt ein solches nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild nicht vor, wenn keine Fristengleichheit gegeben ist, da in diesen Fällen wie erläutert kein sicherer Risiko-

ausschluss vorliegt (vgl. auch Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 143, der für ein Abstellen auf § 264 Abs. 2 HGB ebenfalls einen sicheren Risikoausschluss fordert).

... oder auf Grund der Gesetzesbegründung

48 Schließlich kann ein anderes Ergebnis auch nicht aus der Gesetzesbegründung zur Einführung des § 5 Abs. 1a, Abs. 4a EStG gefolgert werden. Dort heißt es unter Verweis auf das BFH-Verfahren IR 87/00, dass der dort vertretene strenge Grundsatz der Einzelbewertung bei Sicherungsgeschäften nicht den tatsächlichen Gegebenheiten in der Praxis entspreche. Er führe durch die isolierte imparitätische Bewertung (strenges Niederstwertprinzip) zur Berücksichtigung von Verlusten, die tatsächlich niemals eintreten würden. Eine Beschränkung der Bewertungseinheiten auf die steuerlich unstrittigen Micro-Hedges würde bei den in der Praxis üblichen Portfolio-Hedges und Macro-Hedges zu falschen Ergebnissen führen. Der Gesetzesvorschlag wirke daher einer weiteren Differenzierung von Handels- und Steuerrecht entgegen. Er erspare den Unternehmen zusätzlichen Verwaltungsaufwand, den die steuerliche Einzelbewertung von Grund- und Sicherungsgeschäften nach sich ziehen würde (vgl. BT-Drs. 16/520, 8). Durch die Erläuterung der Motive zur Schaffung der Norm kommt zwar zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber die Regelung u. a. auch auf Macro-Hedges erstrecken wollte. Es fehlt aber, da § 5 Abs. 1a EStG auf die Ergebnisse der handelsrechtlichen Rechnungslegung verweist, an einer solchen entsprechenden handelsrechtlichen Regelung; diese wurde erst durch das BilMoG und § 254 HGB n. F. eingeführt. Die in der Gesetzesbegründung erwähnten tatsächlichen Gegebenheiten in der Praxis vermag der Senat aber jedenfalls für die hier streitigen Fälle von nicht fristgleichen Grund- und Sicherungsgeschäften nicht zu erkennen. Vielmehr waren wie erläutert in der handelsrechtlichen Praxis die Voraussetzungen zur Bildung kompensatorischer Bewertungseinheiten umstritten und damit gerade nicht tatsächlich feststehend. Dies zeigt sich auch daran, dass die überwiegende Ansicht in der Lit. davon ausgeht, dass die Einführung des § 254 HGB n. F. gerade nicht nur klarstellenden Charakter einer schon feststehenden Praxis hatte, sondern es vor dessen Einführung gerade keine allgemein akzeptierten Grundsätze gab (vgl. etwa Prinz/Hick, DStR 2006, 771, unter Verweis auf das WP-Handbuch 2006: „äußerst streitige handelsbilanzielle Grundlage“; Meinert, DStR 2017, 1401; Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1721 f.; Strahl in Korn, EStG, § 6 Rz. 46.1, wonach § 254 HGB n. F. zu einer Erweiterung der Möglichkeit, Bewertungseinheiten zu bilden, geführt habe). Die Schaffung eines quasi eigenen GoB durch die Einführung des § 5 Abs. 1a EStG oder jedenfalls eine Einflussnahme auf die handelsrechtliche Rechtslage durch die Motive des Gesetzgebers bei Einführung des § 5 Abs. 1a EStG scheidet aus. Zum einen handelt es sich eben nur um die Erwähnung in der Gesetzesbegründung und nicht eine gesetzliche Kodifizierung. Zum anderen kann der Gesetzgeber durch Änderung des EStG keinen Einfluss auf das Verständnis der handelsrechtlichen GoB nehmen (vgl. Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 220).

49 Zwar verkennt der Senat nicht, dass es in der Praxis auch vor Einführung des § 254 HGB n. F. sinnvolle Anwendungsbereiche für Bewertungseinheiten und das Bedürfnis nach einer kompensatorischen Bewertung auch im Bereich von etwa Macro-Hedges gab. Er vermag aber – auch angesichts der in der Literatur zum Ausdruck kommenden Meinungsvielfalt hinsichtlich der Voraussetzungen – nicht zu erkennen, dass sich eine dezidierte und gefestigte handelsrechtliche Praxis durchgesetzt hatte, ob und unter welchen Voraussetzungen Bewertungseinheiten auch bei nicht fristgleich laufenden Grund- und Sicherungsgeschäften gebildet werden konnten bzw. mussten. Auch der BFH geht

davon aus, dass es vor Geltung des BilMoG weitgehend ungeklärt war, ob und unter welchen Voraussetzungen die Bildung von Bewertungseinheiten den GoB entsprach (vgl. BFH-Urteil vom 2. 12. 2015 IR 83/13, BFHE 253, 104, BStBl II 2016, 831), so dass weiterhin die im Gerichtsbescheid zum Verfahren IR 87/00 (dazu Christiansen, DStR 2003, 264) zum Ausdruck kommende restriktive Linie gelte (so Märtens, jurisPR-SteuerR 27/2016, Anm. 1). Vor diesem Hintergrund scheidet eine Anwendung von § 5 Abs. 1a EStG im Streitjahr auf Macro-Hedges aus (so auch Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 222).

Daher nur Bewertungseinheit für Micro-Hedges zulässig gebildet, ...

50 c) Bei Anwendung dieser Grundsätze erfüllt lediglich die im Mandat „N C“ gebildete Bewertungseinheit, die die Klin. i. H. v. ... € in die streitige Rückstellung eingestellt hat, die Voraussetzungen für die Bildung einer Bewertungseinheit nach handelsrechtlicher Rechnungslegung.

51 aa) Die Klin. hatte im Rahmen des Mandats „N C“ insgesamt acht Bewertungseinheiten in Form von Micro-Hedges gebildet, bei denen sich lediglich für den Micro-Hedge „M“ ein negativer Saldo aus nicht realisierten Gewinnen und Verlusten ergab (... €), der in die hier streitige Rückstellung eingestellt wurde. Aus den Schilderungen der Klin. sowie den dazu eingereichten Unterlagen ergibt sich, dass die abgeschlossenen Geschäfte sich i. S. einer „Wenn-dann“-Relation gegenüberstanden, betragsgleich waren und identische Fälligkeitstermine auswiesen. Dem Grundgeschäft stand damit ein konkret identifizierbares positionsausgleichendes Sicherungsgeschäft gegenüber. Dem hat auch der Bekl. nicht widersprochen. Danach hat die Klin. die Bewertungseinheit für den Micro-Hedge zu Recht gebildet und den negativen Saldo der Rückstellung zugeführt.

... nicht aber für Macro-Hedges

52 bb) Dies gilt nicht für die weiteren gebildeten Bewertungseinheiten. Insoweit handelt es sich nicht um nach handelsrechtlicher Rechnungslegung gebildete Bewertungseinheiten, so dass die Klin. die sich aus diesen Bewertungseinheiten ergebenden negativen Saldi ... nicht der Rückstellung zuführen durfte und diese Beträge nicht den Regelungen des § 5 Abs. 1a, Abs. 4a EStG unterfallen.

Denn es fehlt an der konkreten Fristenkongruenz

53 (1) Denn wie die Klin. selbst vorgetragen hat, handelt es sich bei den diesen Bewertungseinheiten zugrundeliegenden Geschäften nicht um solche mit konkret identifizierbaren positionsausgleichenden Sicherungsgeschäften, sondern um Geschäfte, bei denen die Sicherungsbeziehung durch Zusammenfassung von Geschäften mit vergleichbaren Risikostrukturen strukturiert wurde und die Sicherungsbeziehung auf einer aggregierten Ebene ansetzte (Macro-Hedges). Insbesondere fehlt es – wie die Klin. auf ausdrückliche Nachfrage des Gerichts bestätigt hat – an einer konkreten Fristenkongruenz, also identischen Fälligkeitsterminen von Grund- und Sicherungsgeschäften. Anschlusssicherungen wurden nicht getätigt (zur Frage der Berücksichtigungsfähigkeit von Anschlusssicherungen vgl. etwa Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 109; Christiansen, DStR 2003, 264).

Keine konkrete Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

54 (2) Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass die Bewertungseinheiten in der Handelsbilanz gebildet und diese durch einen Abschlussprüfer bestätigt wurden.

55 (a) Ob in einer Handelsbilanz gebildete Bewertungseinheiten konkret maßgeblich für die steuerliche Gewinn-

ermittlung sind, wird unterschiedlich beurteilt. So wird z. T. – wie es auch die Klin. tut – u. a. unter Verweis auf den Wortlaut des § 5 Abs. 1a EStG vertreten, dass eine konkrete formelle Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz bestehe (so etwa Krumm in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 EStG Rz. 236; Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1720, 1730; Prinz/Hick, DStR 2006, 771; Schmerkotte, DB 2018, 849). Nach a. A. soll keine formelle Maßgeblichkeit bestehen, sondern ein steuerrechtlicher Ansatz nur bei Konformität der Bewertungseinheit mit den GoB nach HGB möglich sein (vgl. etwa Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit in Korn, EStG, § 5 Rz. 450; Tiedchen in MünchKomm/Bilanzrecht, 1. Aufl., § 254 HGB Rz. 91; Schiffers, DStZ 2006, 400; Glaser/Kahle, Ubg 2015, 113; Meinert, DStR 2017, 1401; Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 211).

56 (b) Der Senat folgt der zweiten Ansicht. Zwar spricht, wie die Gegenansicht zu Recht anführt, der Wortlaut des § 5 Abs. 1a EStG davon, dass die „Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung ... gebildeten Bewertungseinheiten auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich sind“. Auch in der Gesetzesbegründung zur Einführung des § 5 Abs. 1a EStG heißt es, dass die „handelsrechtliche Praxis zur Bildung von Bewertungseinheiten auch weiterhin für die Steuerbilanz maßgeblich“ bleibe (BT-Drs. 16/520, 8). Daraus könnte man den Schluss ziehen, dass jede in der Handelsbilanz gebildete Bewertungseinheit, auch wenn diese nicht den handelsrechtlichen Regelungen entsprach, für Zwecke des Steuerrechts zu übernehmen sei.

57 Es ist aber zu beachten, dass der Gesetzgeber offenbar, wie unter I. 1. b erläutert, bei der Schaffung der Regelung davon ausging, dass die Bildung von Bewertungseinheiten auch bislang schon etwa bei fehlender Fristenkongruenz und damit z. B. für Macro- und Portfolio-Hedges den handelsrechtlichen GoB entsprach. Aus Sicht des Gesetzgebers sollte sich in solchen Fällen, wie etwa der Bildung von Bewertungseinheiten von Macro-Hedges, gar keine GoB-Widrigkeit ergeben und sich somit die Frage, ob eine entgegen den Vorschriften der handelsrechtlichen GoB gebildete Bewertungseinheit dennoch steuerrechtlich maßgeblich sein sollte, gar nicht stellen. Vor diesem Hintergrund vermag der Senat trotz des Wortlauts und der Gesetzesbegründung nicht den Schluss zu ziehen, dass der Gesetzgeber in jedem Fall der Bildung einer Bewertungseinheit – auch wenn diese unter Verstoß gegen die handelsrechtlichen Regelungen erfolgte – eine Maßgeblichkeit für das Steuerrecht vor Augen hatte. Wie erläutert gab es vor Einführung des § 254 HGB n. F. keine gefestigten Regelungen zur Bildung von Bewertungseinheiten bei fehlender Fristenkongruenz.

58 Vielmehr lässt sich aus dem Wortlaut „der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung ... gebildeten Bewertungseinheiten“ auch das Verständnis ableiten, dass es eben auf die Einhaltung des Handelsrechts ankommt. Für diese Auslegung spricht unter teleologischen und systematischen Gesichtspunkten auch die Stellung der Norm im Bereich der Regelungen zur Gewinnermittlung und zur Steuerbilanz. Diese verfolgen als Ziel, eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung herzustellen (Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 212, m. w. N.). Dieses Ziel kann nur erreicht werden, wenn die Bildung von Bewertungseinheiten nicht in das Belieben des Steuerpflichtigen gestellt wird, sondern der gerichtlichen Kontrolle unterliegt, um so zu gewährleisten, dass die Bildung auch den handelsrechtlichen Regelungen entspricht. Dies gilt auch, um eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu gewährleisten; dies ist nur möglich, wenn sich die Bildung von Bewertungseinheiten an Regeln orientiert, die bei identischen Sachverhalten auch zu identischen Ergebnissen (Gewinnen) führt und nicht letztlich von der Entscheidung des

Steuerpflichtigen ohne gerichtliche Kontrolle abhängt (vgl. zum Ganzen auch Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 211). Vor diesem Hintergrund kommt dem Testat eines Abschlussprüfers auch keine Bindungswirkung zu.

59 d) Im Ergebnis entspricht lediglich die durch die Klin. im Mandat „N. C.“ gebildete Bewertungseinheit, die sie i. H. v. ... € in die streitige Rückstellung eingestellt hat, den Voraussetzungen für die Bildung einer Bewertungseinheit nach handelsrechtlicher Rechnungslegung.

Zum Merkmal der „Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“

60 2. Soweit die Bewertungseinheiten zulässigerweise gebildet wurden, dienten sie auch zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken.

61 a) Was unter „finanzwirtschaftlichen Risiken“ i. S. der Vorschrift zu verstehen ist, ist im Gesetz nicht definiert. Die Gesetzesbegründung erwähnt hierzu Sicherungsgeschäfte zur Absicherung von Kursrisiken (BT-Drs. 16/634, 10).

62 Im wirtschaftswissenschaftlichen Sprachgebrauch bezeichnet man mit „Risiko“ vorwiegend die Gefahr des Eintretens „ungünstiger“ Ereignisse, d. h. das negative Abweichen vom erwarteten Wert oder von einem anderen Vergleichswert (Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 188, m. w. N.) bzw. die Möglichkeit eines (bilanziellen) Verlustes (Hahne, StuB 2007, 18). Nach allgemeinem Begriffsverständnis werden die Risiken eines Unternehmens in allgemeine interne und externe Risiken (allgemeines Unternehmerrisiko), leistungswirtschaftliche (oder realwirtschaftliche, vgl. Hahne, StuB 2007, 18) und finanzwirtschaftliche Risiken unterteilt (Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1732).

Die verschiedenen Risikoarten

63 Das allgemeine Unternehmerrisiko betrifft dabei nicht betriebsbedingte Einzelwagnisse, sondern die Unternehmung als Ganzes (z. B. Rückschläge in der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Inflation, technischer Fortschritt, plötzliche Nachfrageverschiebungen). Es handelt sich damit um allgemeine Verlustrisiken, die sich nicht einzelnen Geschäften oder betrieblichen Leistungen spezifisch zuordnen lassen, sondern Ausfluss der Unternehmerstellung sind (vgl. Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1732). Ein leistungswirtschaftliches Risiko liegt vor, wenn die Unsicherheit, die das Unternehmensergebnis negativ beeinflusst, im leistungswirtschaftlichen Bereich zu verorten ist. Dazu zählen Risiken in den Bereichen Beschaffung, Produktion, Absatz/Vertrieb sowie Forschung und Entwicklung (vgl. Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1732; Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 188). Finanzwirtschaftliche Risiken beziehen sich auf die im Finanzbereich liegenden Ursachen von Gefahren. Zu ihnen gehören neben den finanzwirtschaftlichen Marktpreisrisiken, die sich aus Zins- und Kursschwankungen ergeben können (Finanzwertrisiken), auch Ausfall- und Liquiditätsrisiken (Zahlungsstromrisiken, vgl. Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 189).

Keine Bewertungseinheit zur Absicherung des allgemeinen Unternehmensrisikos

64 aa) Allgemein anerkannt ist, dass Bewertungseinheiten nicht zur Absicherung des allgemeinen Unternehmensrisikos gebildet werden dürfen, um zu vermeiden, dass allgemeine Verlustrisiken, die sich nicht einzelnen Geschäften oder betrieblichen Leistungen spezifisch zuordnen lassen, sondern aus dem allgemeinen Unternehmerrisiko resultieren, abweichend vom Imparitätsprinzip mit unreali-

sierten Gewinnen saldiert werden (vgl. Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1732). Dies wird auch anhand der Gesetzesbegründung zur Einführung des § 254 HGB n. F. durch das BilMoG deutlich, in der eine Bildung von Bewertungseinheiten zur Absicherung des allgemeinen Unternehmerrisikos ausdrücklich ausgeschlossen wird (vgl. BT-Drs. 16/12407, 86).

65 Entgegen der Ansicht des Bekl. ist bei den Geschäften der Klin. nicht das allgemeine Unternehmensrisiko betroffen. Denn es handelt sich nicht um eine Absicherung des Unternehmens als Ganzes gegen z. B. Rückschläge in der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Inflation, technischen Fortschritt oder plötzliche Nachfrageverschiebungen, sondern es sind einzelne Geschäfte der Klin. betroffen, die gegen Marktpreisänderungsrisiken abgesichert wurden.

Streitige Abgrenzung von leistungs- und finanzwirtschaftlichen Risiken ...

66 bb) Wie leistungswirtschaftliche Risiken von finanzwirtschaftlichen Risiken abgegrenzt werden und ob insbesondere Preisänderungsrisiken von Waren und Rohstoffen in den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1a EStG fallen, wird unterschiedlich beurteilt:

... insbesondere bei Preisänderungsrisiken von Waren und Rohstoffen

67 Nach einer Ansicht fallen Preisänderungsrisiken von Waren und Rohstoffen nicht unter § 5 Abs. 1a EStG, da es sich dabei um leistungswirtschaftliche Risiken handele (vgl. etwa Hahne, StUB 2007, 18; Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 189; Hörhammer in Hennrichs/Hörhammer, StbJb 2016/2017, 327, 339). Nach a. A. soll in diesen Fällen auch der Finanzbereich des Unternehmens betroffen und die Anwendung von § 5 Abs. 1a EStG möglich sein (vgl. etwa Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1732; Schiffers, DStZ 2006, 400; Herzig/Briesemeister, Ubg 2009, 157; Hennrichs in Hennrichs/Hörhammer, StbJb 2016/2017, 327, 340; Schmerkotte, DB 2018, 849). Dies gelte insbesondere auch beim Handel mit Energie (vgl. Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1732; Hennrichs in Hennrichs/Hörhammer, StbJb 2016/2017, 327, 340; Schmerkotte, DB 2018, 849). Das FG München definiert finanzwirtschaftliche Risiken unter Verweis auf die überwiegende Literaturmeinung als Risiken, „die sich v. a. aus börsenmäßig ermittelten Preisänderungen für Währungen, Waren, Zinssätze, Optionen, Aktien, Obligationen ergeben und die durch Finanzinstrumente abgesichert werden können“ (FG München, Urteil vom 25. 7. 2022 7 K 361/21, EFG 2022, 1700, Rev. anhängig unter Az. des BFH: III R 32/22).

Entscheidung des Senats

68 b) Der Senat folgt jedenfalls für das hier vorliegende Geschäftsmodell der Klin. als Händlerin mit Energie der zweiten Ansicht.

69 aa) Der Wortlaut der Norm lässt bei der dabei erforderlichen Auslegung keinen eindeutigen Rückschluss zu, wie genau der Begriff der finanzwirtschaftlichen Risiken zu verstehen ist. Mangels entgegenstehender Anhaltspunkte in den Gesetzgebungsmaterialien ist aber davon auszugehen, dass sich der Gesetzgeber mit dem Begriff der finanzwirtschaftlichen Risiken an die oben dargestellte übliche Abgrenzung anlehnen wollte (so auch Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1732, unter Verweis auf BT-Drs. 16/634, 10; Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 189). Allerdings führen die Gesetzesmaterialien zur Begründung der Norm wie folgt aus: „Unternehmen sichern Geschäfte (Grundgeschäfte), die einem Kursrisiko unterliegen, i. d. R. durch andere Geschäfte (Sicherungsgeschäfte) ab, die einem gegenläufigen Risiko

unterliegen, um Verluste zu vermeiden (Hedge)“ (BT-Drs. 16/634, 10). Aus dieser Formulierung lässt sich, da lediglich auf Kursrisiken Bezug genommen wird, keine Ausgrenzung von Geschäften mit Waren und Rohstoffen entnehmen, da auch Waren und Rohstoffe Kursrisiken unterliegen können.

70 bb) Als Sinn und Zweck der Regelung nennt die Gesetzesbegründung insbesondere das Ziel, einen Gleichlauf von Handels- und Steuerrecht zu erreichen. Dass in der handelsrechtlichen Praxis aber Bewertungseinheiten beim Abschluss von Sicherungsgeschäften zur Absicherung von Preisänderungsrisiken bei Waren und Rohstoffen generell nicht gebildet werden durften, vermag der Senat nicht zu erkennen. Vielmehr war (wie unter I. 1. a cc erläutert) umstritten, unter welchen Voraussetzungen Bewertungseinheiten gebildet werden durften, nicht aber für welche Art von Risiken.

Jedenfalls beim Geschäftsmodell der Klin. finanzwirtschaftliche Risiken betroffen

71 cc) Vor diesem Hintergrund geht der Senat davon aus, dass jedenfalls für Geschäftsmodelle wie demjenigen der Klin. als Händlerin mit Energie auch Preisänderungsrisiken von Waren und Rohstoffen in den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1a EStG fallen können.

72 Zwar ist der Gegenansicht zuzustimmen, dass in diesen Fällen der Beschaffungsbereich eines Unternehmens betroffen ist – und damit grundsätzlich leistungswirtschaftliche Risiken. Allerdings können solche Geschäfte daneben je nach ihrer Ausgestaltung auch zugleich in den Bereich der finanzwirtschaftlichen Risiken fallen, wenn das abgeschlossene Termingeschäft zugleich auf die Absicherung eines finanzwirtschaftlichen Risikos in Form eines Marktpreisänderungsrisikos ausgerichtet und somit auch der Finanzbereich des Unternehmens betroffen ist. Solche Geschäfte dienen typischerweise der Risikoabsicherung, nämlich der Absicherung des Wertänderungsrisikos im Hinblick auf die unsichere Entwicklung von Preisen der Waren oder Rohstoffe. Mögliche Verluste aus diesen Geschäften sind dann auf den schwankenden Marktpreis und damit auf ein finanzwirtschaftliches Risiko zurückzuführen. Dabei ist unerheblich, ob die abgeschlossenen Geschäfte zur physischen Lieferung des Basiswerts verpflichten bzw. berechtigen oder auf einen finanziellen Ausgleich gerichtet sind. Denn in beiden Fällen bestehen finanzwirtschaftliche Risiken in Form von Zahlungsstromänderungsrisiken (Cashflow-Risiken) und Wertänderungsrisiken (fair-value-Risiken). Die zur Absicherung von Beschaffungs- und Absatzgeschäften getätigten Termingeschäfte unterliegen potenziell beiden Risiken. Insbesondere soweit Termingeschäfte auf einen Barausgleich (Cash-Settlement) gerichtet sind, besteht primär ein Risiko unsicherer Zahlungsströme (Cashflow-Risiko, vgl. dazu auch Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1732; Hennrichs in Hennrichs/Hörhammer, StbJb 2016/2017, 327, 340).

73 So liegt der Fall hier beim Geschäftsmodell der Klin., die typischerweise ihre Geschäfte nicht durch physische Lieferung abschließt, über die gehandelten Waren also gar nicht verfügt und als „Leerverkäuferin“ handelt: Zwar lagen den von der Klin. abgeschlossenen Termingeschäften als Basiswerte realwirtschaftliche Güter ... zu Grunde, das aus dem Termingeschäft resultierende Marktpreisrisiko ist aber dennoch ein finanzwirtschaftliches (so für den Bereich des Handels mit Energie auch Hennrichs in Hennrichs/Hörhammer, StbJb 2016/2017, 327, 341). Denn die abgeschlossenen Termingeschäfte unterlagen einem Marktpreisrisiko auf Grund des Abschlusses von Geschäften, nach denen die Klin. verpflichtet war, die gehandelten Waren bzw. Rohstoffe zu einem bestimmten Zeitpunkt zu einem bestimmten Preis abzunehmen bzw. zu liefern, so dass ein Risiko zwischenzeitlich steigender bzw. sinkender

Preise bestand. Daraus resultierten Marktpreisrisiken sowie Cashflow-Risiken auf Grund möglicher hoher Zahlungsabflüsse. Diese Risiken hat die Klin. durch den Abschluss von Sicherungsgeschäften abgesichert. Die Geschäfte beinhalteten also Risiken, die sich aus der unsicheren Entwicklung der Marktpreise der gehandelten ... Waren ergeben und waren damit finanzwirtschaftlicher Natur (so ... auch Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1732; Schmerkotte, DB 2018, 849).

Kein Handelsportfolio

74 dd) Soweit der Bekl. anführt, dass § 5 Abs. 1a EStG auf Handelsportfolien, die ausschließlich Handelszwecken dienen und zur Erzielung von Arbitragegewinnen eingerichtet werden, nicht anwendbar sei, da solche Portfolien nicht zum Zweck der Risikoabsicherung gebildet würden, braucht diese Frage hier nicht entschieden zu werden. Zwar wird z. T. vertreten, dass die Regelung des § 5 Abs. 1a EStG Handelsportfolien nicht erfasse (vgl. etwa Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 42. Aufl. 2023, § 5 Rz. 70; Hahne, StuB 2007, 18; a. A. u. a. mit Verweis auf die Gesetzesbegründung Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 194). Der hier einzig zu prüfenden Bewertungseinheit (da die weiteren Bewertungseinheiten wie oben erläutert nicht den handelsrechtlichen Voraussetzungen entsprachen) liegt aber ein Micro-Hedge und kein Portfolio-Hedge im Rahmen eines Handelsportfolios zu Grunde.

75 c) Im Ergebnis diene die im Mandat „N C“ gebildete Bewertungseinheit, die die Klin. i. H. v. ... € in die streitige Rückstellung eingestellt hat, der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken.

Keine Anwendung der Ausführungen des IDW vom 24. 8. 2015

76 3. Soweit der Bekl. anführt, auf Grund des Schreibens des BMF vom 22. 7. 2016 unter Verweis auf die Ausführungen des IDW vom 24. 8. 2015 (FN-IDW 10/2015, 553) ergebe sich, dass Bewertungseinheiten bei Energiehändlern steuerlich nicht anzuerkennen seien, so ist dem für die hier streitige Bewertungseinheit, die auf einem Micro-Hedge beruht, nicht zu folgen. Zum einen sind derartige Verlautbarungen für den Senat schon nicht bindend und zeitlich auch erst für die Aufstellung von Abschlüssen für Zeiträume, die nach dem oder am 1. 1. 2017 beginnen, anwendbar (FN-IDW 10/2015, 553, Rz. 4). Zum anderen befasst sich die Stellungnahme u. a. mit § 254 HGB n. F. – also einer Norm, die im Streitjahr noch gar nicht anwendbar war – und mit Energieversorgungsunternehmen – also solchen, bei denen wenigen ... Beschaffungsverträgen eine Vielzahl von ... Absatzverträgen gegenüberstehen (vgl. FN-IDW 10/2015, 553, Rz. 8) – und nicht mit Händlern mit Energie, wie es die Klin., die kein Endkundengeschäft betreibt, ist.

77 4. Auf den Antrag der Klin. bezüglich der Rückstellung hin hat eine Berücksichtigung der streitigen Rückstellung gem. § 5 Abs. 4a Satz 2 i. V. m. Abs. 1a EStG i. H. v. ... € zu erfolgen.

Zur Teilwertabschreibung

78 II. Auf die hilfsweise geltend gemachte Minderung des Einkommens bzw. Erhöhung des Verlustes auf Grund einer Teilwertabschreibung der aktivierten Variation Margins hat keine weitere Änderung der Bescheide zu erfolgen. Die Bescheide sind insoweit rechtmäßig und verletzen die Klin. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Denn die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung sind nicht erfüllt.

79 1. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des BV im Grundsatz mit ihren AK oder HK anzusetzen. Jedoch kann für solche Wirtschaftsgüter

gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG der Teilwert angesetzt werden, wenn dieser auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist. Teilwert ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung liegt bei aktiven Wirtschaftsgütern vor, wenn der Teilwert nachhaltig unter den maßgeblichen Buchwert gesunken ist. Von einem „nachhaltigen“ Sinken des Teilwerts unter die AK ist auszugehen, wenn aus der Sicht des Bilanzstichtags auf Grund objektiver Anzeichen ernstlich mit einem langfristigen Anhalten der Wertminderung gerechnet werden muss. Hierfür bedarf es einer an der Eigenart des Wirtschaftsgutes ausgerichteten Prognose (BFH-Urteil vom 23. 4. 2009 IV R 62/06, BFHE 224, 564, BStBl II 2009, 778). Nach Ansicht der FinVerw. ist eine Wertminderung voraussichtlich von Dauer, wenn sie bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz anhält (vgl. BMF-Schreiben vom 2. 9. 2016 IV C 6 – S 2171-b/09/10002 :002, BStBl I 2016, 995, Rz. 16).

Teilwertabschreibung kommt nicht in Betracht

80 2. Nach diesen Grundsätzen kommt eine Teilwertabschreibung auf die Variation Margins nicht in Betracht.

81 a) Wie es der h. M. entspricht, hat die Klin. die geleisteten Variation Margins erfolgsneutral im Umlaufvermögen im Bereich der „sonstigen Vermögensgegenstände“ aktiviert (vgl. dazu etwa Neumann-Tomm in Lademann, EStG, § 5 Rz. 934; Haisch in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1078; Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit in Korn, EStG, § 5 Rz. 249; Justenhoven/Usinger in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022, § 254 HGB Rz. 101; Menninger, BB 1994, 175; Bieg, StB 2003, 92).

Unterschiedliche Ansichten zur Frage der Teilwertabschreibung auf Variation Margins

82 b) Ob bei einer negativen Wertentwicklung eines Futures – also einem drohenden Verlust, der daraus resultiert, dass bei gekauften Futures der Kurs am Bilanzstichtag unter dem Einstandskurs bzw. bei verkauften Futures über dem Einstandskurs liegt – auf die für den Future geleisteten Variation Margins eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden kann, ist umstritten.

83 aa) Nach einer Ansicht kommt in dieser Konstellation eine Teilwertabschreibung in Betracht, wobei z. T. unterschiedlich beurteilt wird, ob ein Wahlrecht zwischen einer Teilwertabschreibung und der Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste besteht, oder ob der Teilwertabschreibung Vorrang gegenüber einer Drohverlustrückstellung zukommt (vgl. etwa Haisch in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1078; Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1733; Schiffers/Strahl/Fuhrmann/Veit in Korn, EStG, § 5 Rz. 250; Justenhoven/Usinger in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022, § 254 HGB Rz. 101).

84 bb) Nach a. A. seien die Verlustbeträge nicht durch eine Teilwertabschreibung, sondern durch die Bildung einer Drohverlustrückstellung zu berücksichtigen, die sich wegen § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG allerdings steuerrechtlich nicht auswirke (vgl. etwa Neumann-Tomm in Lademann, EStG, § 5 Rz. 934; Menninger, BB 1994, 175; Bieg, StB 2003, 92).

Eigenständigkeit der Geschäftsvorfälle zu beachten

85 cc) Der Senat folgt der zweiten Ansicht.

86 Begründet liegt dies insbesondere darin, dass anderenfalls die Eigenständigkeit der jeweiligen Geschäftsvorfälle unbeachtet bliebe. Denn es sind die Variation Margins auf der einen und die Verpflichtung aus dem zugrundeliegenden Geschäft – nämlich dem Future – auf der anderen Seite

voneinander zu trennen. Während es sich bei dem Future um ein abgeschlossenes Rechtsgeschäft handelt, dessen Wertentwicklung negativ sein kann, handelt es sich bei den Variation Margins um eine Sicherheitsleistung gegenüber der Terminbörse bzw. der Clearingstelle EEX (vgl. etwa Justenhoven/Usinger in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl., § 254 HGB Rz. 101; Menninger, BB 1994, 175; Bieg, StB 2003, 92). Auch die Klin. selbst geht davon aus, dass der Variation Margin in den hier zu prüfenden Geschäften über die EEX die Funktion einer Sicherheitsleistung zukommt Die geleistete Variation Margin stellt keine Erfüllungsleistung dar (vgl. Justenhoven/Usinger in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl., § 254 HGB Rz. 101; Bieg, StB 2003, 92), sondern ist als „Zeichen der Erfüllungsbereitschaft und Erfüllungsfähigkeit“ zu werten (so Bieg, StB 2003, 92). Der drohende Verlust resultiert dagegen aus der negativen Wertentwicklung des von der Marginzahlung zu trennenden Futures; ursächlich für den drohenden Verlust ist also die Wertentwicklung des Futures, er ist nicht in der sich aus der Leistung der Variation Margin ergebenden Forderung begründet. Vor diesem Hintergrund würde eine Verrechnung des sich aus dieser negativen Wertentwicklung des Futures ergebenden Verlustes mit der sich aus den geleisteten Variation Margins ergebenden Forderung bedeuten, dass die nachteilige Wertentwicklung des Futures als Verbrauch der geleisteten Sicherheiten interpretiert werden müsste (so auch Menninger, BB 1994, 175; Bieg, StB 2003, 92); dies würde eine unzulässige Vermengung der beiden voneinander zu trennenden Positionen zur Folge haben.

87 Daneben würde der Ansatz einer Teilwertabschreibung zu einer Ungleichbehandlung und einem uneinheitlichen Bilanzausweis von Futures im Vergleich zu anderen Termingeschäften, die nicht börsentäglich abgerechnet werden und damit keine Variation-Margin-Forderung begründen, führen, da bei diesen drohende Verluste nur durch Bildung einer Drohverlustrückstellung und nicht durch Forderungsabschreibungen antizipiert werden könnten. Weitere Mängel einer Teilwertabschreibung und damit letztlich eines Nettoausweises, d. h. einer Verrechnung drohender Verluste mit der bilanzierten Forderung, sind zudem der Verstoß gegen das Saldierungsverbot gem. § 246 Abs. 2 HGB und der Informationsverlust durch den saldierten Ausweis (vgl. auch Menninger, BB 1994, 175; Bieg, StB 2003, 92).

Keine Anwendung der BFH-Rspr. zu teilfertigen Gebäuden

88 Etwas anderes ergibt sich auch nicht unter Berücksichtigung der von der Klin. angeführten Urteile des BFH vom 25. 11. 2009 X R 27/05 (BFH/NV 2010, 1090) und vom 7. 9. 2005 VIII R 1/03 (BFHE 211, 168, BStBl II 2006, 298). Diese behandeln die Frage einer Teilwertabschreibung auf teilfertige Gebäude bei gewerblichen Grundstückshändlern und das Verhältnis zwischen Teilwertabschreibungen und der Bildung von Drohverlustrückstellungen, wobei laut BFH der Teilwertabschreibung Vorrang zu geben sei. Die dort entschiedene Konstellation ist mit der hier vorliegenden aber nicht vergleichbar: Während der gewerbliche Grundstückshändler bei halbfertigen Bauleistungen unstrittig Vorleistungen (etwa in Form von Material- und Personalaufwand) auf die in Auftrag gegebene Immobilie aufwendet, dienen die Variation Margins wie erläutert nicht der Erfüllung des abgeschlossenen Geschäfts (also des Futures), sondern haben eine Sicherungsfunktion.

89–92 3. Im Ergebnis kommt eine Berücksichtigung des drohenden Verlustes durch eine Teilwertabschreibung nicht in Betracht; eine etwaige Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften darf steuerrechtlich nicht gebildet werden (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG). ...

93 VI. Die Zulassung der Revision erfolgt nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

Anmerkung

I. Problemstellung/Sachverhalt/Entscheidungserhebliche Norm

Die Klin. ist ein Energiehandelsunternehmen ohne Endkundengeschäft. Sie geht An- und Verkaufsgeschäfte im Zusammenhang mit Energie und energienahen Commodities ein, wobei die Geschäfte i. d. R. durch Barausgleich beendet werden und nur in wenigen Fällen eine physische Lieferung erfolgt. Das Geschäftsmodell der Klin. ist darauf ausgerichtet, zu Arbitragezwecken sog. offene Positionen zu begründen und zu halten. Zur Absicherung der aus den Geschäften resultierenden Risiken schließt die Klin. nach den Vorgaben des konzerninternen Risikomanagementsystems positionsausgleichende Sicherungsgeschäfte (z. B. Forwards oder Futures) ab. Dies erfolgt z. T. durch sog. Micro-Hedges, bei denen einem Grundgeschäft ein konkret identifizierbares, positionsausgleichendes Sicherungsgeschäft gegenübersteht. Daneben basiert die Risikoabsicherung im Rahmen anderer Mandate auf sog. Macro-Hedges. Dabei werden innerhalb der Mandate Geschäfte mit vergleichbaren Risikostrukturen zusammengefasst. Die einem Mandat zugewiesenen Einzelgeschäfte bewirken dabei eine Risikokompensation für andere in dem Mandat enthaltene Geschäfte. Nur das netto verbleibende Risiko wird durch den Abschluss positionsausgleichender Sicherungsgeschäfte abgesichert. Im Streitjahr 2006 hatte die Klin. für die einzelnen Mandate und die dort zusammengefassten Geschäfte in der Handelsbilanz Bewertungseinheiten gebildet und die Ergebnisse dieser Bewertungseinheiten – soweit diese negativ ausfielen – nach § 5 Abs. 1a, Abs. 4a EStG in eine Rückstellung eingestellt. Der Bekl. erkannte diese Rückstellungen nicht an. Mit der Klage begehrte die Klin. die Anerkennung dieser Rückstellung.

Hilfsweise für den Fall, dass das FG die Rückstellung ganz oder teilweise nicht anerkennen sollte, machte die Klin. eine Teilwertabschreibung auf geleistete Variation Margins geltend. Dabei handelt es sich um Nachschusszahlungen an die Clearingstelle beim Handel mit Futures über die EEX in Leipzig zur börsentäglichen Angleichung des kontrahierten Preises an den aktuellen Marktpreis. Sowohl zum Bilanzstichtag als auch zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz habe ein negativer Marktwert bestanden, so dass – so die Klin. – die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung vorlägen.

II. Rechtsauffassungen/Rechtslage/Prüfung der Norm

Zu prüfen waren die Vorschriften des § 5 Abs. 1a und Abs. 4a EStG. Danach sind die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich und können ausnahmsweise im Rahmen von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften steuerlich berücksichtigt werden. Die Vorschriften wurden im Jahr 2006 eingeführt und sind erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2005 enden. Eine entsprechende handelsrechtliche Regelung für Bewertungseinheiten existiert mit § 254 HGB n. F. erst seit 2009 für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2009 enden.

Unter welchen Voraussetzungen Bewertungseinheiten handelsrechtlich vor Einführung des § 254 HGB n. F. gebildet werden durften, war ungeklärt und die Meinungen dazu vielfältig (vgl. Überblick bei Meinert, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 53). Konsentiert war allenfalls, dass unter dem Gesichtspunkt des „true and fair view“ (vgl. § 264 Abs. 2 HGB) ein Abgehen vom Einzelbewertungsgrundsatz dann geboten sein kann, wenn dessen

strikte Berücksichtigung i. V. m. dem Imparitätsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB dazu führen würde, dass ein den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen des Unternehmens widersprechendes Bild entsteht. Zum Teil wurde nach den verschiedenen Arten der Sicherungsgeschäfte unterschieden und nur bei Micro-Hedges die Möglichkeit der Bildung von Bewertungseinheiten bejaht. In einem nicht rkr. gewordenen Gerichtsbescheid hatte der BFH sich dieser Ansicht im Jahr 2003 angeschlossen und ein Abweichen vom Grundsatz der Einzelbewertung nur zugelassen, wenn die abgeschlossenen Geschäfte u. a. betragsgleich seien und identische Fälligkeitstermine aufwiesen – also bei Macro-Hedges; da dies bei Macro-Hedges nicht der Fall sei, scheidet insoweit die Bildung von Bewertungseinheiten aus (vgl. Christiansen, DStR 2003, 264). Auch andere Voraussetzungen des § 5 Abs. 1a EStG sind umstritten und soweit ersichtlich bislang ungeklärt, u. a. die Frage der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz sowie die Auslegung des Merkmals „zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“ (vgl. etwa Schiffers, DStZ 2006, 400; Meinert, DStR 2017, 1401, m. w. N.).

III. Die Entscheidung des FG

Das FG ist in seinem Urteil der Ansicht gefolgt, dass die handelsrechtliche Bildung von Bewertungseinheiten u. a. voraussetze, dass Forderungen und Verbindlichkeiten sich in identischen Werteinheiten (als sog. „Wenn-dann“-Relationen) betragsgleich und mit identischen Fälligkeitsterminen (taggleich) gegenüberstehen. Es hat dies insbesondere mit der Bedeutung des Einzelbewertungsgrundsatzes (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) sowie des Imparitäts- und Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) begründet. Im Ergebnis seien daher nur die Micro-Hedges als „nach handelsrechtlicher Rechnungslegung“ gebildet anzusehen und könnten steuerrechtlich berücksichtigt werden, nicht aber die Macro-Hedges. Eine Maßgeblichkeit der in der Handelsbilanz gebildeten Bewertungseinheiten für die steuerrechtliche Gewinnermittlung lehnte das FG ab. Für das konkrete Geschäftsmodell der Klin. als Energiehandelsunternehmen ging das FG unter Abgrenzung leistungswirtschaftlicher von finanzwirtschaftlichen Risiken davon aus, dass die für die Micro-Hedges gebildeten Bewertungseinheiten der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dienen, so dass diese in der Rückstellung nach § 5 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen seien.

Einer Teilwertabschreibung der Variation Margins hat das FG eine Absage erteilt. Dabei sei umstritten, ob bei einer negativen Wertentwicklung eines Futures auf die für den Future geleisteten Variation Margins eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden könne. Einer Teilwertabschreibung stehe aber insbesondere die Eigenständigkeit der jeweiligen Geschäftsvorfälle entgegen. Denn während es sich bei dem Future um ein abgeschlossenes Rechtsgeschäft handle, dessen Wertentwicklung negativ sein könne, handle es sich bei den Variation Margins um eine Sicherheitsleistung gegenüber der Terminbörse bzw. der Clearingstelle EEX ohne Erfüllungswirkung. Der drohende Verlust resultiere dabei allein aus der negativen Wertentwicklung des von der Marginzahlung zu trennenden Futures.

IV. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Soweit ersichtlich hatte sich mit dem FG Düsseldorf erstmalig ein FG vertieft mit den Vorschriften des § 5 Abs. 1a und Abs. 4a EStG zu beschäftigen. Es hat sich dabei mit einigen der z. T. heftig umstrittenen Voraussetzungen der Norm auseinandergesetzt.

Unklar ist insbesondere, welche handelsrechtlichen Voraussetzungen eine Bildung von Bewertungseinheiten

hat, da im vom FG zu entscheidenden Streitjahr 2006 keine geschriebenen Regelungen dazu existierten. Das FG ist letztlich einer restriktiven Linie, die auch der BFH in einem nicht rkr. gewordenen Gerichtsbescheid vertreten hatte, gefolgt und hat den Einzelbewertungsgrundsatz höher gewichtet als den Gesichtspunkt des „true and fair view“ und damit nur die für Micro-Hedges gebildeten Bewertungseinheiten anerkannt. Ob sich hier mit der Einführung des § 254 HGB n. F. eine andere (ggf. großzügigere) Beurteilung ergibt, da nunmehr eine gesetzliche handelsrechtliche Grundlage besteht, bleibt abzuwarten. Ein Großteil der rechtlichen Unsicherheiten in diesem Punkt beruht letztlich darauf, dass der Gesetzgeber nicht gleichzeitig mit der Einführung des § 5 Abs. 1a EStG auch eine handelsrechtliche Regelung geschaffen, obwohl § 5 Abs. 1a EStG gerade auf das Handelsrecht verweist und daher auf ungeschriebene Voraussetzungen zurückgegriffen werden muss.

Zum Teil wird vertreten, dass eine konkrete formelle Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz bestehe (so etwa Krumm in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 EStG Rz. 236; Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1720, 1730), so dass die in der Handelsbilanz gebildeten Bewertungseinheiten auch für steuerliche Zwecke zu übernehmen seien. Dem ist das FG unter Verweis auf die Auslegung der Norm nicht gefolgt. Bei einem anderen Auslegungsergebnis und Annahme einer konkreten Maßgeblichkeit wäre den Gerichten eine Prüfung der handelsrechtlichen Voraussetzungen zur Bildung von Bewertungseinheiten abgeschnitten und jede handelsrechtlich gebildete (und ggf. vom Abschlussprüfer testierte) Bewertungseinheit wäre steuerlich anzuerkennen.

Auch das Merkmal „zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“ ist hoch umstritten – insbesondere wie leistungswirtschaftliche von finanzwirtschaftlichen Risiken abgegrenzt werden und ob insbesondere Preisänderungsrisiken von Waren und Rohstoffen in den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1a EStG fallen (vgl. speziell zum Handel mit Energie Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1732; Schmerkotte, DB 2018, 849). Das FG hat jedenfalls für das Geschäftsmodell der Klin., die typischerweise ihre Geschäfte nicht durch physische Lieferung abschließt, über die gehandelten Waren also gar nicht verfügt und als „Leerverkäuferin“ handelt, das Vorliegen finanzwirtschaftlicher Risiken bejaht. Hier kann man mit guten Argumenten auch a. A. sein und, da den abgeschlossenen Termingeschäften der Klin. als Basiswerte realwirtschaftliche Güter zu Grunde lagen, von leistungswirtschaftlichen Risiken ausgehen. Dann wäre eine Anwendung von § 5 Abs. 1a EStG wahrscheinlich ausgeschlossen (vgl. dazu und auch zur Frage, wie sich die sprachlichen Differenzen zu § 254 HGB n. F. möglicherweise auswirken, Meinert, DStR 2017, 1401; Krumm in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 EStG Rz. 237).

Zur Frage der Teilwertabschreibung auf Variation Margins wird z. T. – meist ohne nähere Begründung – vertreten, dass bei negativer Wertentwicklung des Futures eine Abschreibung in Betracht komme. Das FG ist hier auf Grund der voneinander zu trennenden Geschäftsvorfälle und der Funktion der Variation Margins als Sicherheitsleistung zutreffend der Gegenansicht gefolgt.

V. Konsequenzen/Hinweise für die Praxis

Durch das Urteil des FG liegt eine erste Entscheidung zu § 5 Abs. 1a EStG vor. Wie der BFH sich im Revisionsverfahren (Az. XI R 32/23) zu den einzelnen streitigen Punkten positionieren wird, bleibt abzuwarten. Es ist daher anzuraten, entsprechende Rechtsbehelfsverfahren offen

zu halten. Offen ist auch, welche Auswirkungen die Einführung des § 254 HGB n. F. ab dem Jahr 2010 auf die Beurteilung des § 5 Abs. 1a EStG haben wird. Dazu sind soweit ersichtlich noch keine Entscheidungen ergangen.

Richter am FG Ben Dörnhaus

9 Zur Steuerbarkeit des Gewinns aus einer im Jahr 2002 erfolgten Veräußerung eines im Dezember 2000 teilweise unentgeltlich erworbenen Aktienpakets

Niedersächsisches FG, Urteil vom 14. 4. 2015 13 K 254/12 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: IX R 8/23).

1. Die Grundsätze der Rspr. zum veranlagungszeitraumbegrenzten Beteiligungsbegriff, die der BFH zu § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 4 EStG i. d. F. vom 24. 3. 1999 entwickelt hat (vgl. BFH-Urteil vom 11. 12. 2012 IX R 7/12, BFHE 239, 449, BStBl II 2013, 372), sind nicht auf die Absenkung der Beteiligungsgrenze durch das StSenkG vom 23. 10. 2000 auf 1 % anzuwenden (vgl. BMF-Schreiben vom 27. 5. 2013, BStBl I 2013, 721).

2. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG i. d. F. des StSenkG vom 23. 10. 2000 ist verfassungsgemäß.

3. § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG i. V. m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999 verstößt gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und ist nichtig, soweit in dem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 am 31. 3. 1999 entstanden sind und die entweder – bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt – nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder – bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes – sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können (vgl. BVerfG-Beschluss vom 7. 7. 2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl II 2011, 86).

4. Der vorstehend genannte verfassungsrechtliche Grundsatz gilt in entsprechender Anwendung des BVerfG-Beschlusses vom 7. 7. 2010 für die Herabsetzung der Beteiligungsgrenze von 10 % auf 1 % durch das StSenkG vom 23. 10. 2000.

EStG § 17 Abs. 1 Satz 1 und 4.

1–22 Streitig ist die Höhe des im Jahr 2002 anzusetzenden Gewinns aus der Veräußerung eines im Dezember 2000 teilweise unentgeltlich erworbenen Aktienpaketes.

Die Mutter des Kl. war bis Dezember 2000 Eigentümerin eines Aktienpaketes an der C-AG im Nennwert von insgesamt 200 000 DM. Dies entsprach einer Beteiligung am Kapital der Gesellschaft von 1,04 %. Die Aktien wurden nicht an der Börse gehandelt. Es handelte sich um vinkulierte Namensaktien. Mit Verträgen vom 5. 12. 2000 übertrug die Mutter des Kl. das Aktienpaket jeweils zur Hälfte an den Kl. und an dessen Schwester. Als Gegenleistung erhielt sie von ihren Kindern insgesamt 1 300 000 DM (jeweils 650 000 DM), die der Kl. über die Sparkasse D finanzierte. Dies entspricht einem Kurswert von 650 %. Im Dezember 2002 veräußerte der Kl. seinen Anteil an der C-AG im Rahmen eines Verkaufs der C-AG an die

B-Gruppe. Hierbei erzielte er einen Veräußerungserlös von 2 750 000 €.

Im Jahr 2004 wurde ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren gegen den Kl. eingeleitet, da er die Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung nicht erklärt hatte. Im Zusammenhang damit erließ das FA am 10. 5. 2004 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen Bescheid zur ESt 2002, in dem es die Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO schätzte. Dabei wurde im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein Veräußerungsgewinn gem. § 17 EStG i. H. v. 2 750 000 € erfasst und unter Anwendung des sog. Halbeinkünfteverfahrens bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt.

Hiergegen legte der Kl. am 9. 6. 2004 Einspruch ein. Zur Begründung verwies er auf seine am Vortag eingereichte Einkommensteuererklärung und beantragte, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. des § 17 EStG mit 0 € anzusetzen, da er von seiner Mutter, die ihrerseits zu 1,04 % an der C-AG beteiligt gewesen sei, im Dezember 2000 die Hälfte des Aktienpaketes entgeltlich erworben habe. Damit sei er im Zeitpunkt der Veräußerung des Aktienpaketes nicht zu mindestens 1 % an der AG beteiligt gewesen.

Im weiteren Verlauf war in mehreren Einspruchsverfahren sowohl des Kl. als auch seiner Schwester, in denen es um die schenkungs- und einkommensteuerliche Behandlung der Aktienübertragungen ging, insbesondere der Kurswert der Aktien im Zeitpunkt der Übertragung von der Mutter des Kl. auf den Kl. und seine Schwester streitig. Daraufhin schlossen die Beteiligten am 16. 10. 2007 eine tatsächliche Verständigung über die Feststellungen der Steuerfahndung. Darin verständigten sich der Kl. und seine Schwester mit der FinVerw. bezogen auf den Stichtag 5. 12. 2000 auf einen Kurswert der Aktien von 1 100 %.

Dementsprechend erließ das beklagte FA am 1. 11. 2007 einen Änderungsbescheid zur ESt 2002, in dem es die tatsächliche Verständigung umsetzte. Die Änderung erfolgte gem. § 164 Abs. 2 AO. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. In dem Bescheid teilte das FA die Übertragung des Aktienpaketes von der Mutter auf den Kl. in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang wie folgt auf:

Tatsächlicher Gesamtwert der übertragenen Aktien:	
100 000 DM x 1 100 % =	1 100 000 DM
davon	
entgeltlich erworben:	650 000 DM = 59,09 %
unentgeltlich erworben:	450 000 DM = 40,91 %

Soweit der Kl. die Beteiligung unentgeltlich erhielt, wurde ihm gem. § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG im Jahr der Veräußerung die „schädliche“ Beteiligung seiner Mutter zugerechnet. Da sich die Aktien seit Generationen im Familienbesitz befanden und jeweils weitervererbt wurden, schätzte das FA die AK des an den Kl. übertragenen Aktienpaketes in Anlehnung an den Nennwert mit 50 000 €.

Veräußerungsgewinn:	
Veräußerungserlös der unentgeltlich erworbenen Aktien:	
(40,91 % x 2 750 000 € =)	1 125 025 €
./ AK der Rechtsvorgängerin	
(50 000 € x 49,91 % =)	20 455 €
Veräußerungsgewinn:	1 104 570 €

Der so ermittelte Veräußerungsgewinn wurde im Änderungsbescheid im Hinblick auf das sog. „Halbeinkünfteverfahren“ mit 50 % (= 552 285 €) berücksichtigt.

Anschließend ruhte das Einspruchsverfahren gem. § 363 Abs. 2 AO bis zur Entscheidung des BVerfG über die dort anhängigen Verfahren zur Herabsetzung der Wesentlichkeitsgrenze des § 17 EStG (Reduzierung des Beteiligungs-

satzes auf 10 %) durch das StEntlG 1999/2000/2002. Nachdem das BVerfG mit Beschluss vom 7. 7. 2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05 und 2 BvR 1738/05 (BStBl II 2011, 86) über diese Verfahren entscheiden hatte, wurde das Einspruchsverfahren im April 2010 wieder aufgenommen.

Mit Einspruchsbescheid vom 18. 7. 2011, der mit einfachem Brief zur Post gegeben wurde, setzte das FA die ESt 2002 von bisher ... € auf ... € fest. Im Übrigen wies es den Einspruch als unbegründet zurück. Auf Grund der Entscheidung des BVerfG ist das beklagte FA der Auffassung, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Aktienanteils insoweit als nicht steuerbar anzusehen ist, als er auf den Wertzuwachs vor der Verkündung des StSenkG vom 23. 10. 2000 und damit auf die Zeit bis zum 26. 10. 2000 entfällt. Zur Ermittlung des danach anzusetzenden Veräußerungsgewinns trat der gemeine Wert der veräußerten Anteile zum 26. 10. 2000 an die Stelle der – hier ursprünglich geschätzten – AK.

Abzugsfähige AK:

Nennwert des Aktienpakets:	100 000,00 DM
davon unentgeltlich übertragen (40,91 %):	40 910,00 DM
tatsächlicher Wert (1.100 %):	450 000,00 DM
	230 081,35 €

Veräußerungsgewinn:

Veräußerungserlös der unentgeltlich erworbenen Aktien:	
(40,91 % x 2 750 000 € =)	1 125 025,00 €
./. tatsächlicher Wert dieser Anteile zum 26. 10. 2000	230 081,35 €
Veräußerungsgewinn:	894 943,65 €

Der so ermittelte Veräußerungsgewinn wurde im Hinblick auf das sog. „Halbeinkünfteverfahren“ mit 50 % berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 20. 8. 2012 erkundigte sich der Prozessbevollmächtigte des Kl., ob seine mit Schreiben vom 7. 6. 2011 zum Einspruchsverfahren übersandte Stellungnahme eingegangen sei, da er seither nichts mehr in der Sache gehört habe. Auf den Hinweis des FA, dass die Stellungnahme in der Einspruchsentscheidung vom 18. 7. 2011 berücksichtigt worden sei, teilte er mit Schreiben vom 29. 8. 2012 mit, die Einspruchsentscheidung vom 18. 7. 2011 liege ihm nicht vor. Zugleich bat er um die Übersendung einer Kopie bzw. die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung. Daraufhin übersandte das FA dem Prozessbevollmächtigten mit Schreiben vom 4. 9. 2012 eine als „nicht rechtsmittelfähige Zweitschrift“ bezeichnete Kopie der Einspruchsentscheidung vom 18. 7. 2011.

Am 17. 9. 2012 hat der Kl. Klage erhoben. Er ist der Auffassung, dass die Klage nicht verspätet sei, da er die Einspruchsentscheidung vom 18. 7. 2011 nicht erhalten habe. In der Sache trägt er zur Begründung vor, aus Sicht des Kl. sei eine gesonderte Bewertung der Aktien auf den 26. 10. 2000 vorzunehmen. Die Wertermittlung aus der tatsächlichen Verständigung sei hierfür nicht bindend. Im Rahmen des Steuerstrafverfahrens seien einzelne Verkäufe von Anteilen an der C-AG ermittelt worden. Daher sei bekannt, dass am 17. 10. 2000 Anteile mit einem Nennwert von 25 000 DM zu einem Kurswert von 1 300 % veräußert worden seien. Dieser Maßstab sei auch für die Bewertung der unentgeltlich erworbenen Anteile des Kl. auf den 26. 10. 2000 anzunehmen, da er zeitlich deutlich näher an dem Bewertungsstichtag liege als der 5. 12. 2000. Zum Beleg legte er in Kopie aus der Ermittlungsakte eine Aufstellung der Steuerfahndung über Aktienverkäufe der C-AG vor, die für den 17. 10. 2000 Verkäufe mit einem Kurswert von 1 300 % ausweisen. Der Veräußerungsgewinn sei damit wie folgt zu ermitteln:

Veräußerungserlös, der auf den unentgeltlich erworbenen Anteil entfällt

(40,91 % x 2 750 000 € =)	1 125 025,00 €
abzgl. tatsächlicher Wert dieser Anteile zum 26. 10. 2000	
100 000 DM x 1 300 % x 40,91 % (umgerechnet in Euro):	271 920,36 €
Veräußerungserlös:	853 104,64 €
Steuerpflichtig nach dem Halbeinkünfteverfahren:	426 552,32 €

Der Bekl. trägt vor, die Klage sei unzulässig, da sie nicht innerhalb der Monatsfrist erhoben worden sei. Der Vortrag des Klägersvertreters, den Einspruchsbescheid nicht erhalten zu haben, sei nicht glaubhaft. Auch in der Sache könne die Klage keinen Erfolg haben. Der Einspruchsentscheidung vom 18. 7. 2011 liege die tatsächliche Verständigung vom 16. 10. 2007 zu Grunde. Mit Abschluss der tatsächlichen Verständigung seien die Beteiligten an die Tatsachen gebunden. Nachträglich bekannt gewordene Tatsachen, die die tatsächliche Verständigung hätten beeinflussen können, wenn sie vorher bekannt geworden wären, beseitigen die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung nicht.

Aus den Gründen:

23 Die zulässige Klage hat in der Sache keinen Erfolg.

Klage ist zulässig, insbesondere fristgerecht

24 Die Klage ist zulässig. Insbesondere wurde die am 17. 9. 2012 eingegangene Klage nicht verspätet erhoben. Nach § 47 Abs. 1 FGO beträgt die Frist für die Erhebung der Anfechtungsklage einen Monat. Die Frist beginnt mit der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung (§ 47 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Einspruchsentscheidung vom 18. 7. 2011 wurde am selben Tag mit einfachem Brief zur Post gegeben. Nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt ein schriftlicher VA, der durch die Post übermittelt wird, bei einer Übermittlung im Inland am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, außer wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Im Zweifel hat die Behörde den Zugang des VA und den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen (§ 122 Abs. 2 letzter Halbsatz AO). Damit liegt eine gesetzliche Beweislastverteilung zu Lasten der Behörde vor. Will die Finanzbehörde diese Unsicherheiten vermeiden, dann muss sie den VA förmlich zustellen. Bestreitet der Bekanntgabeadressat, wie im Streitfall der Prozessbevollmächtigte des Kl., dass ihm der Einspruchsbescheid überhaupt zugegangen ist, obliegt dem FA der volle Beweis über den Zugang. Von dem Bekanntgabeadressaten kann kein substantiiertes Vortrag über die für den Nichtzugang ursächlichen Gründe erwartet werden (Koenig, AO, 3. Aufl., § 122 Rz. 64 ff., m. w. N. auch auf die Rspr.). Bei einem Rechtsanwalt oder Steuerberater ist ein Organisationsmangel (Fehlen eines Posteingangsbuchs bzw. Fristenkontrollbuchs) für sich allein kein ausreichendes Indiz für den Zugang, sondern kann allenfalls anderweitige Indizien für den Zugang verstärken (BFH-Urteil vom 31. 5. 2005 IR 103/04, BFH/NV 2005, 1663). Derartige Indizien hat das beklagte FA weder vorgetragen noch sind Indizien hierfür sonst ersichtlich. Zwar trägt das beklagte FA insoweit vor, durch den Einspruchsbescheid sei die ESt 2002 von ... € auf ... € herabgesetzt worden. Hierdurch sei es bei dem Kl. zu einer Erstattung von ... € gekommen. Der Vortrag des Klägersvertreters, den Einspruchsbescheid vom 18. 7. 2011 nicht erhalten und von seiner Existenz erst durch die Nachfrage vom August 2012 erfahren zu haben, sei daher nicht glaubhaft. Ebenso widerspreche es jeder Lebenserfahrung, dass – wie vom Klägersvertreter vorgetragen – auch eine zweite von dem FA in dem Parallelverfahren am selben Tag in einem gesonderten Briefumschlag zur Post gegebene Einspruchsentscheidung nicht zugegangen sein soll. Dies reicht zur Überzeugung des Senats jedoch

nicht aus, um daraus den Schluss zu ziehen, dass der Klägervertreter die am 18.7.2011 zur Post gegebene Einspruchsentscheidung tatsächlich erhalten hat. Dies gilt umso mehr, als der Klägervertreter glaubhaft versichert hat, dass er die Proberechnung des FA vom 8.4.2011 an seinen Mandanten mit dem Hinweis weitergeleitet hat, dass es in jedem Fall zu einer größeren Erstattung kommen werde.

25 Die fehlende Bekanntgabe wurde daher erst im Zeitpunkt des Zugangs der (nichtrechtsmittelfähigen) Zweitschrift der Einspruchsentscheidung mit Schreiben vom 4.9.2012 geheilt. Danach wurde die Monatsfrist des § 47 FGO durch die am 17.9.2012 eingegangene Klage gewahrt.

Klage ist unbegründet

26 Die Klage ist nicht begründet. Der geänderte Bescheid zur ESt 2002 vom 1.11.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.7.2011 ist rechtmäßig und verletzt den Kl. nicht in seinen Rechten. Zu Recht hat das beklagte FA den Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der C-AG mit 894 946,65 € (im Halbeinkünfteverfahren: 447 472 €) angesetzt.

27 Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der hier anzuwendenden Fassung des StSenkG vom 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer KapG, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war. Hat der Veräußerer den veräußerten Anteil innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben, so gilt § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG entsprechend, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger oder, sofern der Anteil nacheinander unentgeltlich übertragen worden ist, einer der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre i. S. von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG beteiligt war. Veräußerungsgewinn i. S. des § 17 Abs. 1 EStG ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die AK übersteigt (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG). Hat der Veräußerer den veräußerten Anteil unentgeltlich erworben, so sind als AK des Anteils die AK des Rechtsvorgängers maßgebend, der den Anteil zuletzt entgeltlich erworben hat (§ 17 Abs. 2 Satz 3 EStG).

§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG

28 1. Das beklagte FA hat zu Recht angenommen, dass die Veräußerung der Beteiligung an der C-AG durch den Kl. im Jahr 2002 nach § 17 Abs. 1 Satz 1 und 4 EStG steuerpflichtig ist. Zwar war der Kl. nicht innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung der Anteile am Kapitalvermögen der Gesellschaft zu mindestens 1 % beteiligt gewesen. Jedoch sind nach § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG auch solche Beteiligungen zu berücksichtigen, die zwar weniger als 1 % betragen, aber unentgeltlich von einem Rechtsvorgänger erworben wurden, der innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 % beteiligt war.

29 a) Die Mutter des Kl. besaß ein Aktienpaket der C-AG im Nennwert von insgesamt 200 000 DM. Dies entsprach einem Anteil am Kapitalvermögen von 1,04 %. Dieses Aktienpaket übertrug sie mit Vertrag vom 5.12.2000 je zur Hälfte an den Kl. und dessen Schwester. Als Gegenleistung erhielt sie von dem Kl. 650 000 DM. Das entspricht einem Kurswert von 650 %. Tatsächlich lag der Kurswert ausweislich der zwischen den Beteiligten am 16.10.2007 geschlossenen und insoweit bindenden tatsächlichen Verständigung bei 1 100 %. Das beklagte FA hat den Erwerb der Beteiligung durch den Kl. daher zutreffend in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Anteil aufgeteilt. Der Anteil des Kl. an der C-AG lag damit zwar unter 1 %. Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG ist der Veräußerungsgewinn

bei ihm aber zu erfassen, soweit der Erwerb unentgeltlich erfolgte.

Kein veranlagungsbezogener Beteiligungsbegriff

30 b) Diesem Ergebnis steht nicht die zu § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 4 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) entwickelte Rspr. des BFH zum veranlagungszeitraumbezogenen Beteiligungsbegriff entgegen (vgl. BFH-Urteile vom 11.12.2012 IX R 7/12, BFHE 239, 449, BStBl II 2013, 372; vom 16.4.2013 IX R 47/12, BFH/NV 2013, 1915). Die Grundsätze dieser Rspr. sind auf die Absenkung der Beteiligungsgrenze durch das StSenkG vom 23.10.2000 auf 1 % nicht anzuwenden. Seit der Absenkung der Beteiligungsgrenze auf 1 % durch das StSenkG ist nach dem Gesetzeswortlaut des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG Tatbestandsvoraussetzung, dass der Stpfl. „innerhalb der letzten 5 Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war“. Anders als die Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 ab dem VZ 1999 enthält § 17 Abs. 1 EStG i. d. F. des StSenkG den Begriff der Wesentlichkeit der Beteiligung nicht mehr (ebenso BMF-Schreiben vom 27.5.2013 IV C 6 – S 2244/12/10001, BStBl I 2013, 721).

Die Herabsenkung auf die 1 %-Grenze gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG i. d. F. des StSenkG vom 23.10.2000 ist verfassungsgemäß

31 c) Die Herabsetzung der Beteiligungsgrenze in § 17 Abs. 1 EStG auf 1 % am Kapital der Gesellschaft ist zur Überzeugung des Senats auch nicht verfassungswidrig. Der Senat schließt sich insoweit den Ausführungen des BFH in seinem Urteil vom 24.10.2012 IX R 36/11 (BFHE 239, 334, BStBl II 2013, 164, Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. des BVerfG: 2 BvR 364/13) an. Danach verstößt die in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung des StSenkG enthaltene 1 %-Grenze für die Steuerbarkeit von Gewinnen aus Beteiligungsveräußerungen nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, sondern bewegt sich innerhalb der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit (BFH-Urteil vom 24.10.2012 IX R 36/11, BFHE 239, 334, BStBl II 2013, 164, m. w. N.). Nicht zu beanstanden ist auch die steuerliche Erfassung von Wertsteigerungen von der Gesetzesverkündung bis zum Inkrafttreten der 1 %-Grenze (BFH-Urteil vom 24.10.2012 IX R 36/11, BFHE 239, 334, BStBl II 2013, 164, m. w. N.).

Verfassungskonforme Auslegung – Vertrauensschutz

32 2. Die Regelungen des § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 4 EStG i. d. F. des StSenkG vom 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) sind nur im Rahmen einer eingeschränkten verfassungskonformen Auslegung anwendbar. Das BVerfG hat mit Beschluss vom 7.7.2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 (BVerfGE 127, 61, BStBl II 2011, 86) entschieden, dass § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG i. V. m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes verstößt und nichtig ist, soweit in dem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31.3.1999 entstanden sind und die entweder – bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt – nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder – bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes – sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können. Auf die Herabsenkung der Beteiligungsgrenze von 10 % auf 1 % durch das StSenkG vom 23.10.2000 sind diese verfassungsrechtlichen Grundsätze entsprechend anzuwenden. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten auch grundsätzlich kein Streit. Zwischen den Beteiligten ist allerdings streitig, wie hoch die Wertsteige-

rungen sind, die nach dem BVerfG-Beschluss anzusetzen sind.

33 a) Gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der zu versteuernde Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die AK übersteigt. Hat der Veräußerer den veräußerten Anteil unentgeltlich erworben, so sind als AK des Anteils die AK des Rechtsvorgängers maßgebend, der den Anteil zuletzt entgeltlich erworben hat (§ 17 Abs. 2 Satz 3 EStG). Der Veräußerungspreis beträgt im Streitfall unstreitig insgesamt 2 750 000 €. Angefallene Veräußerungskosten sind nicht geltend gemacht worden. Die AK der Beteiligung brauchen im vorliegenden Fall nicht ermittelt zu werden. Dies hat seinen Grund darin, dass in entsprechender Anwendung des BVerfG-Beschlusses vom 7.7.2010 die Wertsteigerungen bis zur Verkündung des StSenkG am 26.10.2000 nicht berücksichtigt werden dürfen. In der tatsächlichen Verständigung vom 16.10.2007 haben sich die Beteiligten auf einen Kurswert auf den Stichtag 5.12.2000 i. H. v. 1 100 % geeinigt. Das beklagte FA hat diesen Wert auch für den Stichtag 26.10.2000 zu Grunde gelegt. Der Kl. ist der Auffassung, dass der Wert der Aktien zum Stichtag 26.10.2002 mit 1 300 % anzusetzen sei. Hierzu beruft er sich auf eine Aufstellung der Steuerfahndung aus der Ermittlungsakte, die für den 17.10.2002 Aktienverkäufe mit einem Nennwert von 25 000 DM zu einem Kurswert von 1 300 % ausweist.

34 b) Das beklagte FA hat zu Recht den verwirklichten Veräußerungsgewinn mit 894 946,65 € (im Halbeinkünfteverfahren: 447 442 €) angesetzt. Dies ergibt sich auch dann, wenn man mit dem Kl. zusammen davon ausgeht, dass der Wert der Aktien zum Stichtag 26.10.2002 bei 1 300 % gelegen hat.

35–36 In entsprechender Anwendung des BVerfG-Beschlusses vom 7.7.2010 dürfen bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns diejenigen Wertsteigerungen nicht erfasst werden, die bis zur Verkündung des StSenkG vom 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) am 26.10.2002 entstanden sind (BVerfG-Beschluss vom 7.7.2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl II 2011, 86). Nicht zu beanstanden ist dagegen die steuerliche Erfassung von Wertsteigerungen, die erst nach der Verkündung des Gesetzes am 26.10.2002 entstanden sind (vgl. BVerfG-Beschluss vom 7.7.2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl II 2011, 86, unter B. I. 2.). Der Wert der Kl. veräußerten Aktien lag im Dezember 2002 unstreitig bei annähernd 5 380 % (Verkaufserlös von 2 750 000 €). Ausweislich der am 16.10.2007 geschlossenen und zwischen den Beteiligten verbindlichen tatsächlichen Verständigung lag der Kurswert der Aktien zum Stichtag 5.12.2000 bei 1 100 %. Der Wert der Aktien ist damit im Zeitraum von Dezember 2000 bis Dezember 2002, und damit nach Verkündung des StSenkG vom 23.10.2000 am 26.10.2000, um 4 280 % gestiegen. Diese erst nach der Verkündung des StSenkG am 26.10.2000 eingetretene Wertsteigerung war daher bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nicht außer Ansatz zu lassen. Danach ermittelt sich der Veräußerungsgewinn wie folgt:

Veräußerungsgewinn:	
Veräußerungserlös der unentgeltlich erworbenen Aktien:	
(40,91 % x 2 750.000 € =)	1 125 025,00 €
./. tatsächlicher Wert dieser Anteile zum	
5.12.2000	230 081,35 €
Veräußerungsgewinn:	894 943,65 €
(Wertsteigerung vom 5.12.2000 bis zur	
Veräußerung im Dezember 2002)	

37–38 Der so ermittelte Veräußerungsgewinn ist im Hinblick auf das sog. „Halbeinkünfteverfahren“ mit 50 % zu berücksichtigen. ...

Revisionszulassung

39 Die Rev. wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

Anmerkung

I. Sachverhalt

Das FG hatte über die Höhe eines Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG zu entscheiden. Dem lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die Mutter des Kl. war bis Dezember 2000 Eigentümerin eines Aktienpaketes an der C-AG im Nennwert von insgesamt 200 000 DM. Dies entsprach einer Beteiligung am Kapital der AG i. H. v. 1,04 %. Die Aktien wurden nicht an der Börse gehandelt. Mit Verträgen vom 5.12.2000 übertrug die Mutter des Kl. das Aktienpaket jeweils zur Hälfte an den Kl. und an dessen Schwester (zum Verfahren der Schwester Niedersächsisches FG, Urteil vom 14.4.2015 13 K 255/12, juris, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 9/23). Als Gegenleistung erhielt sie von ihren Kindern insgesamt 1 300 000 DM (jeweils 650 000 DM). Dies entspricht einem Kurswert von 650 %. Im Dezember 2002 veräußerte der Kl. seine Anteile an der C-AG und erzielte hierbei einen Veräußerungserlös i. H. v. 2 750 000 €. Am 16.10.2007 schlossen der Kl. und seine Schwester mit der FinVerw. eine tatsächliche Verständigung, nach der bezogen auf den Stichtag 5.12.2000 von einem Kurswert der Aktien von 1 100 % auszugehen ist.

Das beklagte FA teilte die Übertragung des Aktienpakets in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang auf und setzte bezogen den unentgeltlichen Erwerb (vor Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens) einen Veräußerungsgewinn i. H. v. 894 944 € an. Hiergegen wandte sich der Kl. mit der Klage. In entsprechender Anwendung des BVerfG-Beschlusses vom 7.7.2010 seien die Wertsteigerungen bis zur Verkündung des StSenkG am 26.10.2000 nicht zu berücksichtigen. Der Wert der Aktien zu diesem Stichtag sei mit 1 300 % anzusetzen.

II. Die Entscheidung des FG

Das FG hat die Klage abgewiesen. Der Bekl. habe den Erwerb der Beteiligung zutreffend in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Anteil aufgeteilt (vgl. hierzu auch FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 22.3.2023 2 K 1617/19, EFG 2023, 923, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 15/23). Bezogen auf den unentgeltlichen Erwerb seien die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG erfüllt.

Der BFH (Urteile vom 11.12.2012 IX R 7/12, BFHE 239, 449, BStBl II 2013, 372; vom 16.4.2013 IX R 47/12, BFH/NV 2013, 1915) hat entschieden, dass der Beteiligungsbegriff gem. § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG i. d. F. StEntlG 1999/2000/2002 veranlagungszeitraumbezogen auszulegen ist, indem das Tatbestandsmerkmal „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt“ in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG für jeden abgeschlossenen VZ nach der in diesem VZ jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen ist. Diese Rspr. sei – so das FG – nicht auf die Absenkung der Beteiligungsgrenze durch das StSenkG vom 23.10.2000 auf 1 % anzuwenden (vgl. Rz. 30).

Ferner sei die Herabsetzung der Beteiligungsgrenze in § 17 Abs. 1 EStG auf 1 % verfassungsgemäß.

Schließlich dürften aus Gründen des Vertrauensschutzes in entsprechender Anwendung des BVerfG-Beschlusses vom 7.7.2010 bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns diejenigen Wertsteigerungen nicht erfasst werden, die bis zur Verkündung des StSenkG am 26.10.2000 ent-

standen seien. Vorliegend seien die Wertsteigerungen nach Verkündung des StSenkG größer als der angesetzte Veräußerungsgewinn.

III. Hinweise für die Praxis

Gegen das Besprechungsurteil hat der Kl. Revision eingelegt. Das Revisionsverfahren wurde bisher unter dem Az. IX R 37/15 geführt. Dort war es bis zu einer Entscheidung des BVerfG in dem Verfahren 2 BvR 364/13 ausgesetzt. In diesem Verfahren hat das BVerfG mit Beschluss vom 6. 1. 2023 die erhobene Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen und ausgeführt, dass das Absenken der Beteiligungsgrenze nach § 17 EStG durch das StSenkG 2001/2002 auf 1 % mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sei.

Mithin ist damit der Aussetzungsgrund für das Revisionsverfahren IX R 37/15 entfallen. Es wird nunmehr unter dem Az. IX R 8/23 fortgeführt. In diesem könnte u. a. geklärt werden, ob die fehlende Begrifflichkeit einer „wesentlichen Beteiligung“ in der geänderten Fassung des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG i. d. F. des StSenkG vom 23. 10. 2000 bei Unentgeltlichkeitsfällen des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG tatsächlich – so wie das FG meint – zu keiner „veranlagungszeitraumbezogenen“ Betrachtung führt (vgl. hierzu auch Levedag in Schmidt, EStG, 42. Aufl. 2023, § 17 Rz. 71). Insoweit ist zu beachten, dass § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG i. d. F. des StSenkG vom 23. 10. 2000, den das FG vorliegend angewandt hat, noch das Tatbestandsmerkmal „wesentlich beteiligt“ enthält.

Richter am FG Dr. Sebastian Falk

10 Die an Sicherungsverwahrte gezahlte Vergütung für ihre Arbeit in Werkstätten der JVA gehört zu den steuerbaren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

FG Münster, Urteil vom 20. 9. 2023 14 K 1227/21 E – vorläufig nicht rechtskräftig.

Sicherungsverwahrte, die eine ihnen gem. § 31 SVVollzG NRW angebotene Arbeit in einer Werkstatt der JVA annehmen und hierfür eine Vergütung gem. § 32 SVVollzG NRW erhalten, beziehen steuerbare Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und nicht sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG. Die Einnahmen sind – wenn nicht höhere tatsächliche Werbungskosten nachgewiesen werden – um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag zu mindern.

EStG § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 22 Nr. 3; SVVollzG NRW § 31, § 32.

1–27 Zu entscheiden ist, ob der Kläger aus seiner Tätigkeit in der Schreinerei in einer Justizvollzugsanstalt (JVA) steuerbare Einkünfte erzielt und wenn dies der Fall ist, ob diese zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören und deshalb ein Pauschbetrag für Werbungskosten i. H. v. 1 000 € gem. § 9a Satz 1 Nr. 1a EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung anzusetzen ist.

Der Kläger wird im Streitjahr 2019 allein zur Einkommensteuer veranlagt. Er befindet sich – nach der Verbüßung einer langjährigen Haftstrafe – seit vielen Jahren als „Untergebrachter“ in Sicherungsverwahrung in der JVA X-Stadt. Er arbeitet dort regelmäßig in der anstaltseigenen Schreinerei und erhält hierfür eine Vergütung gem. § 32 des Gesetzes zur Regelung des Vollzuges der Sicherungsverwahrung in Nordrhein-Westfalen (SVVollzG NRW) – im

Streitjahr i. d. F. vom 7. 4. 2017. Seine Vergütung belief sich im Streitjahr auf insgesamt 14 179,11 €. Hiervon wurden Beiträge zur Arbeitslosenversicherung i. H. v. 177,26 € einbehalten.

In der Einkommensteuererklärung für 2019 erklärte der Kläger einen Bruttoarbeitslohn aus nichtselbständiger Arbeit i. H. v. 14 179,11 €.

Mit Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 20. 11. 2020 setzte der Beklagte die Einkommensteuer auf 897 € fest. Hierbei berücksichtigte der Beklagte die Vergütung des Klägers aus der Schreinerei der JVA als sonstige Einkünfte i. S. des § 22 Nr. 3 EStG. Ein Arbeitnehmerpauschbetrag blieb daher unberücksichtigt.

Den hiergegen eingelegten Einspruch, mit dem der Kläger im Ergebnis den Ansatz eines Arbeitnehmer-Pauschbetrags begehrte, wies der Beklagte als unbegründet zurück.

Der Kläger hat Klage erhoben. Zur Begründung führte er zunächst aus, dass seine Einnahmen aus der Arbeit in der Schreinerei um den Werbungskostenpauschbetrag nach § 9a EStG i. H. v. 1 000 € zu mindern seien, da seine dortige Beschäftigung als nichtselbständige Arbeit i. S. von § 19 EStG einzuordnen sei. Er arbeite in einem besonderen Beschäftigungsverhältnis seit einigen Jahren in der Schreinerei der JVA. Seine wöchentliche Arbeitszeit betrage regelmäßig 39 Stunden. Er sei weisungsgebunden. Für seine Arbeit erhalte er nur eine gesetzlich festgelegte geringe (Stunden-)Vergütung, welche deutlich unter dem gesetzlichen Mindestlohn aber über dem Lohn der Strafgefangenen liege. Die monatliche Vergütung sei abhängig von den geleisteten Arbeitsstunden. Er besitze zwar keinen klassischen Arbeitsvertrag, sei aber – anders als Strafgefangene – nicht zur Arbeit verpflichtet und könne über die geleisteten Arbeitsstunden Einfluss auf die Höhe seiner Vergütung nehmen. Von seiner Bruttovergütung würden zudem Beiträge zur Arbeitslosenversicherung (im Jahr 2019 insgesamt 178 €) einbehalten.

Im weiteren Verlauf macht der Kläger überdies geltend, dass seine Vergütung aus der Schreinerei der JVA nicht steuerbar sei. Bei der Beschäftigung von Gefangenen und Untergebrachten in Betrieben der JVA stehe – auch nach der Entscheidung des BVerfG vom 1. 7. 1998 2 BvR 441/90 – die Resozialisierung und nicht die Einnahmeerzielung im Vordergrund. Die Vergütung falle deshalb nicht in den Regelungsbereich des EStG und sei weder nach § 19 EStG noch nach § 22 EStG zu besteuern. Deshalb werde auch keine Lohnsteuer einbehalten.

Der Beklagte ist dagegen der Ansicht, dass der Kläger sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG erzielt habe. Er unterläge als Untergebrachter zwar teilweise anderen Regelungen als Gefangene. So habe der Kläger – anders als ein Gefangener – das Recht, eine Arbeit abzulehnen (vgl. § 31 Abs. 1 SVVollzG NRW). Dies ändere aber nichts daran, dass der Kläger seine Vergütung als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG zu versteuern habe. Für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fehle es – ebenso wie bei Strafgefangenen – an einem Dienstverhältnis. Die Vergütung sei auch steuerbar. Sie sei dem Grunde und der Höhe nach durch die Tätigkeit des Klägers veranlasst, so dass die Leistung der Erwerbssphäre zuordnen sei. Dabei trete in den Hintergrund, dass die Tätigkeit gem. § 31 SVVollzG NRW darauf ausgelegt sei, die „Fähigkeiten und Fertigkeiten für eine regelmäßige Erwerbstätigkeit zur Sicherung des Lebensunterhaltes nach der Entlassung zu vermitteln, zu fördern und zu erhalten“.

Aus den Gründen:

28 Die zulässige Klage ist teilweise begründet.

29 Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 20. 11. 2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. 4. 2021 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO, soweit der Beklagte die Einkünfte des Klägers nicht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet und deshalb keinen Werbungskostenpauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 1a EStG einkommensteuermindern berücksichtigt hat.

30 Im Übrigen – hinsichtlich der Steuerbarkeit der Einkünfte – ist die Klage unbegründet.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

31 1. Der Kläger erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 19 EStG.

32 Der Begriff der „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ erfährt in der maßgeblichen Zuordnungsvorschrift des § 19 EStG keine konkrete Definition. Vielmehr wird dort beispielhaft aufgezählt, welche Bezüge, Zuwendungen und Aufwendungen zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit zählen (vgl. auch Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 19 EStG Rz. 1). Eine Zuordnung von Einnahmen zur Einkunftsart des § 19 EStG erfolgt im Wege einer Qualifikation, ob die zu beurteilenden Einnahmen der beispielhaften Aufzählung des § 19 EStG zuzuordnen sind und durch die Betätigung einer Person als Arbeitnehmer veranlasst sind. Da die Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG) nach der ständigen Rspr. des BFH den Arbeitnehmerbegriff zutreffend auslegt, sind deren Grundsätze bei der Qualifikation, ob ein Arbeitnehmerverhältnis vorliegt, heranzuziehen (BFH-Urteil vom 18. 6. 2015 VI R 77/12, BFHE 250, 132, BStBl II 2015, 903; FG München, Urteil vom 2. 12. 2021 13 K 1971/20, EFG 2022, 316).

Arbeitnehmer gem. § 1 Abs. 1 LStDV

33 § 1 Abs. 1 LStDV sieht dabei solche Personen als „Arbeitnehmer“ an, die im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Ein „Dienstverhältnis“ in diesem Sinne liegt vor, wenn die betroffene Person dem Arbeitgeber ihre Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers Weisungen zu folgen verpflichtet ist (§ 1 Abs. 2 LStDV; BFH-Urteil vom 22. 2. 2012 X R 14/10, BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511; FG München, Urteil vom 2. 12. 2021 13 K 1971/20, EFG 2022, 316).

„Arbeitnehmer“ als Typusbegriff

34 Ob eine steuerpflichtige Person mit einer bestimmten Betätigung Arbeitnehmer ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (BFH-Urteil vom 14. 6. 1985 VI R 152/82, BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661). Beim Begriff des „Arbeitnehmers“ als nichtselbständig Tätigem handelt es sich um einen offenen Typusbegriff, der nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden kann (BFH-Urteil vom 14. 6. 2007 VI R 5/06, BFHE 218, 233, BStBl II 2009, 931, unter II. 1.). Im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung sind nach der höchstrichterlichen Rspr. insbesondere die folgenden Merkmale von Bedeutung, die für eine Arbeitnehmereigenschaft sprechen können (vgl. die Aufzählungen in den BFH-Urteilen vom 14. 6. 1985 VI R 152/82, BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661; vom 30. 5. 1996 V R 2/95, BFHE 180, 213, BStBl II 1996, 493, unter II. 1.):

- persönliche Abhängigkeit,
- Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit,
- feste Arbeitszeiten,

- Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort,
- feste Bezüge,
- Urlaubsanspruch,
- Anspruch auf sonstige Sozialleistungen,
- Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall,
- Überstundenvergütung,
- zeitlicher Umfang der Dienstleistungen,
- Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit,
- fehlendes Unternehmerrisiko,
- fehlende Unternehmerinitiative,
- kein Kapitaleinsatz,
- keine Pflicht zur Beschaffung von Arbeitsmitteln,
- Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern,
- Eingliederung in den Betrieb,
- geschuldet wird die Arbeitskraft, nicht aber ein Arbeitserfolg,
- Ausführung von einfachen Tätigkeiten, bei denen eine Weisungsabhängigkeit die Regel ist (BFH-Urteil vom 22. 2. 2012 X R 14/10, BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511, Rz. 31; FG München, Urteil vom 2. 12. 2021 13 K 1971/20, EFG 2022, 316).

Zugehörige Einkünfte

35 Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u. a. Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Ein Vorteil wird für eine Beschäftigung gewährt, wenn er durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst worden ist. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist gegeben, wenn sich die Einnahmen im weitesten Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft der arbeitenden Person erweisen (ständige Rspr., vgl. BFH-Urteile vom 22. 3. 1985 VI R 170/82, BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529; vom 22. 3. 1985 VI R 26/82, BFHE 143, 539, BStBl II 1985, 641; vom 25. 5. 1992 VI R 18/90, BFHE 169, 22, BStBl II 1993, 45; vom 30. 5. 2001 VI R 159/99, BFHE 195, 364, BStBl II 2001, 815; vom 14. 4. 2005 VI R 134/01, BFHE 209, 361, BStBl II 2005, 569; FG München, Urteil vom 2. 12. 2021 13 K 1971/20, EFG 2022, 316).

Kläger ist Arbeitnehmer

36 In Anwendung dieser Kriterien ist der Senat im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse davon überzeugt, dass der Kläger als Arbeitnehmer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis erzielt. Hierfür sprechen folgende Kriterien:

37 Der Kläger ist als Untergebrachter – anders als Strafgefangene – nicht zur Arbeit verpflichtet. So regelte § 31 Abs. 1 Satz 1 SVVollzG NRW in der im Streitjahr und bis zum 27. 4. 2022 geltenden Fassung noch ausdrücklich: „Die Untergebrachten sind zur Arbeit nicht verpflichtet.“ Gemäß § 31 Abs. 1 Satz 2 SVVollzG NRW soll den Untergebrachten Arbeit angeboten werden. Nehmen die Untergebrachten eine Beschäftigung an, darf diese nicht zur Unzeit niedergelegt werden (§ 31 Abs. 1 Satz 3 SVVollzG NRW). Der Kläger arbeitet danach in der Schreinerei der JVA X-Stadt auf Grund seines freien Entschlusses. Dabei ist er in die Arbeitsorganisation in der Schreinerei – in der über 40 weitere Insassen der JVA X-Stadt beschäftigt sind – eingebunden.

den. Er ist nach eigenen und unbestrittenen Angaben weisungsgebunden hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit. Er hat sich grundsätzlich an feste – von der JVA X-Stadt vorgegebene – Arbeitszeiten zu halten. Die Ausübung der Tätigkeit erfolgt gleichbleibend an einem bestimmten Ort, der Schreinerei in der JVA X-Stadt. Bezogen auf die geleisteten Stunden erhält der Kläger eine feste Vergütung, die auf Grund des Abstandsgebots zu Gefangenen über der Vergütung von Gefangenen liegt (vgl. § 32 SVVollzG NRW). Er hat zwar keinen Urlaubsanspruch, aber gem. § 33 SVVollzG NRW Anspruch auf bezahlte Freistellung, denn gem. § 33 Abs. 1 Satz 1 SVVollzG NRW haben Untergebrachte, wenn sie ein halbes Jahr lang gearbeitet haben, Anspruch auf zehn Tage der Freistellung von der Arbeit. Für die Zeit der Freistellung erhalten sie gem. § 33 Abs. 3 SVVollzG NRW ein Arbeitsentgelt in Höhe des Durchschnitts der in den letzten drei Monaten vor der Freistellung gutgeschriebenen Bezüge. Der Kläger zahlt in die Arbeitslosenversicherung ein. Nehmen Untergebrachte während der Zeit der Beschäftigung an bestimmten (z. B. psychiatrischen) Behandlungsmaßnahmen teil, erhalten sie gem. § 34 SVVollzG NRW eine nach dem entgangenen Arbeitsentgelt bemessene Ausfallentschädigung. „Überstunden“ werden insofern vergütet, als dass alle erbrachten Arbeitsstunden bezahlt werden. Nach dem unbestrittenen Vortrag des Klägers arbeitet er regelmäßig 39 Stunden in der Woche, was einer üblichen Vollzeitstelle eines Arbeitnehmers entspricht. Er ist unselbständig in der Organisation und Durchführung seiner Tätigkeit. Er trägt kein Unternehmerrisiko und muss keine Unternehmerinitiative entfalten. Er erbringt keinen Kapitaleinsatz und muss seine Arbeitsmittel nicht selbst beschaffen. Er ist in den Betrieb der Schreinerei der JVA X-Stadt eingegliedert und muss dort mit anderen Mitarbeitern zusammenarbeiten. Er schuldet seine Arbeitskraft und keinen Arbeitserfolg. Die Ausübung der Tätigkeit dürfte, zumal der Kläger in diesem Bereich keine Ausbildung absolviert hat, einfacherer Art sein.

38 Dass der Kläger nur in die Arbeitslosenversicherung und nicht in die weiteren Sozialversicherungen einzahlt, spricht bei einer Gesamtbetrachtung nicht entscheidend gegen eine (steuerliche) Arbeitnehmereigenschaft.

39 Auch die – im Übrigen nicht seltene – in § 32 SVVollzG NRW gesetzlich festgelegte Höhe der Vergütung spricht nicht entscheidungserheblich gegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Einkünfte aus einem Dienstverhältnis

40 Der Kläger erzielt die Einkünfte auch aus einem Dienstverhältnis. Soweit teilweise die Ansicht vertreten wird, dass ein Dienstverhältnis nur bei freiwilliger Begründung angenommen werden könne und Strafgefangene wegen der Regelungen zur Arbeitspflicht in §§ 41 und 43 StrVG nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig würden (vgl. Plüger in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 19 EStG Rz. 72; a. A. Eisgruber in Kirchhof/Seer, EStG, § 19 Rz. 54; Krüger in Schmidt, EStG, 42. Aufl. 2023, § 19 Rz. 12; Geserich in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 19 EStG Rz. 59), kann dies hier dahingestellt bleiben, da der Kläger als Untergebrachter – wie ausgeführt – gem. § 31 Abs. 1 SVVollzG NRW nicht zur Arbeit verpflichtet ist, sondern das Arbeitsangebot freiwillig angenommen hat. Außerdem hat das BVerfG mit Urteil vom 4. 5. 2011 2 BvR 2333/08, 2 BvR 2365/09, 2 BvR 571/10, 2 BvR 740/10, 2 BvR 1152/10 (BVerfGE 128, 326) entschieden, dass die Unterbringung von Sicherungsverwahrten in deutlichem Abstand zum Strafvollzug auszugestaltet ist (sog. „Abstandsgebot“). Eine Gleichbehandlung von Untergebrachten mit Gefangenen ist daher gerade nicht geboten.

Einkünfte sind auch steuerbar

41 2. Soweit der Kläger der Ansicht ist, dass seine Bezüge für die Tätigkeit in der Schreinerei der JVA X-Stadt nicht

steuerbar seien, weil sie zu keiner der sieben Einkunftsarten nach dem EStG gehörten, ist die Klage unbegründet.

42 Die Bezüge gehören – wie ausgeführt – zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i. S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Dass den Untergebrachten gem. § 31 Abs. 1 SVVollzG NRW die Arbeit – neben arbeitstherapeutischen Maßnahmen, schulischer und beruflicher Bildung sowie sonstigen Tätigkeiten – zur Beschäftigung angeboten wird und dass die Beschäftigung gem. § 31 Abs. 2 SVVollzG NRW insbesondere dazu dienen soll, die Fähigkeiten und Fertigkeiten für eine regelmäßige Erwerbstätigkeit zur Sicherung des Lebensunterhalts nach der Entlassung zu vermitteln, zu fördern und zu erhalten, steht dem nicht entgegen. Ein besonderes Motiv des Arbeitgebers für die Beschäftigung von Arbeitnehmern (und die Zuwendung von Arbeitslohn) oder des Arbeitnehmers für das Eingehen des Dienstverhältnisses – beispielsweise zur Integration von Menschen mit Behinderung oder zu Ausbildungszwecken – lässt den Veranlassungszusammenhang zum Dienstverhältnis und die Steuerbarkeit der Einkünfte nicht entfallen, zumal der Kläger selbst dargelegt hat, dass er die Tätigkeit auch zur Einkünfterzielung – beispielsweise für Unterhaltszahlungen – aufgenommen hat. Damit ist die Tätigkeit – zumindest auch – auf die Einkommensmehrung durch Leistungsaustausch gerichtet (vgl. BFH-Urteil vom 14. 9. 1999 IX R 88/95, BFHE 189, 424, BStBl II 1999, 776).

Sonstige Einkünfte formell subsidiär

43 3. Ob sich die Tätigkeit des Klägers auch unter die Voraussetzungen von sonstigen Einkünften i. S. von § 22 Nr. 3 EStG subsumieren lässt, kann vor dem Hintergrund der Subsidiaritätsklausel in § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG dahingestellt bleiben.

Abzug Arbeitnehmerpauschbetrag

44–46 4. Da der Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt, ist gem. § 9a Satz 1 Nr. 1a EStG in der damaligen Fassung ein Arbeitnehmerpauschbetrag von 1 000 € bei der Einkommensteueranlagung für 2019 einkommensteuermindernd zu berücksichtigen. ...

Nebenentscheidungen und Zulassung der Revision

47 7. Die Revision wird gem. § 115 Abs. 1 FGO zur Fortbildung des Rechts und wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

Anmerkung

I. Problemstellung

Das Gericht hatte zu entscheiden, ob die Vergütung, die ein in Sicherungsverwahrung Untergebrachter für seine Tätigkeit in der anstaltseigenen Schreinerei der JVA erhält, steuerbar ist, weil sie zu einer der sieben Einkunftsarten nach dem EStG gehört und wenn die Vergütung steuerbar ist, ob sie zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehört, so dass ein Arbeitnehmer-Pauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 1a EStG einkommensteuermindernd einzusetzen ist.

II. Rechtsauffassungen

Die FinVerw. hatte – jedenfalls zunächst – einen Vergleich zu der Besteuerung von (Straf-)Gefangenen gezogen und den Kläger als Untergebrachten entsprechend besteuern wollen. Dabei wird für die Vergütung von Gefangenen für deren Arbeit in einer Werkstatt der JVA vertreten, dass insoweit keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt werden, da kein „Dienstverhältnis“ bestehe. An einem Dienstverhältnis fehle es, da Gefangene zur Arbeit ver-

pflichtet seien und damit ein öffentlich-rechtliches Zwangsverhältnis zur Leistung bestimmter Arbeiten begründet werde (vgl. etwa Plüger in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 19 EStG Rz. 72; a. A. z. B. Eisgruber in Kirchhof/Seer, EStG, § 19 Rz. 54; Krüger in Schmidt, EStG, 42. Aufl. 2023, § 19 Rz. 12; Geserich in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 19 EStG Rz. 59). In Ermangelung eines „Dienstverhältnisses“ gehöre die Vergütung der Gefangenen zu den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG.

Der Kläger war zunächst der Ansicht, dass er im Rahmen eines Dienstverhältnisses Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt habe und deshalb – anders als bei sonstigen Einkünften – ein Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1a EStG von (im Streitjahr) 1 000 € einkommensteuermindernd anzusetzen sei.

Später machte der Kläger überdies geltend, dass seine Vergütung für die Tätigkeit in der Schreinerei zu keiner der sieben Einkunftsarten nach dem EStG gehöre und deshalb nicht steuerbar sei. Zur Begründung verwies er auf den in § 31 Abs. 2 SVVollzG NRW dargelegten Zweck der Arbeitsmöglichkeit für Untergebrachte. Danach soll die Beschäftigung insbesondere dazu dienen, die Fähigkeiten und Fertigkeiten für eine regelmäßige Erwerbstätigkeit zur Sicherung des Lebensunterhalts nach der Entlassung zu vermitteln, zu fördern und zu erhalten. Die Arbeit diene damit der Resozialisierung und nicht der Einnahmeerzielung.

III. Die Entscheidung des FG

Das FG hat der Klage teilweise stattgegeben. Es hat entschieden, dass die Vergütung des Sicherungsverwahrten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört. Dementsprechend sind die Einkünfte zwar steuerbar, es ist aber ein Arbeitnehmer-Pauschbetrag von (im Streitjahr) 1 000 € einkommensteuermindernd anzusetzen.

Entgegen der Auffassung der FinVerw. hat das Gericht ein „Dienstverhältnis“ des Klägers angenommen. Dabei konnte das Gericht den Streit, ob ein Dienstverhältnis nur bei freiwilliger Eingehung vorliegt, dahingehen lassen, da Sicherungsverwahrte – anders als Gefangene – nicht zur Arbeit verpflichtet sind. § 31 Abs. 1 Satz 1 SVVollzG NRW stellte dies in der bis zum 27. 4. 2022 geltenden Fassung noch ausdrücklich klar. Auch nach der derzeit gültigen Fassung von § 31 Abs. 1 SVVollzG NRW soll den Sicherungsverwahrten zur Beschäftigung Arbeit angeboten werden. Nehmen die untergebrachten eine Arbeit an, darf sie nicht zur Unzeit niedergelegt werden (§ 31 Abs. 1 Satz 3 SVVollzG NRW). Die Arbeit beruht daher – anders als bei Gefangenen – auf einem freien Entschluss des Untergebrachten.

Eine Gleichbehandlung der Untergebrachten mit Gefangenen ist schon auf Grund des „Abstandsgebotes“ nicht geboten. Nach der Rspr. des BVerfG (Urteile vom 5. 2. 2004 2 BvR 2029/01, BVerfGE 109, 133; vom 4. 5. 2011 2 BvR 2333/08, 2 BvR 2365/09, 2 BvR 571/10, 2 BvR 740/10, 2 BvR 1152/10, BVerfGE 128, 326) ist die Unterbringung von Sicherungsverwahrten in deutlichem Abstand zum Strafvollzug auszugestalten (sog. „Abstandsgebot“). Die Sicherungsverwahrung ist nur zu rechtfertigen, wenn der Gesetzgeber bei ihrer Konzeption dem besonderen Charakter des in ihr liegenden Eingriffs hinreichend Rechnung und dafür Sorge trägt, dass über den unabdingbaren Entzug der „äußeren“ Freiheit hinaus weitere Belastungen vermieden werden. Dem muss durch einen freiheitsorientierten und therapiegerichteten Vollzug Rechnung getragen werden, der den allein präventiven Charakter der Maßregel sowohl gegenüber dem Untergebrachten als auch gegenüber der Allgemeinheit deutlich macht.

Gegen ein Dienstverhältnis spricht auch nicht, dass die Höhe der Vergütung der Untergebrachten in § 32 SVVollzG NRW gesetzlich festgelegt ist. Die gesetzliche Festlegung von Vergütungen oder Bezügen – beispielsweise beim Mindestlohn oder bei Beamten – steht auch sonst einer Zuordnung der Einnahmen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht entgegen.

Die Einkünfte sind auch steuerbar. Sie gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dass den Untergebrachten die Arbeit, wie sich aus § 31 Abs. 2 SVVollzG NRW ergibt, insbesondere zur Resozialisierung angeboten wird, lässt die Einnahmeerzielungsabsicht der Untergebrachten und den Erwerbscharakter der Arbeit nicht entfallen. Auch bei anderen „besonderen Arbeitsverhältnissen“ – etwa bei der dualen Ausbildung oder bezahlter Praktiker von Studenten – entfällt der Erwerbscharakter durch die weitergehenden Zwecke der Eingehung des Arbeitsverhältnisses nicht.

IV. Konsequenzen für die Praxis

Soweit ersichtlich, handelt es sich bei der Besprechungsentscheidung um das erste Urteil zur Steuerbarkeit und zur Einkunftsart der Vergütung von in Sicherungsverwahrung Untergebrachten. Für die Untergebrachten führt die Entscheidung – im Vergleich zur bisherigen Verwaltungspraxis – zu dem Vorteil, dass der Arbeitnehmer-Pauschbetrag einkommensteuermindernd angesetzt werden kann. Da die Untergebrachten kaum tatsächliche Werbungskosten (insbesondere keine Fahrtkosten) haben, bietet der Ansatz des Arbeitnehmer-Pauschbetrags von nunmehr 1 250 € – insbesondere im Verhältnis zum geringen Verdienst gem. § 32 SVVollzG NRW – einen erheblichen Vorteil.

Für die Justizvollzugsanstalten wird zu überlegen sein, ob für die Sicherungsverwahrten zukünftig – entgegen bisheriger Praxis – Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen ist.

Abzuwarten bleibt, ob die derzeitige Besteuerung der Gefangene Bestand haben wird. Auch hier ist denkbar, dass die Rspr. – entgegen der derzeitigen Verwaltungspraxis – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit annimmt.

Vorsitzender Richter am FG Dr. Hans Anders

11 Keine ermäßigte Besteuerung einer Verdienstauffällenschädigung bei Ersatz der anfallenden ESt in späterem VZ

FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 5. 10. 2023 3 K 3132/20 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: IX R 26/23).

1. Bei einer Verdienstauffällenschädigung, die nach gerichtlichem Vergleich nach der sog. modifizierten Nettolohnmethode erfolgt, gehört auch die Übernahme und Erstattung der auf den Verdienstauffall zu zahlenden Einkommensteuern zur Entschädigung i. S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG.

2. Die Erstattung der (nicht geringfügigen) Mehrsteuern in einem späteren VZ steht der Tarifbegünstigung i. S. des § 34 EStG entgegen.

EStG § 24 Nr. 1 Buchst. a, § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2; BGB § 823, § 842.

1–19 *Streitig ist, ob die Regelung des § 34 Abs. 1 EStG in der im Streitjahr 2018 geltenden Fassung auf eine Verdienstauffällenschädigung anzuwenden ist.*

Die ... Klin. wurde im Streitjahr 2018 einzeln zur ESt veranlagt. Ihren Angaben zufolge war die Klin. freiberuflich tätig. Sie war zudem im Rahmen einer Teilzeitstelle nicht-selbstständig tätig. Außerdem ist sie Gesellschafterin der B-GbR. Aus dieser Beteiligung erzielte sie im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Die Klin. war auf Grund medizinischer Behandlungsfehler bei einer Operation so erheblich geschädigt worden, dass sie in der Folge ihre Tätigkeit nur noch eingeschränkt ausüben konnte. Seitdem bezieht sie daher eine Erwerbsminderungsrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung.

Ausweislich des Beschlusses des LG C schloss die Klin. in dem Rechtsstreit gegen das Krankenhaus 1 und D-gGmbH und die behandelnden Ärzte als Bekl. sowie die Klinik 2 als Nebenintervenientin wegen Schmerzensgeld u. a. folgenden Vergleich:

1. Die Bekl. bezahlen als Gesamtschuldner an die Klin. einen Betrag i. H. v. ... €, die Streitverkündete einen Betrag von ... €, Gesamtbetrag somit ... €.

2. Die Bekl. verpflichten sich ferner als Gesamtschuldner, der Klin. 90 % der von ihr auf Grund des Verdienstausschadens gem. nachstehender Ziff. 7 dieser Vereinbarung entrichteten Steuern gegen Nachweis zu erstatten. Die Streitverkündete verpflichtet sich ferner, an die Klin. 10 % der von ihr auf Grund des Verdienstausschadens gem. nachstehender Ziff. 7 dieses Vergleichs entrichteten Steuern gegen Nachweis zu erstatten. ...

4. Die Zahlungen der in Ziff. 1 erwähnten Vergleichsbeträge sind fällig innerhalb von drei Wochen ab Zustellung des durch Beschluss des LG C festgestellten Vergleichs. Die Zahlungen der in Ziff. 2 geregelten Beträge sind fällig innerhalb von drei Wochen nach Erbringung des Nachweises über die entrichteten Steuern. ...

7. Zwischen den Parteien besteht Einvernehmen, dass der in Ziff. 1 erwähnte Vergleichs- und Abfindungsbetrag sich zusammensetzt aus einem Schmerzensgeld von ... €, einem Verdienstausschaden i. H. v. ... €, sowie aus sonstigen Kosten und Schäden, ... i. H. v. pauschal ... €.

Die Versicherung 1 überwies im Mai 2018 ... € auf das Konto der Klin.; die Versicherung 2 überwies im Juni 2018 im Namen der Streitverkündeten ... € an die Klin.

In ihrer im Folgejahr eingereichten ESt-Erklärung für das Streitjahr gab die Klin. die Verdienstausschädigung i. H. v. ... € als ermäßigt zu steuernde Versorgungsbezüge für mehrere Jahre an.

Unter dem 3. 9. 2019 erließ der Bekl. den ESt-Bescheid für 2018. Hierin berücksichtigte es die Verdienstausschädigung als Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit, die es nach Abzug des Werbungskostenpauschbetrags dem Grundtarif unterwarf. Zur Erläuterung führte es aus, dass der Verdienstausschaden gem. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG wie Arbeitslohn zu versteuern sei. Dies gelte auch für die erstatteten Steuern, die im Jahr der Erstattung steuerpflichtig seien.

Die von der Klin. auf Grund der Steuerfestsetzung zu zahlenden Steuern wurden im Oktober 2019 bzw. November 2019 von den Versicherungen 1 und 2 an die Klin. erstattet. ... Im ESt-Bescheid für 2019, der unter dem VdN ergangen ist, ist die Erstattung des Steuerschadens nicht berücksichtigt. ...

Den gegen den ESt-Bescheid für 2018 eingelegten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück. Mit ihrer hiergegen erhobenen Klage verfolgt die Klin. ihr Begehren weiter. Sie ist der Auffassung, dass eine Zusammenballung

von Einkünften vorliege, da es sich bei der Übernahme der Steuerlast in einem späteren VZ nicht um eine Entschädigung i. S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG handle.

Aus den Gründen:

20 I. Das Gericht konnte ohne m. V. entscheiden, weil die Beteiligten ihr Einverständnis damit erklärt haben (§ 90 Abs. 2 FGO).

21 II. Die Klage ist zulässig, aber nicht begründet.

22 Der angefochtene ESt-Bescheid für 2018 vom 3. 9. 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. 11. 2020 ist rechtmäßig und verletzt die Klin. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Bekl. hat die Verdienstausschädigung zu Recht nicht nach § 34 EStG ermäßigt besteuert.

Entschädigungen gem. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG

23 Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist nach § 34 Abs. 1 EStG die auf alle im VZ bezogenen außerordentlichen Einkünfte entfallende ESt nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen. Nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG kommen als außerordentliche Einkünfte u. a. Entschädigungen in Betracht, die gem. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden.

24 1. Eine Entschädigung liegt vor, wenn die bisherige Grundlage für den Erfüllungsanspruch weggefallen ist und der an die Stelle der bisherigen Einnahmen getretene Ersatzanspruch auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruht (BFH-Urteil vom 26. 1. 2011 IX R 20/10, BFHE 232, 471, BStBl II 2012, 659, m. w. N.).

25 Entsprechend dem Wortlaut des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG zählen hierzu nicht Ersatzleistungen für jede beliebige Art von Schadensfolgen, sondern lediglich solche zur Abgeltung von erlittenen oder zu erwartenden Ausfällen an Einnahmen. Erfasst werden daher nur Entschädigungen, die Einnahmen ersetzen, nicht aber solche, die Ausgaben ausgleichen (BFH-Urteil vom 11. 7. 2017 IX R 28/16, BFHE 259, 272, BStBl II 2018, 86). Dies gilt auch, wenn der Ersatz für die entgehenden Einnahmen von einem Dritten – wie vorliegend den Versicherungen – gezahlt wird (BFH-Urteil vom 12. 7. 2016 IX R 33/15, BFHE 254, 568, BStBl II 2017, 158, m. w. N.). Bei den Einnahmen, deren Ausfall ersetzt werden soll, muss es sich um steuerbare und steuerpflichtige Einnahmen handeln; sie müssen – hypothetisch, aber auch eindeutig – einer bestimmten Einkunftsart (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG) unterfallen. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG schafft keine eigene Einkunftsart. Leistungen, die nicht steuerbare oder steuerfreie Einnahmen ersetzen sollen, sind auch nicht nach § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerbar (BFH-Urteil vom 26. 5. 2021 IX R 15/19, BFHE 269, 94, BStBl II 2021, 901, m. w. N.). Erleidet der Stpfl. infolge einer schuldhaften Körperverletzung (§ 823 Abs. 1 i. V. m. §§ 842 ff. BGB) eine Minderung seiner Erwerbsfähigkeit, kommt eine Entschädigung i. S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG nur im Hinblick auf Zahlungen in Betracht, die zivilrechtlich den Erwerbs- und Fortkommenschaden (§ 842 BGB) ausgleichen sollen. Nur insoweit wird Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen geleistet. Beträge, mit denen Ersatz für Arzt- und Heilungskosten oder andere verletzungsbedingte Mehraufwendungen oder Schmerzensgeld geleistet werden soll, fallen von vornherein nicht unter die Vorschrift (BFH-Urteil vom 20. 7. 2018 IX R 25/17, BFHE 262, 143, BStBl II 2020, 186, m. w. N.). Ob die Entschädigung im konkreten Fall als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen oder für andere Nachteile als Ausgabenausgleich gezahlt wird, ist grundsätzlich aus der Sicht der Vertragsparteien zu beurteilen. Dazu ist der Inhalt der Entschädigungsvereinbarung, erforderlichenfalls im Wege der Auslegung, heranzuziehen (BFH-Urteil vom 18. 10. 2011 IX R 58/10, BFHE 235, 423, BStBl II 2012, 286).

26 a) Zwischen den Beteiligten ist bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze zu Recht unstreitig, dass die im Streitjahr gezahlte Verdienstaufallentschädigung i. H. v. insgesamt ... € gem. § 24 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört und der ESt unterliegt. Die auf Grund des Vergleichs vor dem LG C geschuldete Verdienstaufallentschädigung ist eindeutig als solche bezeichnet. Anhaltspunkte für einen abweichenden Parteiwillen sind nicht erkennbar.

Entschädigung umfasst auch Erstattung der (Mehr-) Steuern nach der sog. modifizierten Nettolohnmethode

27 b) Entgegen der Auffassung der Klin. ist jedoch auch die von der Versicherung 1 und der Versicherung 2 im Oktober und November 2019 gezahlte Erstattung der auf die Nettoverdienstaufallentschädigung zurückzuführenden (Mehr-)Steuern als Entschädigung i. S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG anzusehen.

28 Auf Grund des Vergleichs im Klageverfahren vor dem LG C stand der Klin. neben der Verdienstaufallentschädigung auch der Ersatz der hierauf konkret anfallenden Steuern zu. Der Verdienstaufallschaden wurde nach der sog. modifizierten Nettolohnmethode ermittelt. Dies ergibt sich aus dem Hinweisbeschluss des LG C (Nr. 2 Buchst. c), welcher Grundlage für den später geschlossenen Vergleich war, und dem Schreiben des Vertreters der Klin. vom 12. 6. 2015, mit dem er gegenüber den Schädigern die Steuern auf die Verdienstaufallentschädigung geltend gemacht hat. ...

29 Nach Auffassung des Senats ist eine Trennung der Verdienstaufallentschädigung in Schadensersatz für den ausgefallenen Nettolohn einerseits und in Schadensersatz für die hierauf entfallende ESt andererseits nicht möglich. Der Senat schließt sich insoweit der Auffassung des 7. und 10. Senats des FG Baden-Württemberg an (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteile vom 20. 11. 2017 10 K 3494/15, EFG 2018, 217, rkr.; vom 23. 11. 2022 7 K 195/21, EFG 2023, 836, Rev. anhängig, Az. des BFH: IX R 5/23).

Erstattete ESt als Teil der Schadensposition Erwerbsausfall

30 Nach der Rspr. des BGH stellen die beiden zivilrechtlichen Berechnungsmethoden für Verdienstaufallschäden (Bruttolohnmethode oder modifizierte Nettolohnmethode) bloße Berechnungstechniken ohne eigene normative Aussage dar, die der Ermittlung des „wahren“, des „wirklichen“ Schadens dienen und – richtig angewandt – nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, so dass es regelmäßig von bloßen Zweckmäßigkeitserwägungen abhängt, ob im konkreten Fall bei der Ermittlung des Schadens vom fiktiven Brutto- oder Nettoeinkommen des Geschädigten ausgegangen wird (vgl. BGH-Urteil vom 15. 11. 1994 VIZR 194/93, BGHZ 127, 391, m. w. N.). Nach der modifizierten Nettolohnmethode ist der ersatzpflichtige Schaden das fiktive Nettoeinkommen des Geschädigten zzgl. aller seiner aus dem Schadensereignis folgenden weiteren Nachteile einschließlich der auf die Schadensersatzleistung geschuldeten Steuern (BGH-Urteil vom 8. 6. 2021 VIZR 924/20, HFR 2021, 1126, m. w. N.). Erst mit der Zahlung in Höhe des Nettolohns und der sich hieraus ergebenden steuerlichen Last wird der aus dem schädigenden Ereignis entstandene Schadensersatzanspruch der Klin. erfüllt. Da die Klin. einkommensteuerpflichtig und damit Schuldnerin der ESt ist, handelt es sich bei den ihr erstatteten Steuern auch nicht um durchlaufende Posten. Demgegenüber ist bei der Bruttolohnmethode mit der Schadensberechnung bei dem entgangenen Bruttoverdienst des Geschädigten anzusetzen; Vorteile, die dem Geschädigten auf Grund des Schadensereignisses zufließen, sind im Wege des Vorteilsausgleichs zu berücksichtigen. Die Übernahme der auf den Verdienstaufall zu zahlenden Einkom-

mensteuern stellt daher (bei beiden Berechnungsmethoden) keine gesondert zu beurteilende Schadensposition dar, sondern ist Teil der Schadensposition Erwerbsschaden. Die Leistungen der Schädiger bzw. deren Versicherer treten insgesamt an die Stelle entgehender Einnahmen und sind unmittelbare Folge des schädigenden Ereignisses. Die ersetzte Mehrentschädigung in Form der sich ergebenden Mehrsteuer gehört damit ebenfalls zu den Einkünften nach § 24 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG, da auch diese Zahlung dem Ersatz entgangener Einnahmen dient.

31 Für dieses Ergebnis spricht nach Auffassung des Senats außerdem der systematische Grund, dass sowohl der (künftig) entgehende Bruttolohn der Klin. der Einkommensteuer unterlegen hätte als auch die nach der Bruttolohnmethode ermittelte Verdienstaufallentschädigung in voller Höhe, d. h. einschließlich des eingerechneten Steueranteils, steuerpflichtig wäre. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb bei einer Ermittlung des Verdienstaufallschadens nach der modifizierten Nettolohnmethode der ersetzte Steuerschaden der Klin. – letztlich zu Gunsten der (ersatzpflichtigen) Schädiger – steuerfrei bleiben sollte. Die hierdurch regelmäßig verursachte mehrjährige Besteuerung (sog. „Endlosbesteuerung“) ist zwangsläufige Folge einerseits der gewählten Berechnungsmethode für die Verdienstaufallentschädigung und andererseits der vereinbarten Auszahlungsmodalitäten.

Grundsätzlich keine außerordentlichen Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 1 und 2 EStG bei Auszahlung einer Entschädigung in zwei oder mehr VZ

32 2. Außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 1 und 2 EStG werden in ständiger Rspr. grundsätzlich nur bejaht, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem VZ zu erfassen sind und durch die Zusammenballung von Einkünften erhöhte steuerliche Belastungen entstehen (BFH-Urteile vom 9. 10. 2008 IX R 85/07, HFR 2009, 569; vom 15. 12. 2022 VIR 19/21, HFR 2023, 581, jeweils m. w. N.). Keine Zusammenballung in diesem Sinne liegt typischerweise vor, wenn eine Entschädigung in zwei oder mehr VZ gezahlt wird, auch wenn die Zahlungen jeweils mit anderen laufenden Einkünften zusammentreffen und sich ein Progressionsnachteil ergibt (ständige Rspr., vgl. BFH-Urteile vom 8. 4. 2014 IX R 28/13, HFR 2014, 994; BFH-Beschlüsse vom 19. 8. 2019 XB 155/18, HFR 2020, 238; vom 25. 7. 2003 XIB 204/02, BFH/NV 2003, 1573, jeweils m. w. N.).

Ausnahmen nur bei geringfügigen Teilleistungen in einem anderen VZ ...

33 Die höchstrichterliche Rspr. hat von diesem Grundsatz – eng begrenzte – Ausnahmen zugelassen. So ist § 34 Abs. 1 EStG trotz des Zuflusses in zwei VZ ausnahmsweise auch dann anzuwenden, wenn der Stpfl. nur eine geringfügige Teilleistung erhält und die ganz überwiegende Leistung in einem Betrag ausgezahlt wird, wobei sich die Teilzahlungen im Verhältnis zueinander eindeutig als Haupt- und Nebenleistung darstellen müssen und die Nebenleistung nur geringfügig sein darf (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 15. 12. 2022 VIR 19/21, HFR 2023, 581, m. w. N.). Wann von einer solchen unschädlichen geringfügigen Teilleistung auszugehen ist, bestimmt sich nach dem Vorliegen einer Ausnahmesituation in der individuellen Steuerbelastung des einzelnen Stpfl. Eine starre Prozentgrenze sieht das Gesetz weder vor noch kann eine solche die gesetzlich geforderte Prüfung der Außerordentlichkeit im Einzelfall ersetzen. Sind keine besonderen tatsächlichen Umstände erkennbar, die die Teilleistung bedingen oder prägen, ist die Frage, ob eine Teilleistung in einem anderen VZ der Außerordentlichkeit der Hauptentschädigungszahlung entgegensteht, alleine ausgehend von der Höhe der Teilleistung zu beurteilen (BFH-Urteil vom 8. 4. 2014 IX R 28/13, HFR 2014, 994). Eine Teilleistung von über 10 % der Hauptleistung ist nicht mehr als geringfügig anzusehen

(vgl. BFH-Urteile vom 8. 4. 2014 IX R 28/13, HFR 2014, 994; vom 13. 10. 2015 IX R 46/14, BFHE 251, 331, BStBl II 2016, 214).

... oder bei neben der Hauptleistung in späteren VZ aus sozialen Gründen gewährten Zusatzleistungen

34 Eine weitere Ausnahme hält der BFH in solchen Fällen für geboten, in denen – neben der Hauptleistung – in späteren VZ aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit Entschädigungszusatzleistungen gewährt werden (BFH-Urteil vom 15. 12. 2022 VIR 19/21, HFR 2023, 581, m. w. N.).

35 Verteilt sich die Zahlung auf zwei VZ, lässt die höchstgerichtliche Rspr. die Steuerermäßigung darüber hinaus auch dann zu, wenn die Zahlung von vornherein in einer Summe festgesetzt war und nur wegen ihrer ungewöhnlichen Höhe und der besonderen Verhältnisse des Zahlungspflichtigen auf zwei Jahre verteilt wurde oder wenn der Zahlungsempfänger – bar aller Existenzmittel – dringend auf den Bezug einer Vorauszahlung angewiesen war (BFH-Urteil vom 15. 12. 2022 VIR 19/21, HFR 2023, 581, m. w. N.).

Im Streitfall keine Tarifiermäßigung mangels Zusammenballung in einem VZ

36 Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze kommt im Streitfall die Anwendung der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 und 2 EStG nicht in Betracht. Die einheitliche Entschädigung floss der Klin. – vorbehaltlich etwaiger weiterer Erstattungen von Steuern – in zwei VZ zu. Es fehlt damit an der für die Außerordentlichkeit der Einkünfte grundsätzlich erforderlichen Zusammenballung von Einkünften in einem VZ.

Ausnahmefall liegt auch mit Blick auf die Höhe der Steuererstattung nicht vor

37 Eine Ausnahme vom dem Grundsatz, dass nur einmalige Zuflüsse als außerordentliche Einkünfte anzusehen sind, liegt nicht vor. So ist die 2019 zugeflossene Steuererstattung i. H. v. ... € (40,82 %) im Verhältnis zur Nettoverdienstausschüttung von ... € nicht als geringfügig anzusehen. Es handelt sich bei der Steuererstattung auch nicht um eine aus Gründen der sozialen Fürsorge gezahlte Entschädigungszusatzleistung. Die beiden Teilzahlungen waren weder zunächst einheitlich festgesetzt und wurden nur wegen ihrer ungewöhnlichen Höhe und der besonderen Verhältnisse des Zahlungspflichtigen (hier der Versicherungen) aufgeteilt, noch handelte es sich bei der Zahlung im Streitjahr um eine Vorschusszahlung auf Grund fehlender Existenzmittel der Klin. Vielmehr war von vornherein der Nachweis der konkret zu zahlenden Steuern für die diese umfassende Zahlung vorgesehen.

38–39 Gründe, die eine weitere Ausnahme rechtfertigen könnten, vermag der Senat nicht zu erkennen. Insbesondere rechtfertigt nach Ansicht des Senats der Umstand, dass die Tarifiermäßigung nach § 34 EStG bei Ermittlung der Verdienstausschüttung nach der Bruttolohnmethode – allerdings abhängig von den Auszahlungsmodalitäten – regelmäßig zur Anwendung kommen kann, während sie bei der Nettolohnmethode – auf Grund der üblicherweise in verschiedenen VZ erfolgenden Auszahlung von Nettoverdienstausschüttung und Erstattung der zu zahlenden Steuern – regelmäßig nicht in Betracht kommen wird, keine solche Ausnahme. Denn die Parteien des Zivilrechtsstreits haben es durch die Vereinbarung der Berechnungsmethode und der Auszahlungsmodalitäten im Rahmen des zivilrechtlichen Vergleichs selbst in der Hand, ob die Tarifiermäßigung auf die Verdienstausschüttung zur Anwendung kommt oder nicht. Die steuerliche Beurteilung richtet sich nach dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt. Es liegt somit in der Verantwortung der Parteien, die Vor- und Nachteile der einen oder anderen Vorgehensweise im konkreten Einzelfall im Rahmen der

gegenseitigen Interessenabwägung angemessen zum Ausgleich zu bringen. Der Senat vermag aus diesem Grund keine Schlechterstellung der Klin. im Anwendungsbereich des § 34 EStG und folglich keinen Grund für eine abweichende Billigkeitsregelung oder weitere einschränkende Auslegung des § 34 EStG zu erkennen. ...

40 IV. Die Revision wird im Hinblick auf das unter Az. IX R 5/23 anhängige Revisionsverfahren wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

Anmerkung

I. Problemstellung

Im Besprechungsfall geht es um die einkommensteuerliche Behandlung einer nach der sog. modifizierten Nettolohnmethode berechneten Verdienstausschüttung im Jahr ihrer Auszahlung. Streitig war dabei insbesondere, ob auf Grund der erst nach der Veranlagung im FolgeVZ erfolgten Erstattung der auf die Entschädigung entfallenden ESt eine ermäßigte Besteuerung der Entschädigung gem. § 34 Abs. 1 und 2 EStG mangels Zusammenballung in einem VZ zu versagen ist.

II. Rechtsauffassungen/Rechtslage

1. Die Rspr. des BGH hat zur Ermittlung des Verdienstausschüttungsschadens sozialversicherter Arbeitnehmer zwei **Berechnungsmethoden** entwickelt.

Nach der einen, der sog. **Bruttolohnmethode**, ist mit der Schadensberechnung bei dem entgangenen Bruttoverdienst des Geschädigten anzusetzen. Vorteile, die dem Geschädigten auf Grund des Schadensereignisses durch den Wegfall von Sozialabgaben und Steuern zufließen, sind im Wege des Vorteilsausgleichs zu berücksichtigen, wobei der Vorteilsausgleich ein entsprechendes Verteidigungsvorbringen des Schädigers voraussetzt. Für diese Berechnungsmethode wird im wesentlichen angeführt, dass die Lohnbezüge in ihrer Gesamtheit wirtschaftlich das Einkommen des Geschädigten darstellten, dass dieser Berechnungsweg für alle Fälle des Verdienstausschüttungsschadens – gleichgültig, ob es um den Verdienstausschüttungsschaden von Beamten, Selbständigen oder sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmern mit und ohne Lohnfortzahlung gehe – in gleicher Weise anwendbar sei und sich im Einzelfall als praktikabler als eine auf das fiktive Nettoeinkommen abstellende Berechnung erweise.

Nach der anderen, der sog. **modifizierten Nettolohnmethode**, ist der Schaden, den es auszugleichen gilt, das fiktive Nettoeinkommen des Geschädigten zuzüglich aller seiner aus dem Schadenereignis folgenden weiteren Nachteile **einschließlich der auf die Schadensersatzleistung geschuldeten Steuern**. Für diesen Berechnungsweg wird geltend gemacht, dass es der aus § 249 BGB abgeleitete Grundsatz der konkreten Schadensberechnung gebiete, den Berechnungsfaktor „Steuern und Beiträge“ mit seiner konkreten, nach dem Unfall häufig veränderten Größe einzusetzen.

Es handelt sich bei diesen Methoden indes um bloße Berechnungstechniken ohne eine eigenständige normative Aussage, die zur Ermittlung des Schadens i. S. von § 249 BGB geeignet sind und die nach Auffassung des BGH – richtig angewandt – auch nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen führen (BGH-Urteil vom 15. 11. 1995 VI ZR 194/93, BGHZ 127, 391).

2. Im Einklang mit der Rspr. des BGH, wonach es sich bei den unterschiedlichen Berechnungsmethoden (Brutto vs. Netto) lediglich um Berechnungstechniken ohne eigenständige normative Aussagen handele, werden Entschädigungszahlungen einkommensteuerlich grundsätzlich einheitlich beurteilt, unabhängig davon, ob diese

in einem Einmalbetrag oder in Teiltranchen bezahlt werden. Steuerzahlungen der Versicherungsgesellschaft stellen danach einen Teil einer einheitlichen Entschädigungszahlung dar und sind ebenfalls nach § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerpflichtig. Damit geht § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG der Vorschrift des § 12 Nr. 3 EStG vor.

3. Im Hinblick auf die Frage der **ermäßigten Besteuerung** nach § 34 Abs. 1 und 2 EStG und insbesondere der grundsätzlich hierfür erforderlichen Zusammenballung von Einkünften in einem VZ ist die Entschädigung nach der der modifizierten Nettolohnmethode problematisch, wie der vorliegende Fall zeigt, da die Auszahlung der auf die Entschädigung gezahlten ESt erst nach Veranlagung in einem nachfolgenden VZ erfolgt.

Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 15. 12. 2022 VI R 19/21 (HFR 2023, 581) zu den Voraussetzungen der Tarifiermäßigung nach § 34 EStG seine bisherige Rspr. bestätigt, wonach außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG grundsätzlich nur dann vorliegen, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem VZ zu erfassen sind und durch die Zusammenballung von Einkünften erhöhte steuerliche Belastungen entstehen. Zwar sei der Zufluss in einem VZ **kein** gesetzliches **Tatbestandsmerkmal** des § 34 EStG. Der **unbestimmte Rechtsbegriff der außerordentlichen Einkünfte** sei aber im Wege der Auslegung zu konkretisieren. Danach seien außerordentliche Einkünfte solche, deren Zufluss in einem VZ zu einer für den Stpfl. im Vergleich zu seiner regelmäßigen sonstigen Besteuerung einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung führe. Diese abzumildern sei der Zweck der Regelung des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG. Zwar könnten sich auch bei einer Zahlung in zwei (oder mehr) VZ Progressionsbelastungen ergeben. Diese Belastungen müssten aber in Kauf genommen werden, da anderenfalls – bei Überschreitung des Grundsatzes, dass nur einmalige Zuflüsse als außerordentliche anerkannt werden können – eine Grenze zwischen außerordentlichen Einkünften i. S. des § 34 EStG und den nach dem ordentlichen Tarif zu versteuernden Einkünften nicht mehr gezogen werden könnte. Der BFH hat von diesen Grundsätzen nur eng begrenzte Ausnahmen zugelassen, die das Gericht vorliegend in seiner Entscheidung im Einzelnen aufgeführt hat.

III. Die Entscheidung des FG und deren Einordnung und Würdigung

Das Gericht ist in seiner Entscheidung der Auffassung des 7. Senates des FG Baden-Württemberg (Urteil vom 23. 11. 2022 7 K 195/21, EFG 2023, 836, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 5/23) gefolgt, wonach die ersetzte Mehrentschädigung in Form der sich ergebenden Mehrsteuern ebenfalls zu den Einkünften nach § 24 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG gehöre, da auch diese Zahlung dem Ersatz entgangener Einnahmen diene. Sodann hat es die Voraussetzungen der Tarifiermäßigung geprüft und diese unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 15. 12. 2022 VI R 19/21 (HFR 2023, 581) auf Grund der Auszahlung in verschiedenen VZ verneint. Auch eine der vom BFH eng begrenzten Ausnahmefälle sah das Gericht als nicht gegeben an, zumal die Steuererstattung im Folge-VZ i. H. v. mehr als 40 % der Nettoentschädigungsleistung nicht geringfügig war.

IV. Hinweise für die Praxis

Der BGH-Urteil hat im Urteil vom 8. 6. 2021 VI ZR 924/20 (HFR 2021, 1126; unter teilweiser Aufgabe seiner bisherigen Rspr. seit dem Urteil vom 28. 4. 1970 VI ZR 193/68, VersR 1970, 640) nunmehr entschieden, dass ein erwerbstätiger verheirateter Geschädigter, der mit seinem Ehegatten zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wird, von dem Schädiger, der ihm neben dem ent-

gangenen Nettoverdienst die darauf anfallenden Steuern zu ersetzen hat, den Einkommensteuerbetrag ersetzt verlangen kann, der sich auf der Grundlage der Zusammenveranlagung ergibt. Eine fiktive Einzelveranlagung des tatsächlich zusammenveranlagten Geschädigten zur Ermittlung eines bloß hypothetischen Steuerschadens ist danach nicht durchzuführen. Die Maßgeblichkeit des **konkreten Steuerschadens** unter Berücksichtigung der **tatsächlichen Veranlagung** ist für sich genommen wertungsneutral und kann sich sowohl zu Gunsten als auch zulasten von Schädiger und Geschädigtem auswirken.

Vorsitzende Richterin am FG
Claudia Büchter-Hole, LL.M.

Einkommensteuer Abgabenordnung

12 Zeitanteilige Aktivierung eines Anspruchs auf Abschlusszahlung aus einem Lizenzvertrag

FG München, Urteil vom 17. 5. 2023 1 K 478/18 – Nichtzulassungsbeschw. eingelegt (Az. des BFH: IV B 35/23).

Ein Anspruch auf Abschlusszahlung nach Ablauf eines mehrjährigen Lizenzvertrags ist zeitanteilig in den einzelnen Jahren der Vertragslaufzeit zu aktivieren, wenn mit dem künftigen Entstehen der Zahlung fest zu rechnen ist.

ZPO § 293.

1–156 *Streitig ist, ob eine in einem am ... 2004 abgeschlossenen Vertrag über die Verwertung eines Films ab Vertragsschluss unter verschiedenen Bedingungen und mit Fälligkeit im Jahr 2021 vereinbarte Zahlung (sog. Abschlusszahlung) zeitanteilig und ggf. abgezinst bzw. in welcher Höhe gem. diesem Vertrag erstmals am ... 2005 gezahlte nachschüssige halbjährliche Lizenzraten (sog. feste Lizenzraten) jeweils in der Bilanz der Klin. zum 31. 12. 2007 gewinnerhöhend zu erfassen sind.*

2004 erwarb die Klin. (ein Medienfonds) die Stoffrechte an einem Film, schloss einen Fertigstellungsgarantievertrag und beauftragte mit einem Produktionsdienstleistungsvertrag einen Produktionsdienstleister mit der Herstellung des Films im Wege der sog. unechten Auftragsproduktion. Außerdem schloss die Klin. 2004 mit der Firma Studio 1 (Lizenznehmer), als Vertriebsunternehmer einen Filmvertriebsvertrag („MOTION PICTURE DISTRIBUTION AGREEMENT“ – Vertriebsvertrag 2004) betreffend den noch herzustellenden Film. Mit diesem Vertrag, der nach seiner Klausel 33 ausschließlich dem Recht des Staates Kalifornien unterliegt, gewährte die Klin. (als Eigentümerin) dem Lizenznehmer das Recht, die Urheberrechte an dem Film (Filmrechte) ab Vertragsschluss für eine Lizenzzeit von 17 Jahren bis zum ... 2021 (Lizenzzeitraum) umfassend zu verwerten. Klausel 4 des Vertriebsvertrages 2004 (VV) ist überschrieben mit „Remuneration for the License“ (in der von der Klin. vorgelegten, nicht amtlichen deutschen Übersetzung: „Entgelt für die Lizenz“). Danach hatte der Lizenznehmer u. a. folgende Zahlungen zu leisten: Nach Klausel 4 (a) VV 34 halbjährliche nachschüssige Lizenzraten, erstmals zahlbar am ... 2005; hiernach waren diese Raten (feste Lizenzraten) jeweils aufgeteilt in eine „A-Zahlung“ in € sowie eine „B-Zahlung“ sowie nach Klausel 4 (b) VV als variable Lizenzgebühr ... % der sog. „angepassten Nettoerlöse“, die nach näherer Maßgabe der Anlage NP des

Vertriebsvertrags 2004 zu ermitteln waren (variable Lizenzraten); diese variablen Lizenzraten waren nach Klausel 4 (f) VV spätestens ... Tage nach dem letzten Tag der Laufzeit des Vertriebsvertrags 2004 zu zahlen. Verschiedene Regelungen in Klausel 4 (c) bis (g) VV betreffen neben diesen Zahlungsverpflichtungen des Lizenznehmers auch die im Anhang 2 VV einheitlich bezifferte, auf unterschiedlichen Regelungen beruhende weitere Zahlungsverpflichtung des Lizenznehmers („call option price, put option price, final payment“ – Kaufoptionspreis, Verkaufsoptionspreis, Schlusszahlung), die ebenfalls aus einem A-Anteil in € und einem B-Anteil in ... besteht und nach den von den Vertragsparteien bestimmten Umrechnungskursen insgesamt ... € beträgt; dies entspricht ca. ... % der Gesamterstellungskosten des Films. Nach Klausel 19 (d) VV können die Vertragsparteien, d. h. die Klin. und der Lizenznehmer, jederzeit bis zum ... 2021 gemeinsam beschließen, die Laufzeit des Vertrags unter beiderseits annehmbarer Bedingungen zu verlängern. Klausel 19 (a) VV räumt dem Lizenznehmer – vorbehaltlich einer in Klausel 19 (d) VV vorgesehenen Vertragsverlängerung – eine gegen Ende der Vertragslaufzeit auszuübende Kaufoption hinsichtlich des Eigentumsrechts an dem Film zu einem Gesamtkaufpreis ein, der sich aus drei Teilen zusammensetzt, und zwar einem Betrag in Höhe des als Kaufoptionspreis im Anhang 2 VV – entsprechend der Abschlusszahlung – aufgeführten Betrags, der um den Betrag einer etwa bereits gezahlten Schlusszahlung zu mindern ist, einem nach näheren Maßgaben zu ermittelnden sog. „höheren Marktwert“ sowie der noch unbezahlten variablen Lizenzraten. Nach Klausel 18 (b) VV wird, vorbehaltlich einer einvernehmlich vereinbarten Vertragsverlängerung, der Ausübung einer Kaufoption oder einer vorgezogenen Kaufoption jeweils durch den Lizenznehmer sowie der Ausübung einer vorgezogenen Verkaufsoption durch die Klin., am ... 2021 eine Schlusszahlung („final payment“) des Lizenznehmers in Höhe der ausgewiesenen Schlusszahlung zur Zahlung fällig (Abschlusszahlung). Für diesen Fall des Auslaufens der Verleihrechte des Lizenznehmers sieht Klausel 18 (c) VV vor, dass die Klin. „sich in vernünftiger Weise bemühen (kann), den Film zu vermarkten ...“ und dass sie verpflichtet ist, nachfolgende Erlöse aus der eigenen Verwertung des Films, soweit sie ... % ihrer Bruttoeinnahmen zzgl. ihrer Marketing- und Verleihkosten (jeweils nach näherer Bestimmung bzw. Berechnung gem. der Regelungen in der Anlage NP VV) übersteigen, bis zur Höhe der Abschlusszahlung an den Lizenznehmer zu zahlen. Nach Klausel 1 Satz 2 VV war der Lizenznehmer zum Abschluss von über das Ende der Laufzeit des Vertriebsvertrags 2004 hinausgehenden Unterverleih- und Lizenzverträgen berechtigt. Diese Verträge sind nach Klausel 18 (a) VV nach dessen Beendigung vom Eigentümer der Urheberrechte am Film zu übernehmen und einzuhalten; an ihn sind die in den Unterverleih- und Lizenzverträgen vereinbarten Zahlungen in diesem Fall zu erbringen. Schließlich war der Lizenznehmer nach Klausel 4 (c) VV verpflichtet, der Klin. eine Verpflichtung eines „Finanzinstituts“ zur Zahlung der festen Lizenzraten sowie der in Anhang 2 VV in jeweils gleicher Höhe dargestellten Zahlungsverpflichtungen (betreffend die Abschlusszahlung bzw. den Kauf-/ Verkaufsoptionspreis) vorzulegen; in verschiedenen Klauseln des Vertriebsvertrags 2004 verzichtete die Klin. für diesen Fall auf die Geltendmachung ihrer betreffenden Ansprüche gegenüber dem Lizenznehmer. Die für die entsprechende Schuldübernahme erforderlichen (drei) Verträge (Schuldübernahmevertrag) zwischen der Klin., dem Lizenznehmer und einer Bank wurden in der Folgezeit auch abgeschlossen.

Zur Finanzierung des Kapitals der Klin. i. H. v. ... € wandten die beiden Kommanditisten jeweils teilweise Eigenkapital auf und nahmen im Übrigen ebenfalls noch im ... 2004 bei der Bank jeweils Darlehen mit einer Laufzeit bis zum ... 2021 auf. Die laufende Tilgung sowie die Zinszahlungen

auf diese beiden Darlehensverträge wurden jeweils aus den B-Zahlungen der festen Lizenzraten bedient; der am Ende der Darlehenslaufzeit bei beiden Kommanditisten jeweils verbleibende Darlehensstand entspricht zusammen dem B-Anteil der Abschlusszahlung; die Zahlungen der beiden Kommanditisten auf ihre jeweilige Anteilsfremdfinanzierung korrespondieren somit mit den jeweiligen B-Zahlungen der festen Lizenzraten und dem B-Anteil der Abschlusszahlung.

Zwischen den Beteiligten besteht Einigkeit darüber, dass die Zahlung der festen Lizenzraten und der Abschlusszahlung (Fixzahlungen) zur Erzielung eines Totalgewinns der Klin. ausreichen.

Insbesondere die auf Grund der o. g. Verträge über den Kauf der Stoffrechte am Film, der Fertigstellungsgarantie, der Produktionsdienstleistung, der jeweiligen Darlehensaufnahme durch die beiden Kommanditisten sowie über die Schuldübernahme durch die Bank von den jeweiligen Vertragsparteien eingegangenen Zahlungsverpflichtungen wurden gebündelt durch Zahlungen vom ... 2004 erfüllt. Das unvorhergesehene Scheitern der ... begonnenen Vertragsverhandlungen mit dem ursprünglich als Hauptdarsteller vorgesehenen Schauspieler führte zu Verzögerungen des geplanten Beginns der (Haupt-)Dreharbeiten zu dem Film bis ins Jahr Nach Fertigstellung des Films und dessen Ablieferung an die Klin. erfolgte der Filmstart in den USA am ...

In ihrer Feststellungserklärung für 2004 machte die Klin. einen Verlust aus Gewerbebetrieb i. H. v. ... € geltend. In den den Feststellungserklärungen für 2004 und die beiden Folgejahre 2005 und 2006 jeweils zu Grunde liegenden Bilanzen hatte die Klin. die Abschlusszahlung im Rahmen ihrer jeweiligen Betriebseinnahmen nicht berücksichtigt. Im Rahmen einer für die VZ 2004 bis 2006 durchgeführten Ap kam der Prüfer u. a. zu dem Ergebnis, dass der Schuldübernahmevertrag als abstraktes Schuldverhältnis zu beurteilen sei mit der Folge, dass bei der Klin. im Jahr 2004 – dem Jahr des Abschlusses der insoweit maßgeblichen Verträge – „eine Kaufpreisforderung in Höhe des bei der Bank vom Lizenznehmer hinterlegten Kapitals gewinnwirksam zu aktivieren“ sei, mithin in Höhe der vom Lizenznehmer an die Bank gezahlten Schuldübernahmegebühr.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte im ersten Rechtsgang keinen Erfolg. Der BFH hat die Entscheidung aufgehoben und die Sache an das Gericht zurückverwiesen. Zur Begründung führte der BFH im Wesentlichen aus, dass im Urteil 2016 die erforderliche Auslegung des Vertriebsvertrages 2004 zu Unrecht nach deutschem Recht vorgenommen worden sei; die bei der Vertragsauslegung anzuwendenden Auslegungsmethoden seien nach dem maßgeblichen Recht der USA und des Staates Kalifornien vorzunehmen. Bei fehlenden ausreichenden eigenen Kenntnissen des betreffenden ausländischen Rechts könne ein Sachverständigengutachten eingeholt werden, vorliegend insbesondere betreffend die Grundsätze, nach denen Willenserklärungen und Verträge nach dem Recht der USA und des Staates Kalifornien auszulegen seien, ob das entsprechende Zivilrecht Begriffe wie „Fälligkeit“ und „aufschiebende“ sowie „auflösende Bedingung“ kenne und ob es diesen Begriffen die gleiche Bedeutung wie das deutsche Zivilrecht beimesse, sowie wie die im Vertriebsvertrag 2004 verwendeten, entscheidungserheblichen Begriffe – wie „call option“ und ggf. „final payment“ – nach dem ausländischen Rechtsverständnis zu beurteilen seien.

Für den Fall, dass das anzuwendende ausländische Recht in den für den Streitfall entscheidungserheblichen Fragen den gleichen Maßstäben folge wie das deutsche Recht,

werde – ohne Bindungswirkung für den zweiten Rechts- gang – auf Folgendes hingewiesen:

Für diesen Fall sei das Urteil 2016, wonach bei Nichtaus- übung der Kaufoption die Abschlusszahlung Entgelt für die Überlassung der Verwertungsrechte während der Laufzeit des Vertriebsvertrages 2004 sei und weder durch eine Beteiligung des Lizenznehmers an den Erlösen aus der Ver- wertung nach Ablauf der Nutzungsüberlassung noch im Hinblick auf eine dem Lizenznehmer eingeräumte Call- Option oder ein der Klin. gewährtes Darlehen veranlasst, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Gleiches gelte unter dieser Voraussetzung für die Würdigung im Urteil 2016, wonach der Anspruch auf die Abschlusszahlung am Bilanzstichtag hinreichend sicher gewesen, nicht unter der aufschiebenden, sondern unter der auflösenden Bedingung der Ausübung des Kaufoptionsrechtes bzw. der Verlänge- rungsoption gestanden habe und zeitanteilig zu aktivieren gewesen sei, allerdings unter Prüfung des Zeitpunkts des Beginns der Periodisierung; nachdem die Klin. ihre Lei- stung nach dem Vertriebsvertrag 2004 ggf. erst mit Über- gabe des Films wirtschaftlich erfüllt habe, sei damit auch ihr Anspruch auf die Gegenleistung erst ab Übergabe des Films gewinnwirksam zu erfassen. Gegebenenfalls seien nicht nur die Forderung auf die (anteilige) Abschlusszah- lung erst ab Übergabe des Films zu aktivieren, sondern auch die festen Lizenzraten (wie die im Streitjahr 2007 geleisteten festen Lizenzraten) erst ab diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend zu erfassen (mit der Folge einer entspre- chenden Minderung des Gesamthandsgewinns der Klin. im Streitjahr 2007 betreffend die festen Lizenzraten); vorher geleistete Zahlungen stellten ggf. Anzahlungen dar und seien ggf. passiv abzugrenzen, außer, mit der vom Lizenz- nehmer zu erbringenden Gegenleistung – u. a. der Abschlusszahlung und den festen Lizenzraten – würde auch eine von der Klin. schon vor der Übergabe des Films zu erbringende Leistung entgolten. Außerdem sei die vom FA vorgenommene Berechnung des abgezinnten Barwerts der Forderung zum 31. 12. 2007 i. H. v. ... € zu prüfen. Im Rahmen des Klageverfahrens des zweiten Rechtsgangs holte das Gericht Sachverständigengutachten ein.

Aus den Gründen:

157–162 II. 1. Die Klage ist unbegründet. Der Streitgegen- ständliche geänderte Feststellungsbescheid für 2007 vom ... ist rechtmäßig und verletzt die Klin. nicht in ihren Rech- ten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FA ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass

- es sich bei der Abschlusszahlung
 - um eine Gegenleistung für die mit dem Vertriebsver- trag 2004 vereinbarte Nutzungsüberlassung am Film als einem Dauerschuldverhältnis handelt und
 - der Anspruch hierauf als hinreichend sicher anzuse- hen ist,

so dass er ab dem Streitjahr 2007 als zeitanteilig wirtschaft- lich entstanden zu beurteilen und dementsprechend linea- risiert zu aktivieren ist und dass

- die im Streitjahr 2007 vom Lizenznehmer gezahlten fes- ten Lizenzraten nicht als Anzahlungen zu behandeln und passiv abzugrenzen sind

Abschlusszahlung war zu aktivieren

163–164 Soweit die Bilanz der Klin. zum 31. 12. 2007 die Abschlusszahlung nicht zeitanteilig aktiviert hat, ist sie (objektiv) unrichtig. ...

165 aa) Die Aktivierung einer Forderung setzt die Realisa- tion voraus, die wiederum erfordert, dass die Forderung entweder rechtlich oder doch zumindest wirtschaftlich ent- standen ist, wobei dann weiter mit der künftigen rechtli- chen Entstehung fest zu rechnen sein muss. Nach dem

(imparitätischen) Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2, Nr. 5 HGB), das einen Grundsatz ordnungsmä- ßiger Buchführung i. S. des § 5 Abs. 1 EStG darstellt, darf ein Gewinn (und damit auch eine Forderung) grundsätzlich erst ausgewiesen werden, wenn er durch Umsatz (Veräuße- rung oder sonstigen Leistungsaustausch) verwirklicht ist ...

166–167 Forderungen (§ 266 Abs. 2 B. II. HGB), insbeson- dere Geldforderungen aus Lieferungen und Leistungen, sind wirtschaftlich entstanden und damit zu aktivieren, sobald sie (unabhängig von der rechtlichen Entstehung) wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht, d. h. die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind, und am Bilanzstichtag hinreichend sicher sind, so dass der Kauf- mann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen kann. ...

168 Ein Gewinn ist danach realisiert, wenn der Leistungs- verpflichtete die vereinbarte Leistung „wirtschaftlich erfüllt“ hat und ihm die Forderung auf die Gegenleistung – von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken abge- sehen – so gut wie sicher ist.

169 Ohne Bedeutung für die Gewinnrealisierung ist, ob am Bilanzstichtag die Rechnung bereits erteilt ist, ob die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder ob die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird. Hingegen sind aufschiebend bedingte Ansprü- che grundsätzlich nicht zu aktivieren, da sie nach § 158 Abs. 1 BGB erst mit Eintritt der Bedingung entstehen (vgl. BFH-Urteil vom 7. 12. 2017 IV R 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444).

Dauerschuldverhältnis

170 cc) Die Regeln zur bilanzrechtlichen Behandlung schwebender Geschäfte gelten auch für Dauerschuldver- hältnisse. Bei (zeitraumbezogenen) Dauerschuldverhältnis- sen besteht jedoch die Besonderheit, dass kein Erfüllungs- zeitpunkt für Zwecke der Ertrags- und Gewinnrealisierung (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB) – anders als bei nicht zeitraumbezogenen Verträgen – auszumachen ist, an den die Realisierung anknüpfen könnte. Sie führen vielmehr zu einer zeitproportionalen Gewinnrealisierung, weil die zeitraumbezogene Leistung sich in jedem Augenblick des Vertragszeitraums konkretisiert, unabhängig von gesetz- lich oder vertraglich bestimmten Abrechnungszeiträumen für die Gegenleistung.

171–175 Die allgemeinen Grundsätze sind deshalb hier mit der Maßgabe anzuwenden, dass das gesamte Rechts- verhältnis in einzelne zeitliche Segmente aufgeteilt wird, von denen eines am Bilanzstichtag endet. Das Dauer- schuldverhältnis ist danach als am Bilanzstichtag erfüllt anzusehen, wenn der Dienst- oder Sachleistungsverpflich- tete die von ihm bis dahin geschuldeten Leistungen ganz oder vollständig erbracht hat, so dass das Rechtsverhältnis hinsichtlich seines zeitlich zurückliegenden Teils nicht mehr „schwebt“, sondern insoweit Gewinn realisiert wird. Lediglich hinsichtlich zukünftiger Zeitabschnitte bleiben zeitraumbezogene Leistungsverhältnisse auch nach zeitan- teiliger Erfüllung „schwebend“. Die allgemeinen Regeln gelten auch für die Voraussetzungen und Rechtsfolgen eines Erfüllungsrückstands bei Dauerschuldverhältnissen nur mit der Maßgabe, dass es auf die bis zum Bilanzstichtag zu erbringenden und erbrachten Leistungen ankommt, wobei insbesondere maßgeblich ist, ob eine am Bilanzstich- tag ausstehende Leistung eine vor dem Stichtag erbrachte Gegenleistung des anderen Teils abgelten soll. ...

176 dd) Eine aufschiebend bedingte Forderung kann grundsätzlich vor Bedingungseintritt nicht aktiviert wer- den, weil sie erst mit Eintritt der Bedingung (als Realisati- onsereignis) entsteht (insoweit nach deutschem Recht gem. § 158 Abs. 1 BGB). Bedingung i. S. der §§ 158 ff. BGB ist die durch den Parteiwillen in ein Rechtsgeschäft eingefügte

Bestimmung, die die Rechtswirkungen des Geschäfts von einem zukünftigen ungewissen Ereignis abhängig macht.

177 Bei einer echten aufschiebenden Bedingung kann auch von einer wirtschaftlichen Entstehung, bei der der Eintritt noch ungewiss ist, nicht ausgegangen werden. Ausnahmsweise kommt eine Aktivierung dann in Betracht, wenn die aufschiebend bedingte Forderung im Einzelfall hinreichend konkretisiert erscheint, was angenommen werden kann, wenn der Bedingungseintritt zumindest so gut wie sicher ist. Nach § 158 Abs. 1 BGB tritt, wenn ein Rechtsgeschäft unter einer aufschiebenden Bedingung vorgenommen wird, die von der Bedingung abhängig gemachte Wirkung mit dem Eintritt der Bedingung ein.

178 Wird ein Rechtsgeschäft unter einer auflösenden Bedingung vorgenommen, endet (insoweit nach deutschem Recht gem. § 158 Abs. 2 BGB) mit dem Eintritt der Bedingung die Wirkung des Rechtsgeschäfts und tritt mit diesem Zeitpunkt der frühere Rechtszustand wieder ein.

179 Die aufschiebende Bedingung schiebt das Inkrafttreten der gewollten Rechtswirkungen hinaus und die auflösende Bedingung macht die Weitergeltung des zunächst gültig in Kraft gesetzten Rechtsgeschäfts von einem ungewissen Ereignis abhängig. Während ein auflösend bedingtes Rechtsgeschäft zunächst uneingeschränkte Rechtswirkungen erzeugt, Verpflichtungen der Parteien begründet und Rechte übergehen lässt, bestehen bei der aufschiebenden Bedingung noch keine Leistungspflichten der Beteiligten, darf (insoweit nach deutschem Recht gem. § 162 BGB) der Eintritt der Bedingung – von Treupflichten abgesehen – nicht treuwidrig verhindert werden und ist (insoweit nach deutschem Recht gem. § 161 BGB) eine aufschiebend bedingte Verfügung gegen Zwischenverfügungen des weiterhin Berechtigten gesichert.

180–181 Das Bild des Schwebezustandes trifft nur bei der aufschiebenden Bedingung ganz zu. Bei der aufschiebenden Bedingung steht dem Erwerber zunächst nur ein Anwartschaftsrecht zu, das mit Eintritt der Bedingung zum Vollrecht erstarkt. ...

182 Aufschiebend bedingte Forderungen, bei denen der Bedingungseintritt ungewiss ist, dürfen nicht aktiviert werden, wenn der Bedingungseintritt bis zum Bilanzstichtag nicht eingetreten ist. Entsprechendes gilt, wenn zwar die Voraussetzungen für das Entstehen der Forderung zum Bilanzstichtag vorliegen, die Entstehung der Forderung aber noch dadurch verhindert werden kann, dass nach dem Bilanzstichtag Mängel der Leistung des Kaufmanns festgestellt werden. Eine Aktivierung kann in einem solchen Fall allenfalls erfolgen, wenn Rückgriffsansprüche des Kaufmanns wegen des Mangels gegen einen Dritten bestehen, die in Entstehung und Erfüllung spiegelbildlich zu der zu aktivierenden Forderung sind und vom Rückgriffsschuldner, der von zweifelsfreier Bonität sein muss, nicht bestritten werden.

183 Auflösend bedingte Forderungen sind zu aktivieren, wenn die Bedingung erst in späteren Wj. verursacht wird (vgl. FG München, Urteil vom 17. 6. 2016 1 K 266/12, EFG 2016, 2038, m. w. N.; nachfolgend BFH-Urteil vom 7. 12. 2017 IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440).

184–187 b) Für die Frage,

- ob und wenn ja in welchem Umfang der Leistungsverpflichtete seine Leistung erbracht hat und
- ihm der Anspruch auf die Gegenleistung so gut wie sicher ist,

kommt es darauf an, zu welcher Leistung der Leistungsverpflichtete überhaupt verpflichtet ist. Dies muss ggf. durch Auslegung des zu Grunde liegenden Vertrags ermittelt werden (vgl. BFH-Urteil vom 7. 12. 2017 IV R 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444).

Internationales Privatrecht

188 Unterliegt dieser Vertrag gem. den Vorschriften des Internationalen Privatrechts ausländischem Recht, ist die Auslegung des Vertrags nach jenem ausländischen Recht vorzunehmen. Denn das auf einen Vertrag anzuwendende Recht (das Vertragsstatut) ist maßgebend für die Vertragsauslegung (Art. 32 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Art. 27 Abs. 1 Satz 1 EGBGB).

189 Die bei der Vertragsauslegung anzuwendenden Auslegungsmethoden sind danach dem ausländischen Recht zu entnehmen. Die §§ 133, 157 BGB finden keine Anwendung. Den von den Vertragsparteien im Vertragstext verwendeten Rechtsbegriffen ist die Bedeutung beizumessen, die ihnen nach der ausländischen Rechtsordnung zukommt. Das deutsche Gericht hat das ausländische Recht so anzuwenden, wie es die Gerichte des ausländischen Staates auslegen und anwenden (vgl. BFH-Urteil vom 7. 12. 2017 IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440).

190 Dementsprechend sind zur Ermittlung der vorliegend zwischen der Klin. und dem Lizenznehmer nach dem Vertriebsvertrag 2004 bestehenden Leistungspflichten dessen Wortlaut heranzuziehen (wobei das Gericht der vorliegenden Entscheidung neben dem in englischer Sprache verfassten Vertriebsvertrag 2004 die von der Klin. vorgelegte deutsche Übersetzung zu Grunde legt), soweit dieser eindeutig ist, bzw. ist dieser Vertrag – soweit erforderlich – gem. dem nach Klausel 33 VV maßgeblichen Recht des Staates Kalifornien unter Berücksichtigung des Rechtsverständnisses nach kalifornischem Recht auszulegen. Soweit hierbei eine Auslegung einzelner Vertragselemente erforderlich ist, nimmt das Gericht Bezug auf die nachfolgend dargelegten gesetzlichen Regelungen und Rechtsgrundsätze.

191–216 aa) Heranzuziehen sind zunächst

- die dem Gericht auf Grund eigener Internet-Recherche zugänglichen Bestimmungen
- des kalifornischen Vertragsrechts gem. dem CIV ...

Auslegung des US-Rechts

217 cc) Die maßgeblichen Regeln und Maximen des kalifornischen Rechts zur Auslegung von Willenserklärungen und Verträgen wurden auch in einer Entscheidung des FG Köln (Urteil vom 24. 3. 2010 2 K 2514/04, EFG 2010, 1297) – nach Einholung eines Sachverständigengutachtens – wie folgt zusammengefasst:

218 Danach hat die Auslegung von Verträgen nach allgemeinen kalifornischen Regeln in der Weise zu erfolgen, dass die Auslegung im Wesentlichen in subjektiver Hinsicht vorzunehmen ist und sodann erst nach objektiven Kriterien. Darüber hinaus ist die sog. „parol evidence rule“ zu beachten. Das bedeutet zusammengefasst: Die Auslegung eines Vertrages ist grundsätzlich nur dann zulässig, wenn dessen Wortlaut nicht klar und eindeutig ist. Sind die Bestimmungen eines Vertrages hingegen in Wortlaut und Aussage eindeutig, ist der Vertrag nach seinem Wortlaut zu verstehen.

219 Ist der Wortlaut hingegen nicht eindeutig, ist der Vertrag auszulegen. Vorrangig ist dabei die subjektive Auslegung. Nach der subjektiven Auslegung ist auf den Parteiwillen abzustellen. Danach ist ein Vertrag entsprechend dem gemeinsamen Willen der Vertragsparteien, wie er im Zeitpunkt des Vertragsschlusses vorherrschte, auszulegen, soweit dieser feststellbar und rechtmäßig ist (§ 1636 CIV). Ist ein übereinstimmender Parteiwille nicht vorhanden bzw. nicht ermittelbar, ist die objektive Auslegung maßgeblich. Nach der objektiven Auslegung ist der Vertrag nach objektiven Kriterien auszulegen. Dabei ist neben dem Wortlaut insbesondere auch der Textzusammenhang zu beachten (§ 1639 CIV). gem. der „parol evidence rule“ kön-

nen bei schriftlichen Verträgen jedoch außerhalb der Urkunde liegende Umstände nicht gegen das schriftlich festgelegte vorgebracht werden.

220 Zusätzlich zu diesen allgemeinen Auslegungsregeln gelten in der kalifornischen Rechtsordnung Auslegungsmaximen. Diese führen zwar nicht selbst zu einem Ergebnis, dienen jedoch der Bestätigung eines bereits gefundenen Ergebnisses und werden in der kalifornischen Rspr. und Lehre sehr häufig angewandt. Hierzu gehören u. a. die Maxime der einheitlichen Vertragsauslegung, wonach einzelne Vertragsformulierungen im Einklang mit den anderen Vertragsformulierungen stehen und die Parteien davon ausgegangen sind, dass jede einzelne Vertragsbestimmung rechtliche Wirkung haben soll. Daneben gibt es noch die Maxime, wonach „das Aussprechen des einen zugleich den Ausschluss des anderen“ bedeutet. Hierbei ist allerdings Zurückhaltung geboten. Diese Maxime soll nicht angewandt werden, wenn die Formulierung keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt oder nur Beispiele aufgezählt werden. Schließlich kann nach der Maxime „von derselben Art“ die Bedeutung eines allgemeinen Begriffs begrenzt werden. Verwendet eine Partei zunächst Begriffe, die auf eine bestimmte Art von Sachen begrenzt sind, dann kommt dem Begriff auch nur diese Bedeutung zu, selbst wenn danach Begriffe mit weitreichender Bedeutung hinzugefügt werden (vgl. FG Köln, Urteil vom 11.9.2019 3K 2193/17, EFG 2020, 1205; nachgehend BFH-Urteil vom 14.4.2022 IV R 32/19, BFHE 275, 543, HFR 2022, 910).

221 dd) Dem von der Klin. vorgelegten Privatgutachten 2018 ist ebenso u. a. zu entnehmen, dass nach kalifornischem Recht jeder (einzelne) Teil eines Vertrages im Zusammenhang mit „dem anderen Teil des Vertrages auszulegen“ ist, und der „Vertragssprache, wenn die Sprache klar und eindeutig ist“, zum Durchbruch zu verhelfen ist (§§ 1641, 1638 CIV).

222 ee) Das Gericht sieht keine Anhaltspunkte dafür, dass die Überlassung von Filmrechten nach kalifornischem Recht spezifischen Handelsbräuchen (§ 1856 [c] CCP) oder spezifischen Usancen bzw. einer – gerade im Hinblick auf die Bedeutung des Fallrechts (case law) in der anglo-amerikanischen Rechtsordnung – eigenen Rechtspraxis im Medienrecht Kaliforniens bzw. der kalifornischen Filmbranche unterliegt, aus denen sich ein vom jeweiligen allgemeinen zivilrechtlichen Sprachgebrauch abweichendes Verständnis oder Verwendung von Begriffen ergibt, welche streitheblich auch im vorliegenden Streitfall zu berücksichtigen wären, etwa gem. § 1644 CIV als Auslegungshilfe scheinbar eindeutiger Vertragsbestimmungen.

223 So ist die Klin. als Vertragspartnerin des von ihr nach dem Recht des Staates Kalifornien abgeschlossenen Vertriebsvertrages 2004 zwar Mitglied der am vorliegenden Lizenzvertragswerk beteiligten Gruppe von Rechtsanwendern und folglich zwangsläufig auch ggf. Anwenderin entsprechender Handelsbräuche und Usancen; allerdings können trotz des wiederholten pauschalen Vortrags in ihrem gesamten Klagevorbringen einschließlich des Privatgutachtens 2018 keine entsprechenden, entscheidungserheblichen Besonderheiten etwa im Medienrecht Kaliforniens hinreichend nachvollziehbar begründet entnommen werden. Nachdem – von der Klin. bestätigt – von einer bei Abschluss des Vertriebsvertrages 2004 auch im ausdrücklich vereinbarten Recht des Staates Kalifornien fachkundigen Beratung der Klin. auszugehen ist, wären ihr entsprechende, vom dargelegten geschriebenen kalifornischen Recht abweichende Handhabungen jedoch – zumindest zurechenbar – bewusst gewesen.

224 Entsprechendes gilt hinsichtlich der vorliegend entscheidungserheblichen Begriffe wie „call option“ oder „final payment“. Legaldefinitionen sind dem kalifornischen Recht des CIV oder des CCP nicht zu entnehmen. Es sind weiterhin keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich und insbesondere auch dem gesamten Klagevorbringen nicht zu ent-

nehmen, dass die Vertragsparteien des Vertriebsvertrages 2004 den darin verwendeten Begriffen von ihrem sich aus ihrem Wortlaut – entsprechend auch den von der Klin. verwendeten Übersetzungen „Kaufoption“ und „Schlusszahlung“ – ergebenden üblichen Verständnis abweichende Bedeutungen auf Grundlage bestimmter Wirtschafts- bzw. Rechtspraxis zugeordnet haben könnten. Dementsprechend sind die in Vertriebsvertrag 2004 verwendeten, entscheidungserheblichen Begriffe – wie auch die Klin. zutreffend feststellt – anhand einer Auslegung dieses Lizenzvertrages gem. den allgemeingültigen Maßstäben des Rechts des Staates Kalifornien zu beurteilen.

225 ff) Der vorliegenden Entscheidung sind somit mangels – jedenfalls hinreichend bestimmbarer – entscheidungserheblicher branchenüblicher Begriffe bzw. Gepflogenheiten als Auslegungshilfe die dargelegten allgemeinen Auslegungsgrundsätze des CIV/CCP zu Grunde zu legen. Demgemäß ist zunächst auszugehen von dem Wortlaut des Vertriebsvertrages 2004, welcher nach Maßgabe der Klausel 37 VV („Vertrag in seiner Gesamtheit“) die Gesamtheit der vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien (lediglich ggf. ergänzt durch die weiteren genannten Vereinbarungen betreffend gerade den Film, Nebenrechte und die zu Grunde liegenden Rechte) darstellt und damit eine sowohl abschließende als auch vollständige und ausschließliche Vereinbarung i. S. des § 1856 (b) CCP, soweit dieser klar und eindeutig ist. Verbleibende Unklarheiten sind im Rahmen einer erforderlichen gerichtlichen Auslegung des Vertriebsvertrages 2004 – unter Beachtung der sog. „parol evidence rule“ und des gesamten Textzusammenhangs (§ 1639 CIV) – zunächst durch eine subjektive und ggf. nachfolgend eine objektive Auslegung des Vertragstextes zur Ermittlung des tatsächlichen Willens der Vertragsparteien zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses zu klären.

226 Im Ergebnis gleichen sich damit die vorliegend zur Anwendung gelangenden Grundsätze der Vertragsauslegung nach kalifornischem Recht und die Grundsätze des BGB zur Auslegung von Willenserklärungen und Rechtsgeschäften, jedenfalls soweit dies im vorliegenden Streitfall streitheblich ist.

227 So ist bei der Auslegung von einzelvertraglichen Vereinbarungen nach §§ 133, 157 BGB der wirkliche Wille der Erklärenden zu erforschen. Empfangsbedürftige Willenserklärungen sind so auszulegen, wie sie der Empfänger nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung der Verkehrssitte verstehen musste (Empfängerhorizont). Dabei ist vom Wortlaut der Erklärung auszugehen und demgemäß in erster Linie dieser und der ihm zu entnehmende objektiv erklärte Parteiwille zu berücksichtigen. Bei seiner Willenserforschung hat der Tatrichter aber auch den mit der Absprache verfolgten Zweck, die Interessenlage der Parteien und die sonstigen Begleitumstände zu berücksichtigen, die den Sinngehalt der gewechselten Erklärungen erhellen können (vgl. BGH-Urteil vom 8.4.2020 XII ZR 120/18, NJW-RR 2020, 656).

228 Bei der Auslegung von Willenserklärungen ist nach den maßgeblichen Grundsätzen des BGB der wirkliche Wille des Erklärenden zu erforschen und nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften (§ 133 BGB). Verträge sind so auszulegen, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern (§ 157 BGB). Die Auslegung empfangsbedürftiger Willenserklärungen ist so vorzunehmen, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen musste. Dabei sind die für die Auslegung wesentlichen Begleitumstände und die Interessenlage der Beteiligten zu erforschen und zu würdigen (vgl. BFH-Urteile vom 25.7.1979 II R 105/77, BFHE 128, 544, BStBl II 1980, 11; vom 17.3.2010 XR 38/06, BFHE 229, 163, BStBl II 2011, 622, jeweils m. w. N.).

Rechtsanwendung

229–230 c) Unter Berücksichtigung der dargelegten gesetzlichen Regelungen und Rechtsgrundsätze sieht sich das Gericht auf Grund eigener, vorhandener Kenntnisse, bzw. teilweise erst nach Einholung der Gutachten 2019/1, 2 und 2021 sowie Prüfung derselben unter Berücksichtigung des Beteiligtenvorbringens hierzu ermittelter Erkenntnisse betreffend das vorliegend maßgebliche kalifornische Zivilrecht (einschließlich der ggf. streiterheblichen Rechtspraxis) als hinreichend sachkundig, um die vorliegend streitigen Rechtsfragen – soweit erforderlich – durch jeweilige Auslegung des Vertriebsvertrages 2004 zu entscheiden. ...

Zeitanteilige Aktivierung des Anspruchs auf die Abschlusszahlung

231–237 d) In Anwendung

- zum einen – soweit mangels Eindeutigkeit des jeweiligen Vertragswortlautes erforderlich – der vorstehenden Auslegungsgrundsätze zur Bestimmung des Inhalts der vertraglichen Regelungen des Vertriebsvertrages 2004 sowie
 - zum anderen der dargelegten Bilanzierungsgrundsätze,
- gelangt das Gericht zunächst zu dem Ergebnis, dass der vom FA bei Erlass des streitgegenständlichen geänderten Feststellungsbescheids für 2007 vom ... vertretenen Rechtsauffassung über die Linearisierung der Abschlusszahlung zu folgen ist; die Forderung der Klin. betreffend die Zahlung der Abschlusszahlung ist gem. dem mit dem Vertriebsvertrag 2004 vereinbarten befristeten Dauerschuldverhältnis dem Grunde nach
- bereits im Streitjahr 2007 zeitanteilig wirtschaftlich und
 - mit Ablauf dieses VZ 2007 auch jeweils hinreichend sicher

zeitraumbezogen entstanden mit der Folge einer entsprechenden Aktivierungspflicht der Klin.. Die Klin. hatte am Bilanzstichtag des Streitjahres 2007 die hinreichend sichere Aussicht auf die zeitanteilige Zahlung der mit der Klausel 18 (b) VV vertraglich mit Leistung am ... 2021 vereinbarten Abschlusszahlung.

238–240 Die Leistungszeit bzw. Fälligkeit der Abschlusszahlung am ... 2021 bestimmt sich hierbei nach dem § 1490 CIV. Ausweislich der Vorschriften der §§ 1490 und 1491 CIV kennt auch das kalifornische Recht das Institut der Fälligkeit unter dem Begriff „time to perform“ bzw. „time for performance“ (Zeit/Zeitpunkt für die Erfüllung). Hierbei entsprechen nach ihrem jeweiligen Wortlaut

- die Vorschrift des § 1491 CIV im Wesentlichen der Regelung in § 271 Abs. 1 BGB und
- die Vorschrift des § 1490 CIV im Wesentlichen der Regelung in § 271 Abs. 2 BGB, insoweit lediglich mit der – vorliegend unerheblichen – Abweichung, als das kalifornische Recht eine Angebots- und damit im Ergebnis Erfüllungspflicht innerhalb angemessener Zeitspanne der vereinbarten Leistungszeit vorschreibt, d. h. beide Parteien innerhalb einer angemessenen Zeitspanne an der vereinbarten Leistungszeit festhält.

241 aa) Zu einem – ein befristetes Dauerschuldverhältnis über die Nutzungsüberlassung der Filmrechte mit der Folge zeitanteiliger Gewinnrealisierung ausschließenden – Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) am Film bzw. der Vertriebs- und Vermarktungsrechte führten der Abschluss und die Durchführung des Vertriebsvertrages 2004 – soweit ersichtlich auch zwischen den Beteiligten zutreffend unstreitig – nicht.

242 aaa) Auszugehen ist hierbei gem. den dargelegten Grundsätzen des kalifornischen Zivilrechts zur Ermittlung des tatsächlichen Willens der Vertragsparteien bei Vertragsschluss ...

243–245 bbb) Der Qualifizierung des Vertriebsvertrages 2004 als (Rechts-)Kaufvertrag am Film bzw. den Filmrechten mit der Folge eines entsprechenden Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums steht zudem entgegen, dass die Vertragsparteien unstreitig nicht von einer hinreichend sicheren zumindest weitestgehenden Wertlosigkeit des Films zum Ende des Lizenzzeitraumes ausgegangen sind. Die Klin. und der Lizenznehmer haben vielmehr bei Abschluss des Vertriebsvertrages 2004 weitere, sich zeitlich anschließende Verwertungsmöglichkeiten von wirtschaftlicher Relevanz jedenfalls für möglich gehalten. ...

246 ccc) Die dem Lizenznehmer eingeräumte Möglichkeit, Optionsrechte wie etwa die Kaufoption (Klausel 19 (a) VV) oder die vorgezogene Kaufoption (Klausel 19 (b) und (c) VV) auszuüben, steht diesem Verständnis des Vertriebsvertrages 2004 als befristetes Dauerschuldverhältnis in dem dargelegten Sinne unter Berücksichtigung seines gesamten Wortlautes – welcher mit der Maßgabe der Klausel 37 VV die Gesamtheit der Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien darstellt – nicht entgegen.

247–248 Gesetzliche Regelungen i. S. von Legaldefinitionen zu derartigen Optionsrechten finden sich im kalifornischen Zivilrecht nicht. Demzufolge ist der jeweilige Inhalt der entsprechenden Vertragsregelungen im Vertriebsvertrag 2004 im Wege deren Auslegung gem. den dargelegten Grundsätzen zu ermitteln. ...

249–252 Die im Vertriebsvertrag 2004 enthaltenen Regelungen betreffend die Vertragsoptionen und damit die verschiedenen Optionsrechte der Vertragsparteien – ebenso wie im Übrigen im Ergebnis die Regelung in Klausel 19 (d) VV über eine einvernehmlich vereinbarten Vertragsverlängerung – stellen folglich lediglich die rechtliche Gesamtqualifikation des Gesamtvertrages unberührt lassende und selbständige und nachrangige vertragliche Abreden dar. ...

253 ddd) Der Vertriebsvertrag 2004 gestattet zusammenfassend nach seinem insoweit eindeutigen und folglich bereits nicht abweichend auslegungsfähigen Wortlaut lediglich die – mit Optionsrechten verbundene – zeitlich befristete Verwertung bzw. Nutzung der Urheberrechte am Film, ohne dass auf Grund dieses Vertrages die Filmrechte bereits voll oder wenigstens im wesentlichen Umfang und endgültig auf den Lizenznehmer übergehen sollten. Nach Klausel 1 VV beginnt dessen Laufzeit am ... 2004 (dem Datum der Vertragsunterzeichnung) und endet – vorbehaltlich der jeweiligen Optionsausübung sowie abweichender Vereinbarungen der Vertragsparteien – am ... 2021. Die Überlassung der Rechte an den Lizenznehmer wird auch nicht im Hinblick auf die in Klausel 18 (c) (iii) VV vorgesehene Aufteilung der Erlöse nach dem ... 2021 zeitlich unbegrenzt, weil die nachfolgende Erlösverwertung durch die Klin. den Rückfall des Rechts nicht berührt, diesen vielmehr sogar voraussetzt. Dementsprechend kann im Übrigen auch nicht der diesem Auslegungsergebnis des Gerichts ohne nachvollziehbare Begründung widersprechenden Ausführung im Gutachten 2021 gefolgt werden, wonach dem Vertriebsvertrag 2004 ein Rechtskauf im Formalkleid eines Lizenzvertrages gegen einen um 17 Jahre in der Zeit zurückgestellten Kaufpreisanteil in Gestalt der Abschlusszahlung zu entnehmen sei.

254 bb) Wesentlicher Vertragszweck des Vertriebsvertrages 2004 ist damit nach seinem Wortlaut wie der ersichtlichen Interessenlage der Vertragsparteien nicht der Verkauf der Filmrechte, sondern lediglich deren befristete Überlassung im Lizenzzeitraum gegen ein jeweiliges, gleichfalls zeitraumbezogenes Entgelt. Der Anspruch der Klin. auf diese Gegenleistung entstand damit zeitanteilig zum jeweiligen Bilanzstichtag der betreffenden VZ, nachdem die Klin. insoweit jeweils ihren vertraglichen Verpflichtungen vollständig nachgekommen war und folglich die für die (zeitanteilige) Entstehung ihres jeweiligen Anspruches wesentliche wirtschaftliche Ursache gesetzt worden war.

255–278 Das mit dem Vertriebsvertrag 2004 vereinbarte Entgelt der Klin. umfasst hierbei zur Überzeugung des Gerichts

- nicht nur – wie zutreffend unstrittig – die festen Lizenzraten (welche ausdrücklich in halbjährlichen Raten und damit zeitraumbezogen zu leisten waren) sowie die variablen Lizenzraten,
- sondern entgegen dem Klagevorbringen (einschließlich der Ausführungen im Privatgutachten 2018) auch den sich aus Klausel 18 (b) VV – vorbehaltlich einer einvernehmlich vereinbarten Vertragsverlängerung (Klausel 19 [d] VV) sowie der jeweiligen Nichtausübung der vereinbarten Vertragsoptionen – ergebenden Anspruch auf Leistung der Abschlusszahlung mit Fälligkeit am ... 2021,

und damit (jedenfalls) das gesamte mit dem (zeitgleich) erfolgten Abschluss des Schuldübernahmevertrages der Klin. sicher zufließende und bereits für einen Totalgewinn ausreichende (Mindest-)Entgelt in Gestalt der festen Lizenzraten sowie der Abschlusszahlung. Auch der Anspruch der Klin. auf die Leistung der Abschlusszahlung steht folglich in einem synallagmatischen Zusammenhang zu der vertraglichen Hauptleistungspflicht der Klin., der Nutzungsüberlassung der Urheberrechte des Films und beruht insbesondere entgegen dem Klagevorbringen

- weder auf einem bedingt rückzahlbaren, der Höhe nach am (für den Zeitpunkt des Vertragsendes am ... 2021 prognostizierten) verbliebenen Restwert des Films orientierten Darlehen des Lizenznehmers oder einer sonstigen Vorauszahlung des Lizenznehmers auf seine künftige Beteiligung an Erlösen aus der Vermarktung und/oder Verwertung des Films nach Ablauf des Lizenzzeitraums,
- noch auf den jeweiligen, mit dem Vertriebsvertrag 2004 jeweils eingeräumten Vertragsoptionen. ...

279–301 (2) Auch im Übrigen ergeben sich weder aus dem Wortlaut des Vertriebsvertrages 2004 noch seinem wirtschaftlichen Gehalt Anhaltspunkte für eine Verpflichtung der Klin. zur „Rückzahlung“ des als Abschlusszahlung gezahlten (bzw. aus Sicht des Streitjahres zu zahlenden) Geldbetrages, welche rechtlich und/oder (zumindest) wirtschaftlich vergleichbar mit der Verpflichtung zur Rückzahlung eines Darlehens als eines lediglich befristet mit Rückzahlungsverpflichtung überlassenen Geldbetrages wäre. Eine diesem Klagevortrag entsprechende Auslegung des Vertriebsvertrages 2004 – wonach die Abschlusszahlung lediglich darlehensweise gezahlt werden solle – wird insbesondere auch nicht durch das Vorbringen der Klin. im Zusammenhang mit der von ihr vorgelegten Auslegung Klausel 18 VV bzw. ihres Beweisantrittes betreffend ihrer Vermarktungspflicht nach Vertragsende bei fehlender Optionsausübung gestützt. ...

302 (3) Als eine „Art Restwertgarantie“ oder eine sonstige Vorauszahlung des Lizenznehmers zum Ende des Lizenzzeitraums kann die Abschlusszahlung entgegen dem Klagevorbringen auch nicht im Hinblick auf die im Vertriebsvertrag 2004 enthaltenen Anrechnungsregelungen (in Bezug auf den im Fall der jeweiligen Optionsausübung vom Lizenznehmer zu zahlenden Kauf- bzw. Verkaufsoptionspreis) eingeordnet werden.

303 Dem steht jedenfalls entgegen, dass die im Anhang 2 VV bezifferte Abschlusszahlung der Klin. gem. der Klausel 2.1 des Schuldübernahmevertrages unwiderruflich von Seiten der Bank zu leisten war. Mit den Anrechnungsregelungen wurde (lediglich) sichergestellt, dass der Lizenznehmer (bzw. die Bank) den bereits auf Grund der Nutzungsüberlassung nach Ende des Lizenzzeitraums zu zahlenden Festbetrag in Höhe der Abschlusszahlung auch im Fall der Ausübung einer der im Vertriebsvertrag vereinbarten Vertragsoptionen durch eine der beiden Vertragsparteien nicht

noch einmal zu zahlen hatte, nachdem er die entsprechende Zahlung durch die Bank als Teil der Fixzahlungen bereits durch die erfolgte Leistung der Schuldübernahmegebühr vorfinanziert hatte.

304 Unter Anwendung der im Bilanzrecht grundsätzlich geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. z. B. Theissen/Lins, DStR 2010, 1649, m. w. N.) war damit jedoch vertraglich sichergestellt, dass die Abschlusszahlung bereits durch die Nutzungsüberlassung am Film während des Lizenzzeitraums ausgelöst und veranlasst wurde. Dieser Betrag war folglich unabhängig von der Ausübung eines der im Vertriebsvertrag vorgesehenen Optionsrechte und einem dadurch in der Folge zustande gekommenen Erwerb des Films durch den Lizenznehmer bereits auf Grund der Nutzungsüberlassung „verdient“. Bei wirtschaftlicher Betrachtung bestand der jeweils eigentliche Kauf- bzw. Verkaufspreis des Films (lediglich) in den jeweiligen, ggf. zusätzlich zu einem Betrag in Höhe der Abschlusszahlung hinaus zu leistenden Zahlungen.

305 Auch die Anrechnungsregelungen belegen somit im Ergebnis, dass die Abschlusszahlung – bzw. entsprechend wirtschaftlich betrachtet die von der Bank zu zahlende Abschlusszahlung – der Klin. als Gegenleistung für die bei typischem Geschehensablauf während des Lizenzzeitraums erfolgende Nutzung des Films durch den Lizenznehmer (d. h. dessen entsprechende Wertschöpfung unter dem damit – insbesondere auch allein durch den Zeitablauf zwangsläufig – einhergehenden Wertverlust des Films) vereinbart wurde und nicht – wie von der Klin. behauptet – als Ausgleich des am Ende des Lizenzzeitraums noch vorhandenen Wertes des Films.

306 Die Heranziehung von Regelungen des Schuldübernahmevertrages im Rahmen der Auslegung des Vertriebsvertrages ist hierbei entgegen dem Klagevorbringen bereits deshalb geboten, weil beide Verträge ersichtlich schon auf Grund der Verpflichtung des Lizenznehmers nach Klausel 4 (c) VV aufeinander abgestimmt abgeschlossen wurden.

307 (4) Zusammenfassend bleibt damit der Einwand der Klin., einer Aktivierung der (anteiligen) Forderung auf die Abschlusszahlung stünde entgegen, dass die Klin. diese Abschlusszahlung aus künftigen Verwertungserlösen hätte zurückgewähren müssen, ohne Erfolg. gem. dem sich aus den dargelegten Regelungen des Vertriebsvertrages 2004 ergebenden tatsächlichen Willen der Vertragsparteien stellt die Abschlusszahlung insofern lediglich eine Rechengröße dar, die die Obergrenze der Erlösbeteiligung des Lizenznehmers gekennzeichnet; dies gilt nach den vertraglichen Regelungen des Vertriebsvertrages 2004 widerspruchsfrei auch unabhängig davon, inwieweit der Lizenznehmer über die Lizenzlaufzeit hinausgehende Unterverleih- oder Lizenzverträge abgeschlossen hat.

Abschlusszahlung war keine Optionsprämie

308 ddd) Dem von der Klin. im Zusammenhang mit dem Film abgeschlossenen Vertragskonvolut können auch keine Anhaltspunkte dafür entnommen werden, dass die Abschlusszahlung als „Optionsprämie“ im Hinblick auf die dem Lizenznehmer eingeräumte Kaufoption qualifiziert werden könnte (vgl. Herzig, Wissenschaftliches Privatgutachten, 45, von der Klin. vorgelegt im Rahmen des Verfahrens 1 K 3678/09).

Gegenleistung ist Nutzungsüberlassung des Films

309 eee) Bei verständiger Berücksichtigung der bei Abschluss des Vertriebsvertrages 2004 für die Vertragsparteien maßgeblichen Umstände und wahrscheinlichen Abläufe kommt folglich als jedenfalls sinngemäß vereinbarte Gegenleistung der Abschlusszahlung des Lizenznehmers ausschließlich die Nutzungsüberlassung des Films durch die Klin. in Betracht. Damit wurde jedoch nach den

dargelegten Grundsätzen bereits im abgelaufenen (ersten) Geschäftsjahr 2004 der Klin. die wesentliche vertragliche und wirtschaftliche Ursache für die Entstehung des im Streitjahr 2007 zu bilanzierenden Anspruchs auf die zeitanteilige Abschlusszahlung gesetzt.

310 aaaa) Der Annahme eines von den Vertragsparteien gewollten einheitlichen Nutzungsentgelts, aufgeteilt in die festen Lizenzraten und die Abschlusszahlung, entspricht auch der Umstand, dass im Rahmen des Vertriebsvertrages 2004 beide Zahlungsverpflichtungen des Lizenznehmers gerade nicht strikt getrennt voneinander geregelt wurden (etwa in der zentralen Klausel 4 VV) und eine einheitliche Sicherung mit dem Schuldübernahmevertrag erfolgte. Dies ist als maßgebliches Indiz dahingehend zu werten, dass sich die Klin. eben nur unter der Voraussetzung zur Überlassung der Filmrechte während der Lizenzlaufzeit bereit erklärt hat, hierfür einen (zur Erreichung eines Gesamtgewinnes ausreichenden) Mindestbetrag zu erhalten, welcher auch die Abschlusszahlung umfasst, mithin diese am Ende der Vertragslaufzeit zu erbringende Zahlung des Lizenznehmers Entgelt für die gewährte Rechteüberlassung darstellt (vgl. auch etwa BFH-Urteil vom 14. 4. 2022 IV R 32/19, BFHE 275, 543, BStBl II 2022, 832).

311–320 Demgegenüber entspricht die von der Klin. vertretene (und hiernach insbesondere im Rahmen der Vertragsauslegung zu berücksichtigende) weitgehend getrennte Betrachtung eines „Vertragsteils Lizenzdauer“ sowie eines „Vertragsteils Folgezeitraum/Optionen“ des Vertriebsvertrages 2004 offensichtlich nicht dem Willen der Vertragsparteien zum Abschluss eines einheitlichen Vertragswerks zur Erreichung ihrer jeweiligen wirtschaftlichen Ziele; wie bereits dargelegt, stellen die fraglichen Regelungen im Vertriebsvertrag 2004 betreffend die Vertragsoptionen ersichtlich lediglich die rechtliche Qualifikation des Gesamtvertrages unberührt lassende unselbständige und nachrangige vertragliche Abreden dar. ...

Forderung war hinreichend sicher entstanden

321 cc) Mit Ablauf des Streitjahrs 2007 war der Anspruch auf den künftig fälligen Betrag in Höhe der Abschlusszahlung zeitanteilig auch hinreichend sicher entstanden und deshalb gem. den dargelegten GoB zu aktivieren; die Klin. hatte am Bilanzstichtag des Streitjahres die hinreichend sichere Aussicht auf die zeitanteilige Zahlung der mit der Klausel 18 (b) VV vertraglich vereinbarten Abschlusszahlung. Insbesondere entfällt der streitgegenständliche Bilanzansatz der Forderung für die zeitanteilige Abschlusszahlung nicht im Hinblick auf die Bilanzierungsgrundsätze schwebender Geschäfte; ein nach den dargelegten Grundsätzen eine entsprechende Bilanzierung ausschließender Schwebezustand hinsichtlich der nach dem Vertriebsvertrag 2004 als Leistungsaustauschvertrag geschuldeten Leistungen bestand zum Bilanzstichtag 31. 12. 2007 nicht.

322 aaa) Bei dem Vertriebsvertrag 2004 handelt es sich, wie dargelegt, um ein zeitraumbezogenes Dauerschuldverhältnis, nachdem das Recht des Lizenznehmers zur umfassenden Verwertung der Urheberrechte am Film bzw. die diesem Recht entsprechende Dauerverpflichtung der Klin. (lediglich und vorbehaltlich einer Vertragsverlängerung bzw. einer Optionsausübung) für den Lizenzzeitraum bis zum ... 2021 vereinbart wurden. Bei solchen zeitraumbezogenen Dauerschuldverhältnissen besteht die Besonderheit, dass im Gegensatz zu nicht zeitraumbezogenen Verträgen kein Erfüllungszeitpunkt für Zwecke der Ertrags- und Gewinnrealisierung auszumachen ist, an dem die Realisierung anknüpfen könnte. Da die zeitraumbezogene Leistung sich hier unabhängig von gesetzlich oder vertraglich bestimmten Abrechnungszeiträumen für die Gegenleistung in jedem Augenblick des Vertragszeitraums konkretisiert hat, führte sie zu einer zeitproportionalen Gewinnrealisierung. Dementsprechend steht der vorliegend streitigen zeitanteiligen Forderungsaktivierung im Übrigen auch

nicht entgegen, dass – wie von der Klin. vorgebracht – bei Filmfonds mit Defeasance-Struktur die jeweilige (Ab-)Schlusszahlung entsprechend der jeweils unterschiedlich lang vertraglich vereinbarten Lizenzlaufzeit zu linearisieren ist.

323 bbb) Die dargelegten allgemeinen Grundsätze der Forderung Bilanzierung waren deshalb im Streitfall mit der Maßgabe anzuwenden, dass das jeweilige gesamte Rechtsverhältnis in jeweils einzelne zeitliche Segmente aufgeteilt wird, von denen jeweils eines am Bilanzstichtag 31. 12. 2007 endet.

324–326 Mit der Nutzungsüberlassung des Films ab dem ... bis zum 31. 12. 2007 hat die Klin. folglich im Streitjahr 2007 ihre sich aus dem Vertriebsvertrag 2004 ergebende Leistungspflicht zeitanteilig für das Streitjahr als zeitliches Segment des Vertriebsvertrages 2004 (als Lizenzvertrag und damit einem Dauerschuldverhältnis) vertragsgemäß erfüllt. Damit war der Vertriebsvertrag 2004 nach den dargelegten Grundsätzen insoweit nicht mehr als (bilanziell nicht zu berücksichtigendes) schwebendes Geschäft einzuordnen. Das zeitraumbezogene Lizenzverhältnis ist vielmehr als an diesem Bilanzstichtag 31. 12. 2007 insoweit als erfüllt anzusehen, als die Klin. als Dienstleistungsverpflichtete die von ihr bis dahin geschuldeten Leistungen ganz oder vollständig erbracht hat mit der Folge, dass das Rechtsverhältnis hinsichtlich seines zeitlich zurückliegenden Teils nicht mehr „geschwebt“ hat, sondern Gewinn insoweit realisiert wurde; der Klin. war die ihr zustehende Forderung auf die Gegenleistung des Lizenznehmers – u. a. die zeitanteilige Zahlung der Abschlusszahlung – unter Berücksichtigung der dargelegten Grundsätze so gut wie sicher und folglich der entsprechende Gewinn zum maßgeblichen Bilanzstichtag 31. 12. 2007 realisiert (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB). Nur hinsichtlich der zukünftigen Zeitabschnitte ab 2008 bis zum ... 2021 blieben die zeitraumbezogenen Leistungsverhältnisse auch nach der Erfüllung im Jahr 2007 „schwebend“. Im Streitjahr 2007 ist danach die Abschlusszahlung zeitanteilig als rückständige Lizenzgebühr zu aktivieren. ...

327–333 dd) Die Forderung auf die zeitanteilige Abschlusszahlung war für Zwecke der Bilanzierung am Bilanzstichtag 31. 12. 2007 auch hinreichend sicher. Die Klin. konnte mit der künftigen Zahlung der zeitanteilig entstandenen Forderung nach der Klausel 18 (b) VV fest rechnen, grundsätzlich (durch Zahlung seitens der schuldübernehmenden Bank) selbst in Fällen eigener Nichterfüllung wesentlicher Vertragspflichten und der hierauf beruhenden Vertragsbeendigung durch den Lizenznehmer (Owner's-Default- Klausel 21 [a] VV; allerdings insoweit unter dem Vorbehalt dem Lizenznehmer zustehender Rechte oder Rechtsmittel). ...

334 bbb) Die streitige Aktivierung der zeitanteiligen Abschlusszahlung zum Bilanzstichtag 31. 12. 2007 ist entgegen dem Vorbringen der Klin. auch nicht auf Grund einer, die Abschlusszahlung betreffende aufschiebende Bedingung gem. den dargelegten Bilanzierungsgrundsätzen ausgeschlossen.

335–338 aaaa) Hierbei ist zunächst festzustellen, dass das vorliegend maßgebliche kalifornische Recht gem. dem Wortlaut des § 1434 CIV das Institut der Bedingung („condition“) als ungewisses, zukünftiges Ereignis in gleicher Weise kennt wie das deutsche Recht gem. § 158 BGB. Darüber hinaus umfassen die Regelungen des CIV nach ihrem jeweiligen Wortlaut

- mit § 1436 CIV („condition precedent“) eine im Wesentlichen dem § 158 Abs. 1 BGB entsprechende Vorschrift über eine aufschiebende Bedingung bzw.
- mit § 1438 CIV („condition subsequent“) eine im Wesentlichen dem § 158 Abs. 2 BGB entsprechende Vorschrift über eine auflösende Bedingung,

welche das jeweilige Entstehen bzw. Ende der Wirkung eines Rechtsgeschäfts, und damit insbesondere eines vertraglichen Anspruches in gleicher Weise wie im deutschen Recht vom vorherigen Eintritt der Bedingung abhängig machen.

339 Außerdem bestehen – wie dargelegt – mit den §§ 1490, 1491 CIV der deutschen Fälligkeitsregelung in § 271 BGB weitgehend übereinstimmende Regelungen hinsichtlich der Leistungszeit; streiterhebliche Abweichungen ergeben sich im vorliegenden Sachverhalt nicht.

340–364 Hinsichtlich der für den Streitfall entscheidungserheblichen Rechtsfragen betreffend vertraglich vereinbarte aufschiebende bzw. auflösende Bedingungen sowie betreffend die Fälligkeit von Forderungen decken sich folglich gem. der insoweit jeweils maßgeblichen Gesetzesvorschriften das Rechtsverständnis des kalifornischen Zivilrechts mit dem deutschen. Anhaltspunkte für vorliegend streitentscheidend zu berücksichtigende branchenübliche Abweichungen sind nicht ersichtlich und werden auch von der Klin. nicht nachvollziehbar begründet vorgetragen. ...

Keine Bindung an Bilanz

365–366 e) Das FA war auch nicht nach den Grundsätzen zur sog. subjektiven Richtigkeit der Bilanz an den von der Klin. unterlassenen Bilanzansatz einer zeitanteiligen Berücksichtigung der Abschlusszahlung als Forderung gebunden. ...

367–369 f) Dem Klagebegehren kann schließlich auch nicht unter dem Gesichtspunkt stattgegeben werden, dass

- nicht nur die (anteilige) Abschlusszahlung erst ab Übergabe des Films am ... zu aktivieren sei, sondern
- in gleicher Weise auch die bereits vorher ab dem ... 2005 halbjährlich geleisteten festen Lizenzraten.

370–386 Vielmehr sind die vom Lizenznehmer vor der Ablieferung des Films durch die Klin. geleisteten festen Lizenzraten entgegen dem Klagevorbringen nicht als Anzahlungen zu beurteilen und dementsprechend im Streitjahr passiv abzugrenzen. Aus dem Wortlaut des Vertriebsvertrages 2004 ergibt sich jedenfalls im Wege der Auslegung gem. den hierzu dargelegten Grundsätzen des kalifornischen Zivilrechts der gemeinsame Wille der Vertragsparteien bei Vertragsschluss, dass die vor Ablieferung des Films geleisteten festen Lizenzraten des Lizenznehmers für die von der Klin. bereits vor diesem Zeitpunkt gem. Klausel 3 (a) VV gewährten Rechte – auch in Gestalt der „Nebenrechte“ – gezahlt werden sollten, insoweit auf Grund der bereits mit Beginn des Lizenzzeitraumes am ... 2004 erfolgten Leistungen der Klin. folglich kein schwebendes Geschäft vorlag. ...

387 5. Die Revision war nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht erfüllt sind. Die vorliegend im Wesentlichen streitige Problematik betrifft seit Erlass des § 15b EStG i. d. F. des Gesetzes zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen vom 22. 12. 2005 (BGBl. I 2005, 3683, BStBl I 2006, 80), wonach – in Streitfällen wie dem vorliegenden – die in der Produktionsphase des Films zunächst entstehenden Verluste nur noch zur Verrechnung mit den später erzielten Erlösen aus der Vermarktung zugelassen sind, ausgelaufenes Recht.

Anmerkung

I. Problemstellung

Die Klin. ließ einen Film produzieren und gewährte einem Lizenznehmer das Recht, die Rechte an dem Film

über einen Zeitraum von 17 Jahren zu verwerten. Hierfür hatte der Lizenznehmer während dieses Zeitraums Lizenzraten und zum Abschluss der Vertragslaufzeit eine Schlusszahlung zu zahlen. In dem Vertrag waren darüber hinaus Optionen zur Vertragsverlängerung bzw. zum Kauf bzw. Verkauf der Rechte an dem Film vereinbart. Für den Fall der Ausübung der Option war eine Optionzahlung in Höhe des Betrages der Abschlusszahlung vereinbart. Die FinVerw. vertrat die Auffassung, die die Schlusszahlung sei auf die gesamte Vertragslaufzeit aufzuteilen und pro rata temporis zu aktivieren. Der Anspruch auf die Schlusszahlung werde fortlaufend zeitraumbezogen verwirklicht. Die Schlusszahlung sei auflösend bedingt durch die Einräumung von Optionsrechten. Die Rechteüberlassung erfolge im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses, wobei die Klin. mit Abschluss des Vertrags bereits mit der Leistung der Schlusszahlung habe rechnen dürfen. Gegen die anteilige Aktivierung im Streitjahr wandte sich die Klin. Im ersten Rechtsgang wies das FG die Klage ab (FG München, Urteil vom 17. 6. 2016 1 K 266/12, EFG 2016, 2038, mit Anm. Hennigfeld). Auf die vom Gericht zugelassene Revision wurde dieses Urteil mit dem BFH-Urteil IVR 37/16 vom 7. 12. 2017 (BFH/NV 2018, 440; im Wesentlichen inhaltsgleich mit der Parallelscheidung BFH-Urteil vom 7. 12. 2017 IVR 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444; vorgehend FG München, Urteil vom 2. 4. 2014 1 K 1807/10, juris) aufgehoben und zurückgewiesen, da der maßgebliche Vertrag nach deutschem und nicht amerikanischem Recht ausgelegt worden war.

II. Die Entscheidung des FG

Im zweiten Rechtsgang hat das FG die Klage erneut abgewiesen. Auch unter Berücksichtigung der Auslegung des maßgeblichen Vertrages nach amerikanischen/kalifornischen Recht sei davon auszugehen, dass es sich bei der Abschlusszahlung um eine Gegenleistung für die mit dem Vertriebsvertrag vereinbarte Nutzungsüberlassung am Film als einem Dauerschuldverhältnis handele und der Anspruch hierauf als hinreichend sicher anzusehen sei, so dass er ab dem Streitjahr 2007 als zeitanteilig wirtschaftlich entstanden zu beurteilen und linear zu aktivieren sei. Die vom Lizenznehmer gezahlten festen Lizenzraten seien nicht als Anzahlungen zu behandeln und passiv abzugrenzen.

III. Hinweise für die Praxis

Mit der vorliegenden Entscheidung findet der Rechtsstreit im zweiten Rechtsgang sein vorläufiges Ende, ohne dass sich am materiellen Ergebnis etwas geändert hätte. In der Sache stellt die Entscheidung eine Auslegung der maßgeblichen vertraglichen Regelungen am Maßstab ausländischen Rechts dar, was notwendig war, weil die Beteiligten die Anwendbarkeit des amerikanischen/kalifornischen Rechts vereinbart hatten. Die im ersten Rechtsgang vorgenommene Auslegung nach Maßgabe von §§ 133, 157 BGB war entsprechend der Revisionsentscheidung nicht statthaft. Die Feststellung des ausländischen Rechts hat gem. § 155 FGO i. V. m. § 293 ZPO zu erfolgen. Zu diesem Zweck hat das Gericht Sachverständigengutachten eingeholt, was regelmäßig mangels eigener Kenntnisse eines deutschen Gerichts im Hinblick auf eine ausländische Rechtsordnung notwendig sein dürfte. Für die Praxis ist dies bedeutsam, weil die Einholung von Rechtsgutachten mit z. T. erheblichen Kosten verbunden ist, welche – als Teil der Gerichtskosten – jedenfalls dann vom Kläger zu begleichen sind, wenn er – wie vorliegend – das Verfahren abschließend verliert und mit den Kosten belastet wird.

Richter am FG Dr. Michael Hennigfeld

Erbchaftsteuer
Schenkungssteuer

13 Bestimmung der Anzahl der Beschäftigten

FG Münster, Urteil vom 10. 8. 2023 3 K 2723/21 F – vorläufig nicht rechtskräftig.

1. Die Anzahl der Beschäftigten i. S. des § 13a Abs. 4 ErbStG ist streng nach Köpfen und nicht nach Stellenanteilen zu ermitteln. Ausgangspunkt ist die Anzahl der auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten.

2. Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ist, unabhängig von seiner Gesellschafterstellung und seinem Versterben am Stichtag, als Beschäftigter zu zählen. Auch geringfügig Beschäftigte und Beschäftigte mit anderweitigen Beschäftigungsverhältnissen sind nach Köpfen bei der Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten zu berücksichtigen.

3. Die Ausnahmevorschrift des § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG („nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig“) erfasst nur Personen, die zeitlich nicht dauerhaft in dem konkreten Betrieb arbeiten, sondern in einem auf höchstens sechs Monate befristeten Arbeitsverhältnis tätig sind und einen durch die Art des Betriebes bedingten, regelmäßig wiederkehrenden, erhöhten Arbeitskräftebedarf des Betriebs abdecken.

ErbStG § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5, Abs. 4.

1–32 Die Beteiligten streiten über die gesonderte Feststellung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme gem. § 13a Abs. 4 ErbStG, jeweils auf einen Stichtag im März 2017 und für Zwecke der ErbSt. Die Klin. ist eine im Weiterbildungsbereich tätige GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer am Stichtag verstarb. Sie war zu 51 % an einer weiteren GmbH beteiligt, für die ein anderes FA auf den betr. Stichtag die Anzahl der Beschäftigten auf zwei und die Ausgangslohnsumme gesondert festgestellt hatte. In der Lohnsteueranmeldung der Klin. für März 2017 war unter der Kz. 86 (= Zahl der Arbeitnehmer einschl. Aushilfs- und Teilzeitkräfte) die Zahl 11 eingetragen. Der Bekl. stellte die Anzahl der Beschäftigten für die Kl. auf zwölf Personen und die Ausgangslohnsumme fest. Die Klin. ist der Ansicht, die korrekte Anzahl ihrer Beschäftigten sei niedriger, weil diese nicht nach Köpfen, sondern nach Arbeitszeitanteilen zu ermitteln sei. Der verstorbene Gesellschafter-Geschäftsführer sei nicht in die Anzahl der Beschäftigten einzubeziehen. Fast alle weiteren Mitarbeiter seien nur nach Bedarf für die Klin. tätig geworden, in Teilzeit bzw. als geringfügig Beschäftigte, und überwiegend anderweitig tätig gewesen.

Aus den Gründen:

33 Die Klage ist unbegründet.

Gesonderte Feststellung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme gem. § 13a Abs. 4 ErbStG ist rechtmäßig

34 1. Der Bescheid vom 15. 11. 2022 über die gesonderte Feststellung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme nach § 13a Abs. 4 ErbStG für Zwecke der ErbSt auf den Bewertungsstichtag ... 2017 ist rechtmäßig und verletzt die Klin. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

35 Der Bekl. hat die Anzahl der Beschäftigten auf den Bewertungsstichtag ... 2017 zutreffend auf zwölf und die Ausgangslohnsumme auf 297 905 € festgestellt.

36 Nach § 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige

FA i. S. des § 152 Nr. 1 bis 3 BewG u. a. die Ausgangslohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten gesondert fest, wenn diese Angaben für die ErbSt von Bedeutung sind. Die Entscheidung über die Bedeutung trifft das FA, das für die Festsetzung der ErbSt oder die Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 BewG zuständig ist (§ 13a Abs. 4 Satz 3 ErbStG).

37 Als Ausgangslohnsumme definiert § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) endenden Wirtschaftsjahre. Die Lohnsumme umfasst gem. § 13a Abs. 3 Satz 6 ErbStG alle Vergütungen (Löhne und Gehälter und andere Bezüge und Vorteile), die im maßgebenden Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden. Außer Ansatz bleiben nach § 13a Abs. 3 Satz 7 ErbStG Vergütungen an solche Beschäftigte,

1. die sich im Mutterschutz i. S. des MuSchG i. d. F. der Bekanntmachung vom 20. 6. 2002 (BGBl. I 2002, 2318), das zuletzt durch Art. 6 des Gesetzes vom 23. 10. 2012 (BGBl. I 2012, 2246) geändert worden ist, befinden oder
2. die sich in einem Ausbildungsverhältnis befinden oder
3. die Krankengeld i. S. des § 44 SGB V – Gesetzliche Krankenversicherung – (Art. 1 des Gesetzes vom 20. 12. 1988 (BGBl. I 1988, 2477, 2482), das zuletzt durch Art. 3 des Gesetzes vom 30. 5. 2016 (BGBl. I 2016, 1254) geändert worden ist, beziehen oder
4. die Elterngeld i. S. des BEEG i. d. F. der Bekanntmachung vom 27. 1. 2015 (BGBl. I 2015, 33) beziehen oder
5. die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind (Saisonarbeiter); diese im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) einem Betrieb zuzurechnenden Beschäftigten bleiben bei der Anzahl der Beschäftigten des Betriebs i. S. des § 13a Abs. 3 Satz 3 und 4 ErbStG unberücksichtigt.

38 Gehören bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar Anteile an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben, und beträgt die Beteiligung mehr als 25 %, sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten dieser Gesellschaften einzubeziehen zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht (§ 13a Abs. 3 Satz 11 und 12 ErbStG).

39 Bei Anwendung dieser Regelungen auf den Streitfall erweisen sich die hier streitigen Feststellungen als rechtmäßig. Der Bekl. hat die Ausgangslohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten auf Anforderung des FA C-Stadt als ErbSt-FA gesondert festgestellt.

Anzahl der Beschäftigten ist zutreffend festgestellt

40 Der Bekl. hat die Anzahl der bei der Klin. selbst Beschäftigten im Ausgangspunkt zutreffend anhand der bei ihr im Zeitpunkt der Steuerentstehung, d. h. am ... 2017, auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten, gezählt nach Köpfen, mit elf ermittelt. Von der so ermittelten Personenzahl hat er zu Recht keinen Beschäftigten unberücksichtigt gelassen. Schließlich hat er die für die Tochtergesellschaft auf den ... 2017 gesondert festgestellte Anzahl der Beschäftigten und die Lohnsumme zutreffend anteilig mit einer Person in die gesonderte Feststellung bei der Klin. einbezogen.

Ausgangspunkt ist die Anzahl der auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten, gezählt nach Köpfen

41 Die Anzahl der Beschäftigten ist im Ausgangspunkt anhand der Anzahl der auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten, gezählt nach Köpfen, zu bestimm-

men (i. E. ebenso z. B. Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13a Rz. 69; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13a Rz. 84; Wachter in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 13a Rz. 282, 287).

42 Dafür spricht bereits der Wortlaut des § 13a Abs. 3 Satz 7 und 11 f. ErbStG sowie des § 13a Abs. 4 ErbStG. Da diese Vorschriften den Terminus „Anzahl der Beschäftigten“ jeweils ohne weitere Differenzierungen oder Einschränkungen verwenden, liegt es bereits nach dem Gesetzestext nahe, dass die „Anzahl der Beschäftigten“ der Zahl der im Betrieb beschäftigten Personen entspricht.

43 Für diese Vorgehensweise und zugleich gegen eine Umrechnung der Beschäftigtenzahl anhand von Stellenanteilen streitet auch die Gesetzeshistorie. Zwar hatte der Gesetzgeber des Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG vom 24. 12. 2008, BGBl. I 2008, 3018) die für Zwecke des § 13a Abs. 1 ErbStG a. F. maßgebliche Anzahl von zehn Beschäftigten zunächst der Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 3 KSchG entlehnt (vgl. Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum ErbStRG, BT-Drs. 16/7918, 33). Mit der Erhöhung der relevanten Beschäftigtenzahl auf 20 durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz (vom 22. 12. 2009, BGBl. I 2009, 3950) gab der Gesetzgeber allerdings rückwirkend zum 1. 1. 2009 die Anknüpfung an das KSchG völlig auf (vgl. BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 217, 225). Nachdem das BVerfG die Privilegierung von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten als unverhältnismäßig im engeren Sinne und deshalb als verfassungswidrig eingestuft hatte, senkte der Gesetzgeber im Gesetz zur Anpassung des ErbStG an die Rspr. des BVerfG vom 4. 11. 2016 (BGBl. I 2016, 2464) in § 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 ErbStG die Grenze für den Verzicht auf die Lohnsummenprüfung auf eine Beschäftigtenzahl von höchstens fünf Beschäftigten ab. Dabei sollte § 13a ErbStG in seiner Grundstruktur erhalten bleiben, soweit auf Grund des o. g. Urteils des BVerfG vom 17. 12. 2014 kein Änderungsbedarf bestand. Die Beschäftigtenzahl sollte jedoch abgesenkt werden, um die Ausnahme von der Lohnsummenregelung auf eine relativ kleine Gruppe von Betrieben zu beschränken (Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BR-Drs. 353/15, 2, zur ursprünglich vorgesehenen Absenkung auf drei Beschäftigte; Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 18/8911, 37, zur Absenkung auf fünf Beschäftigte). Zu diesem Zeitpunkt war die Fragestellung, ob die Beschäftigtenzahl anhand einer stellenanteiligen Betrachtung, also mit einem gegenüber einer Zählung nach Köpfen niedrigeren Wert, vorgenommen werden könnte, dem Gesetzgeber jedoch – allein schon durch die Darstellung der Gesetzeshistorie im Urteil des BVerfG – hinlänglich bekannt. Der Gesetzgeber wollte allerdings die Höchstbeschäftigtenzahl für die Ausnahme von der Lohnsummenregelung deutlich verschärfen und sah gerade keinen Anlass, eine stellenanteilige Betrachtung einzuführen. Überdies zeigen auch die Formulierungen des § 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 ErbStG („anteilig einzubeziehenden Beschäftigten“) und des § 13a Abs. 3 Satz 11 ErbStG („sind in die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten dieser Gesellschaften einzubeziehen zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht“), dass dem Gesetzgeber die Problematik, ob Beschäftigte nach Köpfen oder unter bestimmten Umständen lediglich anteilig einzubeziehen sein könnten, bewusst war. Er hat jedoch nur für die in § 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 ErbStG in Bezug genommenen Vorschriften des § 13a Abs. 3 Satz 11 und 13 ErbStG, die nachgeordnete Personen- bzw. Kapitalgesellschaften betreffen, eine anteilige Einbeziehung von Beschäftigten angeordnet. Diese Systematik spricht im Umkehrschluss dafür, dass für alle anderen Sachverhalte grundsätzlich eine Zählung nach Köpfen zu erfolgen hat.

44 Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist der Bekl. im Ausgangspunkt zutreffend davon ausgegangen, dass alle auf den Lohn- und Gehaltslisten der Klin. am Stichtag erfassten Personen, nämlich elf, als Beschäftigte zu zählen sind.

Im Streitfall keine Reduktion dieser Anzahl

45 Die Zahl von elf Beschäftigten bei der Klin. war im Streitfall auch nicht zu reduzieren, weder um die Person des am Stichtag verstorbenen Geschäftsführers noch um die bei der Klin. geringfügig Beschäftigten, noch um etwaige Beschäftigte i. S. des § 13a Abs. 3 Satz 7 ErbStG.

Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft ist Beschäftigter, unabhängig von seiner Gesellschafterstellung und seinem Versterben am Stichtag

46 Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ist ebenfalls Beschäftigter i. S. des § 13a ErbStG, auch wenn er kündigungsschutz- bzw. sozialversicherungsrechtlich ggf. kein Arbeitnehmer ist (ebenso Geck, kösdi 2021, 22064, 22066), und zwar unabhängig davon, ob der Geschäftsführer gleichzeitig Gesellschafter ist (vgl. Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13a Rz. 32). Denn die Feststellung der Anzahl der Beschäftigten zum Besteuerungstichtag dient allein der Entscheidung über die Frage, ob und mit welchen prozentualen Modifikationen die Lohnsummenregelung Anwendung findet. Der Schutz des individuellen Arbeitsplatzes im konkreten Betrieb ist nicht Ziel der in § 13a Abs. 3 ErbStG getroffenen Regelungen, sondern es geht um den grundsätzlichen Arbeitsplatzverlust, um den Erhalt des Betriebes mit einem bestimmten Beschäftigungsvolumen, für das die Entwicklung der Lohnsumme in der Zeit nach dem Besteuerungstichtag als Indikator dient. Die Lohnsumme soll dem Erwerber, der den Betrieb weiterführt, ein gewisses Maß an Flexibilität in Bezug auf die Fluktuation der im Betrieb Beschäftigten bieten (vgl. Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum ErbStRG, BT-Drs. 16/7918, 33). Dementsprechend differenziert auch der Gesetzestext nicht anhand kündigungs- oder sozialversicherungsrechtlicher Kriterien, sondern stellt gem. § 13a Abs. 4 Satz 6 ErbStG auf die „auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten“ ab. Dazu gehört auch der Geschäftsführer; gerade seine Position prägt in kleinen Betrieben wie dem vorliegenden häufig das gesamte, den konkreten Betrieb am Besteuerungstichtag ausmachende Beschäftigungsvolumen.

47 Auch die Tatsache, dass der vor seinem Tod zu den Beschäftigten des Betriebes zählende Erblasser, im Streitfall Herr E I als Geschäftsführer, diese Eigenschaft mit dem Eintritt seines Todes verliert, steht der Einbeziehung seiner Person in die Anzahl der Beschäftigten des Betriebes nicht entgegen. Wie bereits dargestellt, zielt die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 3 ErbStG auf den (abstrakten) Erhalt von Arbeitsplätzen im konkreten Betrieb. Dazu wird das maßgebliche Beschäftigungsvolumen, gemessen anhand der Lohnsummen, vor und nach dem Stichtag miteinander verglichen. Die Frage, ob ein Erblasser (noch) als Beschäftigter eines Betriebes zu gelten hat, wurde im Kern bereits im Gesetzgebungsverfahren zum ErbStRG aus dem Jahr 2008 thematisiert. Diverse Ausschüsse unter der Federführung des Finanzausschusses hatten damals empfohlen, den Gesetzesentwurf zu § 13a Abs. 4 ErbStG ausdrücklich zu ergänzen um die Formulierung, dass der Erblasser oder Schenker sowie der Erwerber nicht als „Arbeitnehmer“ gelten sollte (BR-Drs. 4/1/08, unter Nr. 9 b). Diesem Vorschlag folgte der Gesetzgeber indes nicht. Maßgeblich ist deshalb, wie sich die Beschäftigtenanzahl des Betriebs am Besteuerungstichtag zum Zeitpunkt des die Steuer auslösenden Ereignisses, hier dem Tod des Gesellschafter-Geschäftsführers, darstellte. Alle Personen, die zu diesem Zeitpunkt Einkünfte i. S. des § 19 EStG aus ihrer Tätigkeit in diesem Betrieb erzielten, sind in die Berechnung der Anzahl der Beschäftigten mit einzubeziehen.

Geringfügig Beschäftigte sind Beschäftigte i. S. des § 13a ErbStG

48 Geringfügig Beschäftigte sind bei der Bestimmung der Anzahl der Beschäftigten nicht auszunehmen, sondern wie

alle anderen Beschäftigten nach Köpfen in diese Berechnung mit einzubeziehen. Sie erzielen einkommensteuerlich in dem betreffenden Betrieb Einkünfte i. S. des § 19 EStG. Letztlich ist die Aufteilung des im konkreten Betrieb vorhandenen Beschäftigungsvolumens auf die dort Beschäftigten grundsätzlich eine strategische Entscheidung der Betriebsleitung, die freilich – je nach Arbeitsmarktlage – auch von den Wünschen und Bedürfnissen derjenigen beeinflusst wird, die ihre Arbeitskraft im Betrieb zur Verfügung stellen. Da es um den Erhalt des Beschäftigungsvolumens in dem konkreten Betrieb geht und alle dort Beschäftigten einschließlich der geringfügig Beschäftigten ihren Anteil daran haben, verbietet es sich, das am Besteuertag vorgefundene Beschäftigungsvolumen per se anhand sozialversicherungsrechtlicher Kriterien rechnerisch zu reduzieren. Das wird insbesondere am Sachverhalt des Streitfalls deutlich, in dem geringfügig Beschäftigte wie die Zeuginnen M und T als Reinigungskräfte dem Betriebszweck „Weiterbildung“ gegenüber untergeordnete Hilfstätigkeiten erbracht haben, andererseits aber die Zeugin L als Diplompsychologin ebenfalls im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses für die Klin. jahrelang in deren Kerntätigkeitsbereich, der Lehre, tätig war.

Keine Reduktion wegen anderweitiger Beschäftigungsverhältnisse, unabhängig von Stundenzahl und Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit

49 Aus den gleichen Gründen reduziert sich die Anzahl der Beschäftigten nicht um solche Beschäftigten, die neben ihrer Beschäftigung im konkreten Betrieb anderweitige Beschäftigungsverhältnisse haben. Das gilt unabhängig davon, mit wie vielen Stunden sie im konkreten Betrieb tätig sind und ob die Beschäftigung in einem anderen Betrieb möglicherweise den Schwerpunkt ihrer beruflichen Tätigkeit bildet. Denn alle diese Beschäftigten tragen ihren Anteil zum Beschäftigungsvolumen des konkreten Betriebes bei, wie er sich zum Stichtag darstellt. Hinzu kommt, dass anderenfalls Vollzugsdefizite bei der ErbSt drohen würden. Denn der jeweilige Betriebsinhaber verfügt keineswegs jederzeit über eine gesicherte Datenlage zu der Frage, ob die bei ihm Beschäftigten möglicherweise in weiteren Betrieben ebenfalls beschäftigt sind und in welchem Umfang. Dasselbe gilt erst recht für die FinVerw. und die FG. Wie die schriftliche Befragung der im Betrieb Beschäftigten durch die Berichterstatterin im Streitfall zeigt, ist auch bei der Befragung der Beschäftigten selbst, sofern sie nach Jahren überhaupt noch kontaktierbar sind, nicht in jedem Fall ein gesichertes und abschließendes Bild über den für den konkreten Betrieb geleisteten Stundenumfang bzw. über etwaige weitere Beschäftigungsverhältnisse zu erlangen.

Im Streitfall keine Ausnahme gem. § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG

50 Beschäftigte, die gem. § 13a Abs. 3 Satz 7 ErbStG bei der Anzahl der Beschäftigten unberücksichtigt bleiben müssen, sind vorliegend ebenfalls nicht gegeben. Insbesondere erfüllten im Besteuerungszeitpunkt keine im Betrieb der Klin. Beschäftigten die Merkmale des § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG. Nach dieser Vorschrift bleiben Beschäftigte, die nicht ausschließlich oder überwiegend im Betrieb tätig sind (Saisonarbeiter), bei der Anzahl der Beschäftigten außer Ansatz.

51 Die Ausnahmeregelungen des § 13a Abs. 3 Satz 7 ErbStG sind im Rahmen der ErbSt-Reform 2016 aus arbeits- und sozialpolitischen Gründen berücksichtigt worden (vgl. Wachter in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 13a Rz. 280). Sie lehnen sich – soweit es um § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG geht – in ihrer Formulierung an die Vorgängerregelung des § 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG i. d. F. des ErbStRG an. Diese sah vor, dass die Lohnsumme alle Vergütungen umfasste, die im maßgeblichen Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt

wurden; außer Ansatz blieben Vergütungen an solche Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig waren. Der Gesetzgeber des ErbStRG hatte dabei vor Augen, dass Leiharbeitsverhältnisse und Saisonarbeitsverhältnisse nicht in die maßgebliche Lohnsumme einbezogen werden sollten. Nach seiner Vorstellung war die Lohnsumme in Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften ohne großen Aufwand zu ermitteln, wenn diese keine Unterbeteiligungen hatten (Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum ErbStRG, BT-Drs. 16/7918, 34). Nachdem das BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014 1 BvL 21/12 eine Änderung der §§ 13a, 13b ErbStG notwendig gemacht hatte, wurde § 13a Abs. 4 Satz 7 ErbStG in der im Streitfall anzuwendenden Fassung durch das Gesetz zur Anpassung des ErbStG an die Rspr. des BVerfG vom 4. 11. 2016 (BGBl. I 2016, 2464) eingeführt. Darin wurden – gleichzeitig mit der Absenkung der Beschäftigtenzahl, bei der Betriebe von der Einhaltung der Lohnsummenregelung ausgenommen waren – in § 13a Abs. 4 Satz 7 Nr. 1 bis 4 ErbStG neue Ausnahmen für bestimmte Beschäftigte geschaffen, die bei der Anzahl der Beschäftigten und der Ermittlung der Lohnsumme unberücksichtigt blieben. Die vorherige Formulierung des § 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG bildete demgegenüber die Blaupause für den Wortlaut des neuen § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG, welcher um den Klammerzusatz „Saisonarbeiter“ ergänzt wurde. Hierzu führte der Finanzausschuss aus, dass Saisonarbeiter wie nach bisherigem Recht sowohl bei der Anzahl der Beschäftigten eines Betriebs sowie bei der Ermittlung der Lohnsummen unberücksichtigt bleiben sollten (Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 18/8911, 37).

52 Der Umstand, dass der Gesetzgeber den Weg des Klammerzusatzes für einen Gesetzestext gewählt und den Gesetzestext als solchen beibehalten hat, der bei seiner Einführung jedenfalls auch Leiharbeiter umfassen sollte, lässt darauf schließen, dass der Klammerzusatz „Saisonarbeiter“ den Regelungsgehalt des § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG nicht vollständig abbilden sollte, sondern vielmehr als typisierendes Beispiel zu verstehen ist.

53 Vor diesem Hintergrund, zusammen mit der Intention der Lohnsummenregelung, das Beschäftigungsvolumen des konkreten, im Wege der Rechtsnachfolge übergegangenen Betriebes für die Zukunft zu erhalten, wird deutlich, dass der Wortlaut des § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG („nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig“) nicht in dem Sinne zu verstehen ist, dass Teilzeitkräfte, geringfügig Beschäftigte oder Beschäftigte mit einem weiteren Beschäftigungsverhältnis in einem anderen Betrieb bei der Anzahl der Beschäftigten und bei der Ermittlung der Lohnsumme per se außer Ansatz bleiben sollen. Der Lohnsummenregelung liegt eine betriebsbezogene Betrachtungsweise zu Grunde, um den abstrakten Arbeitsplatzverlust im konkreten Betrieb i. S. des Erhalts der für den Betrieb insgesamt erforderlichen Arbeitskraft sicherzustellen. Daher muss auch der – für sich genommen nicht eindeutig formulierte – Wortlaut der Ausnahmeregelung in diesem Licht verstanden werden. Es kann deshalb nicht maßgeblich sein, ob der Beschäftigte, bezogen auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung, die ihm zur Verfügung stehende wöchentliche Arbeits- oder Lebenszeit nur teilweise oder überwiegend in dem konkreten Betrieb verbringt.

Konkreter Regelungsgehalt des § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG

54 Die Regelungstechnik, welche einen Saisonarbeiter als typisches Beispiel eines unter § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG fallenden Beschäftigten hervorhebt, macht deutlich, dass § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG solche Personengruppen ausnehmen soll, die zeitlich nicht dauerhaft in dem konkreten Betrieb arbeiten, sondern in einem befristeten Beschäftigungsverhältnis für ihn tätig sind und einen

durch die Art des Betriebes bedingten, regelmäßig wiederkehrenden, erhöhten Arbeitskräftebedarf des Betriebs abdecken. Dieses Normverständnis ist an den allgemeinen Sprachgebrauch in Bezug auf das Wort „Saisonarbeiter“ angelehnt. Das digitale Wörterbuch der deutschen Sprache DWDS umschreibt die Bedeutung des Wortes „Saisonarbeiter“ so: „jemand, der zur Erledigung saisonbedingt anfallender Arbeiten nur vorübergehend befristet eingestellt bzw. beschäftigt wird“ (<https://www.dwds.de/wb/Saisonarbeiter>). Die Formulierung in § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG, die auf eine nicht ausschließliche oder überwiegende Tätigkeit des Beschäftigten in dem Betrieb abstellt, ist deshalb so zu verstehen, dass sie eine zeitliche Grenze in Bezug auf befristete Arbeitsverträge festlegt, mit denen der Betrieb einen betriebsbedingt regelmäßig wiederkehrenden, erhöhten Arbeitskräftebedarf abdeckt. § 13a Abs. 3 Satz 7 ErbStG ist als Ausnahmenvorschrift zu § 13a Abs. 3 Satz 6 ErbStG formuliert, welcher alle Vergütungen an die im maßgeblichen Wirtschaftsjahr Beschäftigten als für die Lohnsumme maßgebliche Größe festlegt. „Nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb“ tätig i. S. des § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG sind deshalb nur Beschäftigte mit einem auf höchstens sechs Monate befristeten Arbeitsvertrag, deren Tätigkeit einen betriebsbedingt regelmäßig wiederkehrenden, erhöhten Arbeitskräftebedarf des Betriebes abdeckt.

55 Im Streitfall waren laut Lohnjournal im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer elf Personen bei der Klin. beschäftigt. Davon war, auch nach dem Vortrag der Klin., keiner auf Grundlage eines befristeten Arbeitsvertrages in ihrem Betrieb tätig.

Anteilige Einbeziehung der Beschäftigten der Tochtergesellschaft bei der Klin.

56 Aus der Tochtergesellschaft war gem. § 13a Abs. 3 Satz 11 und 12 ErbStG ein weiterer Beschäftigter in die gesonderte Feststellung der Anzahl der Beschäftigten bei der Klin. einzubeziehen. Gehören bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar Anteile an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben, und beträgt die Beteiligung mehr als 25 %, sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten dieser Gesellschaften zu dem Anteil einzubeziehen, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht, § 13a Abs. 3 Satz 11 und 12 ErbStG. Im Streitfall war die Klin. unmittelbar zu 51 % an der in Deutschland ansässigen Tochterkapitalgesellschaft beteiligt, für die die Anzahl der Beschäftigten auf zwei festgestellt wurde. Dementsprechend war die Hälfte davon, also ein Beschäftigter, in die Feststellung bei der Klin. als Muttergesellschaft einzubeziehen.

Ausgangslohnsumme ist zutreffend festgestellt

57–58 Die Ausgangslohnsumme hat der Bekl. zutreffend auf 297 905 € festgestellt. Sie entspricht der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) endenden Wirtschaftsjahre (§ 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG) von 278 290 €, zzgl. 51 % des entsprechend für die Tochtergesellschaft festgestellten Betrages. Wie vorstehend ausgeführt, sind die Voraussetzungen des § 13a Abs. 3 Satz 7 ErbStG, die für Vergütungen und Beschäftigte gleichermaßen gelten, bei der Klin. nicht erfüllt, so dass sich ihre Lohnsumme nicht verringert. Hinsichtlich der für die Tochtergesellschaft festgestellten Lohnsumme sehen § 13a Abs. 3 Satz 11 und 12 ErbStG deren anteilige Einbeziehung zwingend vor. ...

59 Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

Anmerkung

I. Problemstellung

Das FG hatte über die Frage zu entscheiden, welcher Maßstab bei der festzustellenden Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 3, Abs. 4 ErbStG anzulegen ist. Je nachdem, ob man diese Anzahl nach Köpfen oder anhand einer stellenanteiligen Betrachtung ermittelt, können die Ergebnisse stark voneinander abweichen. Zudem bot der Streitfall Anlass zu klären, ob ein am Stichtag verstorbener (Gesellschafter-)Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft bei der Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten zu berücksichtigen ist. Die gleiche Frage stellte sich für geringfügig Beschäftigte und Beschäftigte mit anderweitigen Beschäftigungsverhältnissen. Eine zentrale vom FG Münster ausführlich behandelte Problematik war zudem die Auslegung der Ausnahmenvorschrift des § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG.

II. Rechtslage

Für die erbschaft- und schenkungsteuerliche Verschonung von Betriebsvermögen, Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und Anteilen an Kapitalgesellschaften gem. § 13a ErbStG ist es unabdingbar, dass innerhalb der sog. Lohnsummenfrist von fünf Jahren nach dem Erwerb ein bestimmter Prozentsatz der Ausgangslohnsumme nicht unterschritten wird. Die Mindestlohnsumme beträgt grundsätzlich 400 % der Ausgangslohnsumme. Bei einer Anzahl der Beschäftigten im Betrieb von bis zu 15 gilt die Lohnsummenregelung jedoch entweder gar nicht (bei bis zu fünf Beschäftigten) oder nur in abgemildertem Umfang (bei mehr als fünf und nicht mehr als zehn Beschäftigten: Mindestlohnsumme von 250 %; bei mehr als zehn und nicht mehr als 15 Beschäftigten Mindestlohnsumme von 300 %). Aus diesem Grund sind die Anzahl der Beschäftigten und die Ausgangslohnsumme gesondert festzustellen.

III. Die Entscheidung des FG

Das FG wies die Klage ab. Das beklagte FA habe die Anzahl der Beschäftigten der Klin. zutreffend entsprechend der Anzahl der auf ihren Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten, gezählt nach Köpfen, ermittelt. Eine Umrechnung der Beschäftigtenzahl anhand von Stellenanteilen sei nicht vorzunehmen. Der am Stichtag verstorbene alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer der Klin. sei als Beschäftigter zu erfassen. Geringfügig Beschäftigte seien ebenfalls nach Köpfen in die Anzahl der Beschäftigten einzubeziehen. Dasselbe gelte für Beschäftigte, die anderweitige Beschäftigungsverhältnisse hätten, und zwar unabhängig davon, mit wie vielen Stunden sie im konkreten Betrieb tätig seien und ob die anderweitige(n) Beschäftigung(en) den Schwerpunkt ihrer beruflichen Tätigkeit bilde(n). Das FG begründet seine Auffassung neben dem Wortlaut und der Gesetzgebungshistorie mit dem Telos der in § 13a Abs. 3 ErbStG getroffenen Regelungen zur Lohnsumme. Es gehe nicht um den Schutz des individuellen Arbeitsplatzes in dem konkreten Betrieb, sondern um den abstrakten Erhalt der dortigen Arbeitsplätze, wobei sich das maßgebliche Beschäftigungsvolumen anhand der Lohnsumme bemesse.

Im Licht dieser streng auf den zu begünstigenden Betrieb bezogenen Zwecksetzung versteht das FG die Ausnahmeregelung des § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG dahingehend, dass der Klammerzusatz „Saisonarbeiter“ den Regelungsgehalt der Norm nicht vollständig abbilde, sondern als typisierendes Beispiel zu verstehen sei. Gemäß § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG außer Ansatz bleibende Beschäftigte, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig seien, seien nur solche Beschäftigte, die zeitlich nicht dauerhaft in dem konkre-

ten Betrieb arbeiteten, sondern in einem auf höchstens sechs Monate befristeten Beschäftigungsverhältnis tätig seien und einen durch die Art des Betriebes bedingten, regelmäßig wiederkehrenden, erhöhten Arbeitskräftebedarf des Betriebs abdecken.

IV. Einordnung der Entscheidung

Die Entscheidung des FG Münster ist die erste zu der Thematik, wie die Anzahl der Beschäftigten i. S. des § 13a Abs. 3 ErbStG zu ermitteln ist und wie die unklar formulierte Ausnahmvorschrift des § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG zu verstehen ist. Sie behandelt alle wesentlichen in der Literatur diskutierten Fallgruppen von Beschäftigten.

V. Hinweise für die Praxis

Die vom FG Münster zugelassene Revision dürfte, wenn sie eingelegt wird, zur höchstrichterlichen Klärung praktisch sehr wichtiger Rechtsfragen führen, die für die Nachfolgeplanung in Unternehmen zentral sind.

Richterin am FG Dr. Bernadette Mai LL.M. oec.

Gewerbsteuer

14 Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung bei Veräußerungen von Anteilen an Immobilienkapitalgesellschaften

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 19. 9. 2023 8 K 8162/21 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: III R 29/23).

1. Die Veräußerung von Anteilen an Grundstückskapitalgesellschaften stellt keinen Gewerbebetrieb mit der Folge der Versagung der erweiterten Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG dar, wenn sich die Anteilsveräußerungen nicht als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellen.

2. Ungeachtet dessen wird die Grenze zur privaten Vermögensverwaltung auch nicht überschritten, wenn innerhalb von fünf Jahren Anteile an mehr als drei Grundstückskapitalgesellschaften verkauft werden.

EStG § 15; GewStG § 9 Nr. 1 Satz 1.

1–21 Die Beteiligten streiten um die erweiterte Kürzung des EZ 2016.

Die Klin. wurde im Jahr 2014 gegründet. Zunächst firmierte sie als B-GmbH. Seit dem 13. 3. 2015 firmiert sie unter der im Rubrum angegebenen Bezeichnung. Gesellschafterinnen der Klin. sind zu jeweils 50 % die C-GmbH und zu 50 % die D-GmbH. Eingetragener Gegenstand des Unternehmens ist die Verwaltung eigenen Vermögens, der Erwerb von Immobilien, sowie die Übernahme von Beteiligungen an anderen Unternehmen. Sie verfügt über kein eigenes Personal. Einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer waren von Gründung an und im Streitjahr Herr E sowie Herr F.

Die Klin. hat mit notariellem Vertrag vom 7. 7. 2016 das Grundstück J-Straße veräußert. Zwischen den Jahren 2014 bis einschließlich 2018 hat die Klin. nach eigenen Angaben ca. 40 KapG gegründet und diese nach deren investiven Erfordernissen mit Eigenmitteln ausgestattet.

Zudem kam es zu folgenden Veräußerungsvorgängen:

GmbH	Gründung/ Erwerb Veräußerung	Erwerber
K Grundbesitz	8. 9. 2014	13. 3. 2015 80 % an C-GmbH; 20 % an D-GmbH
L Grundbesitz	11. 11. 2014	13. 3. 2015 80 % an C-GmbH; 20 % an D-GmbH
M Grundbesitz	8. 1. 2015	13. 3. 2015 80 % an C-GmbH; 20 % an D-GmbH
N Grundbesitz	3. 6. 2015	19. 4. 2016 80 % an C-GmbH; 20 % an D-GmbH
O	15. 12. 2015	24. 11. 2017 50 % C-GmbH; 50 % S
P	4. 3. 2016	24. 11. 2017 50 % C-GmbH; 50 % S
Q Grundbesitz	10. 1. 2017	24. 11. 2017 50 % C-GmbH; 50 % S
R Grundbesitz	10. 1. 2017	22. 5. 2017 80 % an C-GmbH; 20 % an D-GmbH
S Grundbesitz	17. 11. 2017	12. 2. 2018 80 % an C-GmbH; 20 % an D-GmbH

Bei der Erwerberin „S“ handelte es sich um die S-GmbH, deren Geschäftsführer Herr E und Herr T waren. Alleinige Gesellschafterin der S-GmbH war im Streitjahr die U-GmbH, die durch Mitglieder der Familie E gehalten wurde. Seit dem 14. 11. 2017 waren zu 50 % jeweils die D-GmbH und Herr T Gesellschafter der S.

Der Bekl. war ferner der Auffassung, dass die gegründeten Gesellschaften planmäßig Grundstückskaufverträge geschlossen hätten und vor Nutzen- und Lastenwechsel bzw. zeitgleich die Anteile übertragen worden seien. Dies betreffe:

GmbH	Kaufvertrag	Anteilsveräuß.	Nutzen- Lasten-W.
L Grundbesitz	16. 12. 2014	13. 3. 2015	1. 5. 2015
N Grundbesitz	18. 8. 2015	19. 4. 2016	12. 5. 2016
O	8. 6. 2017	24. 11. 2017	
P	9. 8. 2017	24. 11. 2017	
Q Grundbesitz	9. 8. 2017	24. 11. 2017	2018?
R Grundbesitz	11. 5. 2017	22. 5. 2017	

Zudem habe die Klin. weitere vier grundbesitzende Gesellschaften an Dritte veräußert:

- V-GmbH (HRB ...), Gründung am 27. 9. 2016, Veräußerung am 23. 7. 2018 zu 94,9 % an W-GmbH und 5,1 % zu an X-GmbH;
- Y-GmbH (HRB ...), Gründung am 21. 11. 2014, Veräußerung am 5. 5. 2017 an Z-GmbH und AA-Ltd.;
- AB-GmbH (HRB ...), Gründung am 5. 8. 2015, Veräußerung am 5. 5. 2017 an Z-GmbH und AA-Ltd. sowie
- AC-GmbH (HRB ...), Gründung am 24. 11. 2017, Veräußerung am 31. 5. 2018 zu 94,9 % an AD-GmbH und zu 5,1 % an AE-Ltd.

Der relativ kurze Zeitraum zwischen Gründung und Anteilsveräußerung spreche für eine bei Gründung bereits bestehende Veräußerungsabsicht; entweder von Anfang an geplant oder nicht ausgeschlossen bzw. zumindest bei sich bietender Gelegenheit. Auch die Anzahl der zeitnah nach Gründung erfolgten Anteilsveräußerungen spreche eher dafür, dass eine Umschichtung von Vermögenswerten keine untergeordnete Rolle spiele und eher dagegen, dass in erster Linie eine Fruchtziehung angestrebt gewesen sei.

Der Bekl. versagte vor diesem Hintergrund die begehrte erweiterte Kürzung.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hat die Klin. Klage erhoben. Die Tätigkeit der Klin. qualifiziere nach den allge-

meinen Grundsätzen als Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens. Die Abtretungen der Beteiligungen seien ausnahmslos zum Nennwert der Anteile und ausschließlich an nahestehende Unternehmen erfolgt. Damit fehle es an Gewinnerzielungsabsicht sowie an einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Eine gruppeninterne Restrukturierung sei gerade keine Tätigkeit am Markt und nicht für Dritte äußerlich erkennbar. Eine Bereitschaft zum Leistungsaustausch habe damit nie im Vordergrund gestanden. Auch die gewinnbringende Veräußerung sämtlicher Anteile an vier KapG zwischen 2017 und 2018 überschreite nicht den Bereich der Vermögensverwaltung. Die Gründung und Ausstattung der Gesellschaften sei darauf gerichtet gewesen, die aus der Verwaltung und Nutzung der Grundstücke zu erzielenden Erträgen langfristig zu mehren und auf Ebene der Klin. zu nutzen. Die Verbuchung der Beteiligungen im Anlagevermögen dokumentiere dies. Die Klin. habe sich, entgegen der Darstellung des Bekl., gerade nicht wie ein Produzent oder Händler verhalten. Anders als ein Produzent habe die Klin. ganz überwiegend für den Eigenbedarf gegründet und die Gesellschaften mit Eigenmitteln ausgestattet. Auch lasse sich aus der Tätigkeit nicht das Bild des Händlers ableiten. Die Beteiligungen seien auch nicht unmittelbar nach Gründung weiterveräußert worden, vielmehr hätten durchschnittlich knapp zwei Jahre zwischen Gründung und anschließender Veräußerung gelegen. Stelle man dieser Tätigkeit das Bild eines gewerblichen Produzenten und Händlers von Vorratsgesellschaften gegenüber, werde bei der Klin. gerade kein marktmäßiger Umschlag ersichtlich. Die Klin. verfüge auch nicht über Personal oder über einen laufenden Geschäftsbetrieb. Sie sei nur daraufhin ausgestaltet worden, eigenes Vermögen zu verwalten, Immobilien zu erwerben und Beteiligungen zu halten und die Erträge aus diesen Beteiligungen zu erwirtschaften. Die gewinnbringende Veräußerung von vier Beteiligungen sei ausschließlich darauf zurückzuführen, dass in diesen Fällen die sich am Markt gebotenen Chancen genutzt worden seien. Hier seien auch nicht die Grundsätze des gewerblichen Grundstückshandels heranzuziehen. Anders als für die Beteiligungen an Personengesellschaften sei das Trennungsprinzip zu beachten. Die Beurteilung, ob die Voraussetzungen des gewerblichen Grundstückshandels vorliegen, müsse auf Ebene des einzelnen Steuersubjekts selbst beurteilt werden. Eine Prüfung auf Ebene des Steuersubjekts und zusätzlich auf Ebene des Gesellschafters verstoße gegen die grundlegenden Prinzipien der Besteuerung von KapG.

Der Bekl. ist der Auffassung, die Klin. habe die Grenze der privaten Vermögensverwaltung in zweierlei Maß überschritten. Zunächst habe die Klin. eine Vielzahl von Gesellschaften gegründet und diese mit Grundstücken ausgestattet. Nachdem diese Gesellschaften Grundstücke erworben hätten, seien die Anteile von der Klin. weiter veräußert worden. Lediglich die Kaufpreiszahlung und der jeweilige Lastenwechsel hätten noch ausgestanden. Die Klin. habe mehrere Verkäufe sowohl innerhalb als auch außerhalb der Unternehmensgruppe vorgenommen, so dass eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben sei. Soweit es zu Verkäufen zum Nennwert gekommen sei, seien diese Verkäufe gerade kein Indiz für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht, weil es sich um Verkäufe an nahestehende Personen gehandelt habe. Entscheidend sei nicht, ob sämtliche Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG gegeben seien. Es sei vielmehr entscheidend, ob die Tätigkeit der Klin. noch als Vermögensverwaltung anzusehen sei. Diese liege nach Auffassung des Bekl. nicht mehr vor. Auch die gewinnbringende Veräußerung von vier Gesellschaften überschreite den Rahmen der Vermögensverwaltung. Wie bei Grundstücken bestehe auch bei Grundstücksgesellschaften neben deren Nutzung durch Vermögensverwaltung die Möglichkeit, diese durch Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung zu nutzen. Nach

Auffassung des Bekl. könne als Indiz dafür herangezogen werden, dass bei einem Verkauf von mehr als drei Grundstücksgesellschaften in fünf Jahren die Tätigkeit nicht mehr als vermögensverwaltend angesehen werden könne. Der Bekl. ist zudem der Auffassung, dass er dabei nicht das Trennungsprinzip verkenne. Es sei kein Grund ersichtlich, warum ein Verkauf von mehr als drei Grundstücken binnen fünf Jahren gewerblichen Charakter haben solle, der Verkauf von mehr als drei Grundstücksgesellschaften mit Grundstücken (deren Erträge und deren Wert maßgeblich von den Mieterträgen und dem Grundstückwert bestimmt würden) binnen fünf Jahren jedoch nicht.

Aus den Gründen:

Klage erfolgreich

22 Die Klage ist zulässig und begründet. Die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2016 ist rechtswidrig und verletzt die Klin. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO), denn sie hat Anspruch auf Gewährung der erweiterten Kürzung.

23 I. Das Gericht legt den gestellten Klageantrag dahingehend aus, dass die Klin. die erweiterte Grundbesitzkürzung an Stelle der einfachen Grundbesitzkürzung und nicht daneben begehrt, denn eine kumulative Kürzung ist nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Norm ausgeschlossen.

Klin. nur vermögensverwaltend tätig

24 II. Der Gewerbeertrag ist nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu kürzen, denn die Klin. war im EZ 2016 nur im Bereich der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes tätig.

25 1. Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes gekürzt. Nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt an die Stelle der Kürzung nach Satz 1 auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist durch das Erfordernis der Ausschließlichkeit tatbestandlich zweifach begrenzt: Zum einen ist die unternehmerische Tätigkeit gegenständlich begrenzt, nämlich ausschließlich auf eigenen Grundbesitz oder daneben auch auf eigenes Kapitalvermögen, zum anderen sind Art, Umfang und Intensität der Tätigkeit begrenzt, dass nämlich die Unternehmen dieses Vermögen ausschließlich verwalten und nutzen. Rechtsfolge der erweiterten Kürzung ist, dass die Erträge, soweit sie aus der Verwaltung und Nutzung dieses eigenen Grundbesitzes resultieren, im Ergebnis nicht in den Gewerbeertrag und den Gewerbebesteuermessbetrag eingehen und somit nicht der GewSt unterliegen. Begünstigt ist nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG lediglich die „Verwaltung und Nutzung“ eigenen Grundbesitzes. Der Begriff „Verwaltung und Nutzung“ entspricht dem ertragsteuerlichen Begriff der Vermögensverwaltung. Dem liegt die Annahme zu Grunde, dass die erweiterte Kürzung nicht gewährt werden kann, wenn die Grundstücksverwaltung des Unternehmens den Bereich der reinen Vermögensverwaltung verlässt und gewerblichen Charakter annimmt. Wann im Einzelfall eine „Verwaltung und Nutzung“ eigenen Grundbesitzes als private Vermögensverwaltung in Abgrenzung zu einer gewerblichen Tätigkeit vorliegt, ist nach den gleichen Grundsätzen zu entscheiden, die auch für die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb i. S. des § 15 EStG gelten (vgl. ausführlich BFH-Beschluss vom 25.9.2018 GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262). Nach ständi-

ger Rspr. des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz i. S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z. B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt (vgl. BFH-Urteil vom 15. 1. 2020 XR 19/18, BFHE 268, 153, BStBl II 2020, 538).

Tätigkeit der Klin. hat keinen gewerblichen Charakter

26 2. Nach diesen Maßstäben war die erweiterte Kürzung nicht zu versagen, weil die Tätigkeit der Klin. keinen gewerblichen Charakter hatte.

27 a) Entgegen der Beurteilung des Bekl. war die Gründung von Tochtergesellschaften bzw. der Erwerb von einem Vorratsgesellschaftengründer, die jeweilige Suche nach einem Investitionsobjekt (Mietgrundstück), der Abschluss des schuldrechtlichen Geschäfts und von Finanzierungsverträgen vor Übertragung der Anteile an die Gesellschafter der Klin. (C-GmbH und D-GmbH) bzw. einer nahestehenden Person (S) keine händler- bzw. produzentypische Tätigkeit.

28 aa) In Zweifelsfällen ist nach der Rspr. maßgeblich, ob die Tätigkeit – soll sie in den gewerblichen Bereich fallen – dem Bild entspricht, dass nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (ausführlich auch bei Bode in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 15 EStG Rz. 111 und 153 ff.). Hierzu muss die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung (Produktion, Handel) gegenüber der Nutzung von Vermögen i. S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund treten. Das „Bild des Handels“ ist gekennzeichnet durch die wiederholte Anschaffung und Veräußerung von WG i. S. eines marktmäßigen Umschlags von Sachwerten. Für den sog. gewerblichen Grundstückshandel hat es die Rspr. als entscheidend angesehen, ob Grundstücke zur Ware geworden sind oder ob die Tätigkeit planmäßig auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gerichtet ist. Dem Bild des „typischen“ produzierenden Unternehmers entspricht es, dass er eigeninitiativ und mit Unternehmerrisiko Produktionsfaktoren (Arbeit, Kapital, Leistungen, Güter) zu marktfähigen Gütern oder Dienstleistungen bündelt und am Markt absetzt. Die auf Wertschöpfung gerichtete nachhaltige Tätigkeit erhält ihren Rechtscharakter als gewerblich zugleich auf Grund der sie tragenden Absicht, mit Veräußerung des geschaffenen Produkts am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 25. 7. 2001 XR 55/97, BFHE 195, 402, BStBl II 2001, 809).

29 Die Schaffung eines marktfähigen Produkts kann auch in der Gründung eines Unternehmens liegen, das Gegenstand eines Kaufs im Wege der Einzelübertragung von WG oder mittels Anteilsübertragung ist. Die das „Bild des Gewerbebetriebs“ prägende unternehmerisch-wertschöpfende Leistung liegt hier in der Bündelung der Erwerbchancen; Beteiligungen an KapG kommen deshalb auch als Waren eines händler-typischen Umschlags in Betracht. Die artspezifischen Besonderheiten sind aber zu beachten (BFH-Urteile vom 29. 10. 1998 XIR 80/97, BFHE 187, 287, BStBl II 1999, 448; vom 24. 8. 2011 IR 46/10, BFHE 234, 339, BStBl II 2014, 764). Demgegenüber ist anerkannt, dass auch die Pflege eines selbst großen Wertpapierdepots zu den üblichen Vorgängen der Vermögensverwaltung gehören kann. Zugleich ist aber auch die Wertung des Gesetzgebers aus § 17 EStG zu beachten, nach der das Halten und die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung wirtschaftlich dem Einzelunternehmen und der Beteiligung an einer OHG „sehr nahe steht“; der wesentlich Beteiligte also einem Mitunternehmer gleichgestellt werde (BFH-

Urteil vom 4. 11. 1992 XR 33/90, BFHE 169, 357, BStBl II 1993, 292). Allerdings können der Erwerb und die spätere gewinnbringende Veräußerung selbst einer wesentlichen Beteiligung an einer KapG für sich allein keine gewerbliche Tätigkeit begründen (BFH-Urteil vom 4. 3. 1980 VIII R 150/76, BFHE 130, 157, BStBl II 1980, 389). Das Halten einer solchen Beteiligung ist auch nicht deswegen als gewerblich zu behandeln, weil die Beteiligung Einflussmöglichkeiten auf die KapG vermittelt; Ausnahmen sind aber denkbar, wenn die Beteiligung atypisch für Zwecke eines häufigen und kurzfristigen marktmäßigen Umschlags erworben wird (BFH-Urteil vom 25. 7. 2001 XR 55/97, BFHE 195, 402, BStBl II 2001, 809). Bei der Abgrenzung des gewerblichen Wertpapierhandels von der privaten Vermögensverwaltung prüft die höchstrichterliche Rspr. auch, ob die Tätigkeit „bankenähnlich“ bzw. „bankentypisch“ ist bzw. ob die entfaltete Tätigkeit dem Bild eines „Wertpapierhandelsunternehmens“ bzw. eines „Finanzunternehmens“ i. S. des KWG vergleichbar ist. Gewerblichkeit liegt hier erst vor, wenn besondere Umstände vorliegen, wie z. B. das Unterhalten eines Büros oder einer Organisation zur Durchführung von Geschäften, der regelmäßige Besuch von Börsen, die Ausnutzung eines bestimmten Marktes unter Einsatz beruflicher Erfahrung oder andere bei einer privaten Vermögensverwaltung ungewöhnliche Verhaltensweisen. Auf die Zahl und den Umfang der Transaktionen kommt es dabei nicht entscheidend an (BFH-Urteile vom 7. 9. 2004 IX R 73/00, BFH/NV 2005, 51; vom 9. 7. 2019 XR 9/17, BFHE 265, 354, BStBl II 2021, 418). Insoweit hat besondere indizielle Bedeutung, ob der Stpfl. auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird und ob er sich unmittelbar an Marktteilnehmer wendet oder nur über eine Bank am Marktgeschehen teilnimmt. Handelt er ausschließlich für eigene Rechnung, so deutet dies darauf hin, dass der Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten wird (BFH-Urteile vom 30. 7. 2003 XR 7/99, BFHE 204, 419, BStBl II 2004, 408; vom 7. 9. 2004 IX R 73/00, BFH/NV 2005, 51).

30 bb) Nach den vorgenannten Maßstäben – denen sich das Gericht anschließt – war die Klin. nach dem Gesamtbild weder produktionsähnlicher Unternehmensgründer noch händler-typischer Wertpapierhändler.

Keine Tätigkeit am Markt

31 Dies beruht nach Überzeugung des Gerichts maßgeblich darauf, dass die Klin. sich selbst – oder durch Mithilfe der Ressourcen der gesamten Unternehmensgruppe – nicht an den Markt gerichtet hat, sondern das Gros der Unternehmensgründungen für die Gesellschafter bzw. denen nahestehende Personen übernommen hatte. Dies betrifft die von der Ap ermittelten Gründungen der GmbH-Beteiligungen K Grundbesitz, L Grundbesitz, M Grundbesitz, N Grundbesitz, R Grundbesitz und S Grundbesitz, die zu 80 % auf die C-GmbH und zu 20 % auf die D-GmbH übertragen wurden, genauso wie die GmbH-Beteiligungen O, P und R Grundbesitz, die zu je 50 % auf die C-GmbH und die nahestehende S übertragen wurden. Die übrigen Veräußerungen (V Grundbesitz, Y Grundbesitz, AB Grundbesitz und AC Grundbesitz) fanden bereits nicht im Streitjahr statt bzw. wurden nur hinsichtlich der Y Grundbesitz im Streitjahr gegründet.

32 Im EZ fehlte es damit an einer für Dritte äußerlich erkennbar angebotenen Marktbeteiligung. Eine solche liegt nicht bereits deshalb vor, weil die Klin. als eigenständige juristische Person von ihren Gesellschaftern (C-GmbH und D-GmbH) zu unterscheiden ist, denn diese waren gerade nicht Dritte und standen gerade nicht *pars pro toto* für den Markt.

Keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

33 cc) Entgegen der Auffassung des Bekl. hat die Tätigkeit der Klin. auch keinen gewerblichen Charakter ohne

die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

34 Soweit der Senat in der – noch nicht rechtskräftigen – Sache 8 K 8008/21 ... mit Urteil vom 18. 1. 2022 (EFG 2022, 706, Rev. anhängig, Az. des BFH: III R 12/22) entschieden hat, dass es hinsichtlich des – für die erweiterte Kürzung schädlichen – gewerblichen Charakters der Tätigkeit nicht auf die Nachhaltigkeit der Tätigkeit ankomme, unterscheidet sich dies vom Streitfall dahingehend, dass es sich bei der Nachhaltigkeit um ein subjektives Tatbestandselement (Wiederholungsabsicht) handelt und dies damit unerheblich sein kann, wie die fehlende Gewinnerzielungsabsicht (vgl. ausführlich BFH-Urteil vom 5. 3. 2008 I R 56/07, BFH/NV 2008, 1359; Gosch in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 9 GewStG Rz. 73, m. w. N.).

35 Das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dient aber dazu, aus dem Gewerbebetrieb solche Tätigkeiten auszuklammern, die zwar in Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübt werden, aber nicht auf Leistungs- oder Gütertausch am Markt gerichtet sind (BFH-Urteil vom 16. 9. 2015 XR 43/12, BFHE 251, 37, BStBl II 2016, 48). Dies erfordert eine Tätigkeit, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird. Damit stellt aber die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr für die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb ein unverzichtbares Merkmal dar, das gerade erst die Abgrenzung von der Tätigkeit mit gewerblichem Charakter ermöglicht. Ein gewerblicher Charakter ist nach Auffassung des Senats ohne eine für Dritte ersichtliche Marktteilnahme ausgeschlossen.

Tätigkeit weder händler- noch produzententypisch

36 dd) Letztlich war die Tätigkeit der Klin. auch weder händler- noch produzententypisch. An der Händler- oder Produzententypik fehlt es bereits durch die fehlende Marktteilnahme. Es ist zur Überzeugung des Gerichts auch nicht ersichtlich geworden, dass eine solche Marktteilnahme intendiert war, wie z. B. bei einem Vorratsgesellschaftengründer. Die Suche nach Investimentobjekten (bebaute Grundstücke) und der Erwerb mittels einer Tochter-KapG entsprechen noch einer Vermögensverwaltung, weil es bei der Abgrenzung zwischen Gewerblichkeit und Vermögensverwaltung gerade nicht auf die Einzelwerte eines Investments ankommt. Es fehlt gerade an besonderen Umständen, die eine solche Typik indizieren. Allein die Eigenwerbung über die Gruppe über eine Internetseite genügt insoweit nicht. Für die produzentenähnliche Tätigkeit fehlt es gerade an der Bündelung von verschiedenen Einzelkomponenten zu einem neuen Produkt. Produkt ist im Streitfall nur das vermietete Grundstück, welches aber bereits am Markt vorhanden ist. Allein die Finanzierung des Erwerbs durch Eigen- und Fremdkapital in einer gesonderten KapG macht aus dem Grundstück nach dem typischen Bild eines Produzenten kein neues Produkt. Dies wäre nur denkbar im Fall des Immobilienentwicklers, der einen Bau plant, Erfahrungen zum Bedarf hierbei einfließen lässt, Mieter und Erwerber sucht und auch das Risiko der Fertigstellung trägt.

Indizwirkung der Drei-Objekt-Grenze nicht übertragbar

37 b) Das Gericht hält zudem die Indizwirkung der sog. Drei-Objekt-Grenze nicht – auch nicht modifiziert – für übertragbar.

38 aa) Die typischen gewerblichen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grundstücken unterscheiden sich von der privaten Vermögensverwaltung durch die beim Erwerb oder zum Zeitpunkt der Bebauung bestehende Veräußerungsabsicht (vgl. BFH-Beschluss vom 10. 12. 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291). Die vom BFH für die Beurteilung der Gewerblichkeit von Grundstücksverkäufen aufgestellte Drei-Objekt-Grenze ist ein gewichtiges Indiz für oder gegen eine von Anfang an

bestehende Veräußerungsabsicht. Sie besagt, dass kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sofern weniger als vier Objekte veräußert werden. Werden innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs – i. d. R. fünf Jahre – zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert, kann von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden. Wird die Drei-Objekt-Grenze innerhalb der ersten fünf Jahre überschritten, dann wird die Gewerblichkeit positiv indiziert und kann nur bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände ausgeschlossen werden. Bei Grundstücksgeschäften nach Ablauf von fünf Jahren müssen weitere Beweisanzeichen hinzutreten, die für eine Gewerblichkeit sprechen (vgl. BFH-Urteil vom 15. 6. 2004 VIII R 7/02, BFHE 206, 388, BStBl II 2004, 914).

Merkmale der Drei-Objekt-Grenze nicht erfüllt

39 bb) Zunächst ist nicht feststellbar, dass die Klin. die Merkmale der vorgenannten Drei-Objekt-Grenze erfüllt hat. Als sog. Zählobjekte kommen insbesondere selbst veräußerte Grundstücke bei sog. Asset-Deals in Betracht (vgl. ausführlich zu Zählobjekten bei Wacker in Schmidt, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz. 48; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 1131; BMF-Schreiben vom 26. 3. 2004 IV A 6 – S 2240-46/04, BStBl I 2004, 434, Rz. 8 ff.). Entsprechende Geschäfte sind nicht durch die Klin. im relevanten Betrachtungszeitraum erfolgt. Der Bekl. hat dies auch nicht behauptet.

Beteiligung am Grundstück muss transparent zugerechnet werden

40 cc) Der Klin. sind auch keine Grundstücksgeschäfte bzw. Zählobjekte zuzurechnen. Die Beteiligung an einer Grundstücksgesellschaft führt auf Ebene des Gesellschafters nach ganz h. M. nur dann zu einem Zählobjekt selbst, wenn es sich um ein Grundstücksgeschäft bei einer Gesamthandgesellschaft handelt, mithin die Beteiligung an dem Grundstück transparent zugerechnet werden kann (BMF-Schreiben vom 26. 3. 2004, BStBl I 2004, 434, Rz. 18). Dies liegt im Streitfall ersichtlich nicht vor, weil die betroffenen Gesellschaften KapG sind. Gegen die Übertragung spricht zudem das anerkannte steuerliche Trennungsprinzip. Die Anerkennung der Körperschaft (KapG) als eigenständiges Steuersubjekt mit eigener Leistungsfähigkeit schlägt sich in der verfahrensmäßigen Trennung zwischen der Besteuerung der Körperschaft auf der einen und ihrer Mitglieder (Gesellschafter) auf der anderen Seite nieder. Diese grundsätzliche Trennung der Sphären und die damit auch bewirkte Abschirmwirkung wird zwar teilweise steuerrechtlich durchbrochen, dann aber nach Maßgabe einer ausdrücklichen gesetzgeberischen Entscheidung (z. B. § 8c KStG). Ein Zurechnungsdurchgriff der Objekte wird deshalb auch nur im Fall des Gestaltungsmissbrauchs angenommen (ausführlich BFH-Urteil vom 18. 3. 2004 III R 25/02, BFHE 205, 470, BStBl II 2004, 787). Hierbei kommt es aber auch nur zur Zurechnung von Geschäften der – missbräuchlich zwischengeschalteten – GmbH. Eine solche missbräuchliche Gestaltung ist vom Bekl. nicht vorgetragen worden. Auch geht der Bekl. nicht davon aus, dass die veräußerten KapG selbst zurechenbare Grundstücksveräußerungen getätigt haben.

Beteiligung an Grundstückskapitalgesellschaft kein Zählobjekt

41 dd) Das Gericht teilt nicht die Auffassung des Bekl., dass die Beteiligung an einer Grundstückskapitalgesellschaft selbst wie ein Zählobjekt zu behandeln ist, mithin die Tatsache der Verselbständigung der Tochtergesellschaft in einer juristischen Person selbst unbeachtlich sein kann. Die Veräußerung sämtlicher Anteile an einer grundbesitzenden KapG (sog. Share-Deal) ist nach Auffassung des Gerichts auch nicht für Zwecke der Rechtsfigur der Drei-Objekt-Grenze als Zählvorgang zu bewerten. Zwar spricht

die nahezu vollständige marktmäßige Austauschbarkeit von sog. Asset-Deals und Share-Deals bei Ein-Objekt-Gesellschaften zunächst für eine vergleichbare Problemlage, allerdings sprechend nach der Auffassung des Gerichts die besseren Gründe gegen eine Übernahme der Indizwirkung bei der Veräußerung von mehr als drei Objektgesellschaften in der Rechtsform der GmbH. Bei näherer Betrachtung hat sich der sog. Share-Deal auch deshalb als Alternative zum klassischen „Grundstückskauf“ entwickelt, weil die Gestaltungsberatung damit bestimmte grunderwerbsteuerliche Belastungen vermeiden konnte, indem sie für geringe Anteile (früher 5,1 %; nun 10,1 %; ggf. verwässert) in sog. Blocker-Strukturen unbewegt bzw. unvereinigt beließ (so auch im Streitfall bei der Veräußerung der Anteile an der V Grundbesitz GmbH und der AC Grundbesitz GmbH). Tatsächlich erfordert der Erwerb der Objektgesellschaft aber erheblichere Anstrengungen auf Verkäufer- und Käuferseite, sei es zum Ausschluss von Risiken, die der eigenständigen juristischen Person (Objektgesellschaft) schlicht immanent sein können (z. B. Steuerbelastungsrisiken einer nachträglich wegfallenden erweiterten Grundbesitzkürzung), sei es weil Fremdfinanzierungen abgelöst (Konzernfinanzierung) oder übernommen (Bankenfinanzierung) werden müssen. Diese Probleme ergeben sich – wie im Streitfall – weniger, wenn Beteiligungen innerhalb einer Gruppe bzw. zwischen nahestehenden Personen veräußert werden, wohl aber bei einer Übertragung zwischen fremden Dritten. Wenn aber hier die Drei-Objekt-Grenze übertragen werden soll, dann gerade um Veräußerungen an Dritte (V Grundbesitz, Y Grundbesitz, AB Grundbesitz und AC Grundbesitz) zu beurteilen. Zudem würde sich bei einer Gleichstellung – wie bei der Diskussion um die Zählobjekte bei der Drei-Objekt-Grenze (vgl. die Kasuistik bei Bode in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 15 EStG Rz. 178) – dann die Frage stellen, wie mit nur anteiligen Übertragungen einer Objektgesellschaft umzugehen wäre oder wenn in der Objektgesellschaft noch weiteres Vermögen enthalten wäre. Letztlich würde die – vom Bekl. befürwortete – Übertragung erheblich von der ständigen Rspr. zur – oben dargestellten – Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom gewerblichen („bankenähnlich“ bzw. „bankentypischen“) Wertpapierhandelsunternehmer bzw. Finanzunternehmer abweichen und fraglich werden lassen, ob die Pflege eines großen Wertpapierdepots nicht doch auch allein der Größe wegen gewerblich sein müsste.

Zulassung der Revision

42–43 III. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) sowie zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) zuzulassen. ...

Anmerkung

I. Problemstellung

Die Entscheidung befasst sich im Rahmen der Frage der Anwendbarkeit der Regelung über die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) mit der Abgrenzung zwischen **privater Vermögensverwaltung** und **gewerblicher Tätigkeit**.

Zum einen geht es im Streitfall um das für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes erforderliche Tatbestandsmerkmal **„Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“**.

Zum anderen behandelt das Urteil die – im Rahmen des weiteren Tatbestandsmerkmals **„keine private Vermögensverwaltung“** zu prüfende – Frage, ob die Grundsätze zum (indiziellen) Vorliegen der Gewerblichkeit bei Überschreitung der sog. **„Drei-Objekt-Regel“** auch dann heranzuziehen sind, wenn die Grundstücke nicht (ggf. quotal) dem Gesamthandsvermögen des Veräußerers

zuzurechnen sind, sondern lediglich von einer KapG, an der der Veräußerer beteiligt ist, gehalten werden.

II. Die Entscheidung des FG

Das FG hat der Klage stattgegeben.

Im Streitfall fehle es am Merkmal der **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**, da die Klin. das Gros der Unternehmensgründungen für die Gesellschafter bzw. denen nahestehende Personen übernommen habe. Die übrigen Veräußerungen hätten bereits nicht im Streitjahr stattgefunden.

Eine Übertragung der Grundsätze zur **„Drei-Objekt-Regel“** hat der Senat insbesondere deshalb abgelehnt, weil hierdurch die Grundsätze über die Abgrenzung des gewerblichen Wertpapierhandels von der privaten Vermögensverwaltung unterlaufen würden.

III. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

1. Soweit das FG im Streitfall das Tatbestandsmerkmal **„Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“** verneint, so ist die Argumentation des FG auf der Basis des anonymisierten Tatbestandes und ohne vollständige Aktenkenntnis nicht valide überprüfbar. Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass die BFH-Rspr. an das Merkmal der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr **keine hohen Anforderungen stellt** (BFH-Beschluss vom 10. 12. 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 1998, 332; Bode in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 15 EStG Rz. 53).

2. Zu Recht hat das FG eine Übertragbarkeit der Regelungen zur sog. **Drei-Objekt-Grenze** verneint, wenn die Grundstücke nicht vom Veräußerer (im Gesellschaftsvermögen), sondern – wie im Streitfall – von einer KapG, an der der Veräußerer beteiligt ist, gehalten werden. Die Klin. hat kein Grundstück bzw. einen Grundstücksanteil, sondern Kapitalgesellschaftsanteile veräußert. Die gegenteilige Auffassung wird – soweit ersichtlich – in der Lit. auch nicht vertreten.

3. Fraglich ist m. E. gleichwohl, ob nicht – ungeachtet der Nichtübertragbarkeit bzw. Nichtanwendbarkeit der Grundsätze zur **„Drei-Objekt-Regel“** – im Streitfall die **Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten** worden ist. Jedenfalls scheint es nach dem Tatbestand eher so, dass es der Klin. um die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch **Umschichtung** gegenüber der Nutzung von Vermögen i. S. einer **Fruchtziehung** aus zu erhaltenden Substanzwerten gegangen ist (BFH-Beschluss vom 3. 7. 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617). Die Situation ist m. E. nicht vergleichbar mit einem vermögensverwaltenden Wertpapierhandel an der Börse, bei dem die Umschichtung „in der Natur der Sache liegt“ (vgl. BFH-Urteil vom 19. 8. 2009 III R 31/07, BFH/NV 2010, 844). Diese Grundsätze können m. E. jedenfalls nicht auf von der Klin. **selbst gegründete und zeitnah (nicht über die Börse) veräußerte Anteile an KapG** übertragen werden. Ohne vollständige Aktenkenntnis (insbesondere ohne Kenntnis der Veräußerungspreise) lässt sich auch diese Frage aber nicht hinreichend sicher beantworten.

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

Grunderwerbsteuer

15 Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht nur im Falle der erstmaligen Anteilsvereinigung

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18. 4. 2023 5 K 1503/22 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: II R 13/23).

1. Nicht nur die erstmalige Anteilsvereinigung kann einen steuerbaren Vorgang i. S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG auslösen. Der Besteuerung einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steht vielmehr nicht entgegen, wenn der Erwerber von Anteilen an einer GmbH, der ein inländisches Grundstück gehört, zu einem früheren Zeitpunkt Alleingesellschafter der Vorgängergesellschaft der GmbH gewesen ist.

2. Die Steuerbefreiungen in § 3 Nr. 4 bis 7 GrEStG (hier: § 3 Nr. 5 GrEStG) sind auf Erwerbsvorgänge mit KapG (hier: § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG) nicht anwendbar, da KapG die geforderten persönlichen Verhältnisse zwischen Veräußerer und Erwerber nicht erfüllen können.

3. Zwar kann sich nach der Rspr. des BFH aus der Zusammenschau zweier Befreiungsvorschriften eine Steuerbefreiung ergeben, die im Wortlaut der Einzelvorschriften (des GrEStG), je für sich allein betrachtet, nicht zum Ausdruck kommt. Eine solche sog. interpolierende Betrachtungsweise beruht aber gerade nicht auf dem Gedanken einer wertenden Zusammenschau von Steuertatbestand und Steuerbefreiung.

GrEStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2a, Abs. 3 und 6, § 3, § 5, § 13 Nr. 1, § 16 Abs. 2 Nr. 1, § 23 Abs. 21.

1–44 Die Beteiligten streiten über die Entstehung von GrESt auf Grund der Übertragung von Anteilen an der A-GmbH i. L. auf einen Gesellschafter.

Die A-GmbH i. L. (im Folgenden: Gesellschaft) entstand aus der B-GmbH, an welcher Herr C (im Folgenden Erblasser: El.) ab 1992 mit 100 % beteiligt war. Diese Gesellschaft hat in 1995 Grundstücke in D erworben. In 2001 wurde die nunmehr geschiedene Ehefrau E des El. mit 49 % am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt. In 2012 wurde die F-GmbH, an der der El. mit einem Geschäftsanteil 90 % und Frau E mit einem Geschäftsanteil von 10 % mit der umfirmierten B-GmbH (= jetzt A-GmbH i. L.) verschmolzen, wodurch sich der Anteil der Frau E an der Gesellschaft auf 14,5 % reduzierte.

Mit Vertrag vom ... 2021 verkaufte Frau E im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung die verbliebenen 14,5 % der Gesellschaft an den El.

Mit Bescheid vom 13.12.2021 setzte das FA die GrESt i. H. v. ... fest.

Den hiergegen eingelegten Einspruch wies der Bekl. mit Einspruchsentscheidung vom 5.7.2022 – nunmehr gegen die Rechtsnachfolger (Kl.) des El. – als unbegründet zurück.

Hiergegen wenden sich die Kl. mit ihrer Klage vom 1.8.2022. Sie sind – abweichend vom Bekl. – der Auffassung, dass eine wiederholte, erneute oder nachfolgende Vereinigung aller Anteile, die lediglich den ursprünglichen Zustand wiederherstelle, bei zweckentsprechender Auslegung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ausgeschlossen sein müsse und führen hierzu weiter aus.

Aus den Gründen:

45 1. Die Klage ist unbegründet.

46 Der Bescheid des Bekl. vom 13.12.2021 i. d. F. der Einspruchsentscheidungen vom 5.7.2022 verletzt die Kl. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO).

47 Die Übertragung der Anteile an der GmbH auf den El. ist grunderwerbsteuerbar und grunderwerbsteuerpflichtig.

Steuerbare Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG

48 a) Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG in der hier anwendbaren Fassung vom 21.12.2020 (gültig ab 29.12.2020 bis

30.6.2021) unterliegt der GrESt, soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a nicht in Betracht kommt, ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt werden würden, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört.

49 Durch die Veräußerung der 14,5 % der Anteile von Frau E an den El. mit Kaufvertrag vom ... 2021 wurden die Anteile in der Hand des El. zu 100 % vereinigt. Der Gesellschaft gehörte Grundvermögen.

Frühere Beteiligung an Vorgängergesellschaften unerheblich

50 aa) Einer Besteuerung steht nicht entgegen, dass der El. zu einem früheren Zeitpunkt Alleingesellschafter einer der Vorgängergesellschaften der GmbH gewesen ist. Die Auffassung des Klägervertreters, dass nur die „erstmalige“ Anteilsvereinigung einen steuerbaren Vorgang i. S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG auslösen könne und eine solche hier gerade nicht vorliege, teilt der Senat nicht. Vielmehr schließt sich der Senat hier den Ausführungen des FG Münster im Urteil vom 10.3.2022 8K1945/19 GrE (EFG 2022, 869, Rz. 35) an. Danach betrifft der in der Lit. verwendete Begriff der erstmaligen Anteilsvereinigung nur den Fall, dass weitere Anteilserwerbe, nachdem die Grenze von 95 % überschritten wurde, nicht steuerbar sind. Hierbei handelt es sich also um eine Verstärkung der bereits bestehenden Anteilsvereinigung (Meßbacher-Hönsch in Viskorf, GrEStG, 20. Aufl., § 1 Rz. 1081). So unterliegt etwa beim Erwerb von 95 % der Anteile im ersten und weiteren 5 % im zweiten Schritt nur der erste Schritt der GrESt. Hingegen unterliegt bei einem Absinken der Beteiligung unter 95 % die spätere Überschreitung der 95 %-Schwelle wieder der GrESt; die vormalige höhere Beteiligung „immunisiert“ nicht gegen eine spätere GrESt. Insoweit gilt – vorbehaltlich einer etwaigen Anwendung des § 16 GrEStG – nichts anderes als beim Hin- und Herverkauf eines Grundstücks. Auch aus der vom Klägervertreter angeführten Rspr. bzw. Lit. ergibt sich nichts anderes. Diese Zitate betreffen die Fälle der unmittelbaren Anteilsvereinigung, die aus einer bereits bestehenden mittelbaren Anteilsvereinigung entstanden ist. In diesen Fällen kommt es tatsächlich nicht zu einer Verstärkung der Position mit Blick auf die Gesellschaft (BFH-Urteil vom 20.10.1993 IIR116/90, BFHE 172, 538, BStBl II 1994, 121).

51 Im vorliegenden Verfahren ist zudem beachtlich, dass die B-GmbH die Grundstücke erst erworben hatte, als der El. bereits zu 100 % Gesellschafter war und somit nicht eine „frühere“ Anteilsvereinigung die Steuerbarkeit ausgelöst hatte. Steuerschuldner des damaligen Erwerbsvorgangs war vielmehr die B-GmbH und nicht der El.

Keine Doppelbesteuerung i. S. des § 1 Abs. 6 GrEStG ...

52 bb) Die Kl. können sich auch nicht darauf berufen, dass hier ein Fall der Doppelbesteuerung vorliegt (§ 1 Abs. 6 GrEStG). Nach § 1 Abs. 6 Satz 1 GrEStG unterliegt ein in den Absätzen 1, 2, 3 und Abs. 3a bezeichneter Rechtsvorgang auch der Steuer, wenn ihm ein in einem anderen dieser Abs. bezeichneter Rechtsvorgang vorausgegangen ist. Eine Doppelbesteuerung dieser Rechtsvorgänge wird durch § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG vermieden. Danach wird die Steuer nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den späteren Rechtsvorgang den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenem Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist.

53 Die Erhebung von Steuer lediglich auf die Differenz der für den nachfolgenden Erwerbsvorgang relevanten

Bemessungsgrundlage und der für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang relevanten Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG setzt die Identität des Erwerbers bei beiden Erwerbsvorgängen voraus (BFH-Urteil vom 27.10.1970 II 72/65, BFHE 101, 126, BStBl II 1971, 278; Drees/Nienhaus/Böing/Behrens in Behrens/Wachter, GrEStG, § 1 Erwerbsvorgänge, Rz. 1049).

... mangels Identität der Erwerbsvorgänge

54 Dies war hier allerdings nicht der Fall. Erwerberin und Steuerschuldnerin des Erwerbsvorgangs in 1995 war die damalige B-GmbH (§ 13 Nr. 1 GrEStG). Fiktiver Erwerber der Grundstücke im Rahmen der Anteilsvereinigung war vorliegend hingegen der El. Gegenüber ihm bzw. seinen Rechtsnachfolgern wurde auch die Steuer festgesetzt (§ 13 Nr. 5a GrEStG; Meßbacher-Hönsch in Viskorf, GrEStG, 20. Aufl., § 1 Rz. 1376). Mithin handelt es sich bei den Erwerbsvorgängen um unterschiedliche Rechtsträger, denn die B-GmbH ist zivil- und grunderwerbsteuerlich unabhängig von ihrem Anteilseigner, auch wenn dieser 100 % der Anteile gehalten hat (BFH-Urteil vom 5.11.2002 IIR 41/02, BFH/NV 2003, 507, Rz. 15; BFH-Beschluss vom 19.3.2003 IIB 96/02, BFH/NV 2003, 1090; BFH-Urteil vom 15.1.2003 IIR 50/00, BFHE 200, 430, BStBl II 2003, 320).

55 Das Argument der Kl., die Grundstücke seien bereits in 1995 mit dem Erwerb durch die A-GmbH grunderwerbsteuerlich dem El. zuzurechnen, verfährt also nicht. Insbesondere können die Kl. sich nicht auf § 23 Abs. 21 Satz 4 GrEStG berufen. Nach § 23 Abs. 21 Satz 1 und 2 GrEStG wird eine subsidiäre Fortgeltung des alten Rechts (95 % Schwelle) angeordnet, wenn am 30.6.2021 unmittelbar oder mittelbar weniger als 95 % und mindestens 90 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt waren. Dies gilt allerdings nach Satz 4 von § 23 Abs. 21 GrEStG nicht, wenn die Anteile nach dem 30.6.2021 unter 90 % sinken. In diesem Fall wird – anders als die Kl. meinen – durch das erneute Erreichen oder Überschreiten der 90 %-Grenze Steuer nach § 1 Abs. 3 GrEStG in der Neufassung ausgelöst. Das Erreichen bzw. Überschreiten der 95 %-Grenze ist dann nicht mehr tatbestandsmäßig (Bartone/Behrens in Behrens/Wachter, GrEStG, 2. Aufl., § 23 Anwendungsbereich Rz. 64).

Keine analoge Anwendung von § 1 Abs. 6 GrEStG

56 Auch für eine Analogie von § 1 Abs. 6 GrEStG besteht kein Anwendungsspielraum. Es ist vielmehr auf Grund der klaren gesetzlichen Begrenzung der Anrechnungsregelung davon auszugehen, dass der Gesetzgeber bewusst davon abgesehen hat, die Anrechnung einer einem Dritten berechneten Steuer in die Sonderregelung aufzunehmen. Die für einen Analogieschluss erforderliche Regelungsstärke besteht folglich nicht (BFH-Urteil vom 15.1.2003 IIR 50/00, BFHE 200, 430, BStBl II 2003, 320, Rz. 18; Thüringer FG, Urteil vom 21.4.2004 I 479/98, EFG 2004, 1865, Rz. 21).

Keine Ausnahme von der Besteuerung nach § 3 Nr. 5 GrEStG

57 b) Die Anteilsvereinigung ist auch nicht nach § 3 Nr. 5 GrEStG von der GrESt befreit.

58 aa) Nach § 3 Nr. 5 GrEStG sind Grundstückserwerbe durch den früheren Ehegatten des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung steuerfrei. Steuerfrei sind danach in sachlicher Hinsicht alle Erwerbe aus Anlass der Ehescheidung (vgl. Gesetzentwurf des Bundesrates, Entwurf eines GrEStG vom 19.3.1981, BR-Drs. 9/251, 18; BFH-Urteil vom 20.12.2011 IIR 42/10, HFR 2012, 766, Rz. 18). Dieser Tatbestand ist vorliegend nicht erfüllt.

59 Zwar hat der El. die Anteile von Frau E im Zusammenhang mit der Vermögensauseinandersetzung nach der

Scheidung erworben. Allerdings können sich die Kl. hierauf nicht berufen. Zum einen besteuert § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG den fiktiven Grundstückserwerb von der KapG und betrifft daher einen anderen Sachverhalt als die Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung. Die Steuerpflicht wird allein durch den Erwerb des Anteils ausgelöst. Dabei ist der Vorgang, der zum Erwerb dieses Anteils führt, zwar das die Steuer auslösende Moment; Gegenstand der Steuer ist jedoch nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern die durch ihn begründete Zuordnung aller Anteile in einer Hand. Mit dem Anteilserwerb wird grunderwerbsteuerrechtlich derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen (BFH-Urteil vom 5.11.2002 IIR 23/00, HFR 2003, 485, Rz. 13; Böing/Berke in Behrens/Wachter, GrEStG, § 3 Allgemeine Ausnahmen von der Besteuerung, Rz. 10).

60 Zum anderen sind die Steuerbefreiungen in § 3 Nr. 4 bis 7 GrEStG auf Erwerbsvorgänge mit KapG nicht anwendbar, da KapG die geforderten persönlichen Verhältnisse nicht erfüllen können (z. B. keine Ehe eingehen und auch kein Verwandtschaftsverhältnis in gerader Linie begründen; BFH-Urteil vom 23.5.2012 IIR 21/10, BFHE 237, 466, BStBl II 2012, 793, Rz. 27; vgl. Böing/Berke in Behrens/Wachter, GrEStG, § 3 Allgemeine Ausnahmen von der Besteuerung, Rz. 17; Pahlke/Franz, GrEStG, 4. Aufl., § 3 Rz. 12, 10).

61 bb) Eine andere Beurteilung ist nicht deshalb gerechtfertigt, weil für Fälle des § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG, in denen mindestens 95 % der Anteile einer grundbesitzenden KapG von einem Gesellschafter auf einen anderen übertragen werden, die Anwendbarkeit personenbezogener Befreiungsvorschriften bejaht wird.

62 Die auf Erwerbsvorgänge i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG beschränkte Anwendung des § 3 Nr. 6 GrEStG trägt den sachlichen Unterschieden zwischen einer Anteilsvereinigung i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG und einer Anteilsübertragung i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG Rechnung (vgl. auch BFH-Urteil vom 2.4.2008 IIR 53/06, BFHE 220, 550, BStBl II 2009, 544, zur Anwendung des § 5 GrEStG bei einer Anteilsvereinigung in der Person einer Gesamthand). § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG besteuern nicht den Erwerb der Anteile als solchen, sondern die durch ihn begründete eigenständige Zuordnung der der Gesellschaft gehörenden Grundstücke und stellen den Übergang von mindestens 95 % der Anteile einem Grundstücksübergang gleich. Diesen Steuertatbeständen liegt ein (fingierter) Grundstückserwerb von dem die Anteile übertragenden Gesellschafter zu Grunde (BFH-Urteil vom 23.5.2012 IIR 21/10, BFHE 237, 466, BStBl II 2012, 793, Rz. 29 f., mit weiteren Ausführungen).

Keine interpolierende Betrachtungsweise

63 c) Der Auffassung der Kl., dass vorliegend die sog. interpolierende Betrachtungsweise heranzuziehen ist, folgt der Senat nicht.

64 Zwar kann sich nach der Rspr. des BFH aus der Zusammenschau zweier Befreiungsvorschriften eine Steuerbefreiung ergeben, die im Wortlaut der Einzelvorschriften, je für sich allein betrachtet, nicht zum Ausdruck kommt (BFH-Urteil vom 20.12.2011 IIR 42/10, BFH/NV 2012, 1177, Rz. 13). Diese Betrachtung beruht auf dem Gedanken, dass Befreiungsvorschriften nicht buchstäblich eng, sondern unter sinnvoller Würdigung des mit ihnen verfolgten Zwecks auszulegen sind. Allerdings muss diese Auslegung und damit ein inhaltlich abgrenzbarer Begünstigungswille des Gesetzgebers im Gesetz selbst irgendeinen Ausdruck gefunden haben. Aus dem Gesetz heraus muss belegt werden können, dass der Gesetzgeber die gedachte Fallgruppe begünstigen wollte (BFH-Urteil vom 28.4.1970 II 109/65, BFHE 99, 250, BStBl II 1970, 600, Rz. 7 f.).

65 Das von den Kl. erzielte Auslegungsergebnis vermag der Senat aus dem GrEStG nicht herzuleiten. Die interpolierende Betrachtungsweise beruht gerade nicht auf dem Gedanken einer wertenden Zusammenschau von Steueratbestand und Steuerbefreiung. Sie betrachtet vielmehr die steuerbegünstigenden Normen, mit ihrem vom Gesetzgeber vorgesehenen Zweck eine Entlastung beim Stpfl. zu erreichen. Dieser Zweck sollte nicht verfehlt werden und ist daher ggf. durch eine weite Auslegung des Gesetzes zu erreichen. Eine darüber hinausgehende Zusammenschau von Tatbestand und Steuerbefreiung, wie von den Kl. vertreten, geht aus Sicht des Senats allerdings zu weit. Der Gesetzgeber hat sich vielmehr für die Besteuerung eines bestimmten Sachverhalts und gegen die Aufnahme von Befreiungsvorschriften im Gesetz entschieden.

Keine Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes/ keine Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs

66 d) Das Gericht vermag sich auch nicht der Auffassung der Kl. anzuschließen, dass durch den Erwerb der Anteile von Frau E der ursprüngliche Zustand wiederhergestellt wurde. Das Gericht schließt sich hier den Ausführungen des Bekl. an und hält eine Wiederherstellung bereits tatsächlich nicht für durchgeführt. Eine Wiederherstellung liegt auch deswegen nicht vor, weil ein neuer, bzw. weiterer Erwerbsvorgang besteuert wird, nämlich der fiktive Erwerb des Grundstücks durch den El. von der GmbH (vgl. vorgenannte Ausführungen zum § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG). Darüber hinaus werden in § 16 GrEStG selbst die Voraussetzungen für die Nichtfestsetzung der Steuer nach Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs abschließend aufgezählt, die hier nicht vorliegen.

67–69 e) Der Hinweis der Kl. auf die österreichische Rechtslage verfängt ebenfalls nicht, da es sich bei der GrESt um nationales Recht handelt. ...

Zulassung der Revision

70 4. Die Revision wird zugelassen. Gegen das vorzitierte Urteil des FG Münster vom 10. 3. 2022, 8 K 1945 GrE ist unter dem Az. II R 11/22 beim BFH die Revision anhängig (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).

Anmerkung

I. Problemstellung

Das FG befasst sich in der Besprechungsentscheidung im Wesentlichen mit den Rechtsfragen, ob nur die erstmalige Überschreitung der – im Streitfall anwendbaren – 95 % (heute 90 %) -Grenze im Familienverbund zu einer Grunderwerbsteuerverpflichtung gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG führt, oder auch die erneute Überschreitung nach einem Unterschreiten sowie ob § 3 Nr. 5 GrEStG auch auf Erwerbsvorgänge des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG anwendbar ist.

II. Rechtslage

Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG unterliegt der GrESt, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG nicht in Betracht kommt, ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 90 % (vom 29. 12. 2020 bis 20. 6. 2021: 95 %) der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt werden würden, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört.

Von der Besteuerung ausgenommen sind nach § 3 Nr. 5 GrEStG der Grundstückserwerb durch den früheren Ehe-

gatten des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung.

Nach der Rspr. des BFH kann sich aus der Zusammenschau zweier Befreiungsvorschriften (des GrEStG) eine Steuerbefreiung ergeben, die im Wortlaut der Einzelvorschriften, je für sich allein betrachtet, nicht zum Ausdruck kommt (vgl. BFH-Urteil vom 20. 12. 2011 II R 42/10, HFR 2012, 766, m. w. N., zur Interpolation des § 3 Nr. 5 GrEStG und des § 5 Abs. 2 GrEStG beim Erwerb eines Grundstücks durch eine GbR im Rahmen einer Vermögensauseinandersetzung nach Eheschließung).

III. Die Entscheidung des FG

Nach Auffassung des FG steht einer Besteuerung einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht entgegen, wenn – wie im Streitfall – der Erwerber von Anteilen an einer GmbH, der ein inländisches Grundstück gehört, zu einem früheren Zeitpunkt Alleingesellschafter einer Vorgängergesellschaft der GmbH gewesen ist. Der von den Kl. vertretenen Auffassung, dass nur die erstmalige Anteilsvereinigung einen steuerbaren Vorgang i. S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG auslösen könne, folgt das FG ausdrücklich nicht. Darüber hinaus verneint das FG eine Ausnahme von der Besteuerung nach § 3 Nr. 5 GrEStG, da einerseits die Steuerbefreiungen in § 3 Nr. 4 bis 7 GrEStG auf Erwerbsvorgänge mit KapG nicht anwendbar seien. Andererseits sei der Tatbestand des § 3 Nr. 5 GrEStG nicht erfüllt, wenn – wie im Streitfall – im Rahmen einer Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung Anteile an einer grundbesitzenden KapG von der geschiedenen Ehefrau auf den geschiedenen Ehemann übertragen wurden und die Grunderwerbsteuer des Anteilserwerbs durch den fiktiven Erwerb des Grundstücks von der KapG ausgelöst wurde. Schließlich führt das FG aus, zwar könne sich nach der BFH-Rspr. aus der Zusammenschau zweier Befreiungsvorschriften eine Steuerbefreiung ergeben, die im Wortlaut der Einzelvorschriften, je für sich allein betrachtet, nicht zum Ausdruck kommt. Eine solche interpolierende Betrachtungsweise beruhe aber nicht auf dem Gedanken einer wertenden Zusammenschau von Steueratbestand und Steuerbefreiung.

IV. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Das FG folgt hinsichtlich des Tatbestandes in § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Rspr. des 8. Senats des FG Münster. Dieser hat mit Urteil vom 10. 3. 2022 8 K 1945/19 GrE (EFG 2022, 869, mit Anm. Haversath, Rev. eingelegt, Az. des BFH: II R 11/22) zutreffend entschieden, dass soweit in der Literatur nur die „erstmalige“ Anteilsvereinigung gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG als steuerbar angesehen werde, hiermit nur gemeint sei, dass weitere Anteilserwerbe, nachdem die Grenze von 95 % (heute 90 %) überschritten wurde, nicht steuerbar seien. Zu Recht führt das FG Münster weiter aus, dass etwa beim Erwerb von 95 % (heute 90 %) der Anteile im ersten und weiteren 5 % im zweiten Schritt nur der erste Schritt der GrESt unterliege, hingegen bei einem Absinken der Beteiligung unter 95 % (heute 90 %) die spätere Überschreitung der 95 %-Schwelle (heute 90 %-Schwelle) wieder der GrESt unterliege. Die vormalige höhere Beteiligung „immunisiere“ nicht gegen eine spätere GrESt. Insoweit gelte – vorbehaltlich einer etwaigen Anwendung des § 16 GrEStG – nichts anderes als beim Hin- und Herverkauf eines Grundstücks.

Soweit das FG im Streitfall die Steuerfreistellung gem. § 3 Nr. 5 GrEStG verneint, folgt es der höchstrichterlichen Rspr. Die Vorschrift des § 3 Nr. 5 GrEStG ist (ebenso wie beispielsweise § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG) eine personenbezogene Steuerbefreiung, weil sie auf die persönlichen familienrechtlichen Beziehungen zwischen Veräußerer und Erwerber abstellt. Eine solche personenbezogene

Steuerbefreiung ist auf die Vereinigung von Anteilen an einer KapG i. S. von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht anwendbar. Denn danach wird ein fiktiver Grundstückserwerb von der KapG besteuert. Zwischen der KapG und demjenigen, der mindestens 90 % (zwischenzeitlich 95 %) der Anteile an der KapG hält, können keine persönlichen familienrechtlichen Beziehungen bestehen. Eine Transparenz der KapG widerspricht auch dem eindeutigen Regelungswillen des Gesetzgebers (vgl. BFH-Urteil vom 23. 5. 2012 II R 21/10, BFHE 237, 466, BStBl II 2012, 793, Rz. 27, zur Anwendbarkeit von § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG auf Erwerbsvorgänge des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG).

V. Hinweise für die Praxis

Da die Kl. die vom FG zugelassene Revision eingelegt haben, besteht für den BFH nunmehr in zwei Revisionsverfahren (II R 11/22 und II R 13/23) die Gelegenheit zu der – soweit ersichtlich – bislang höchstrichterlich noch nicht explizit beantworteten Frage, ob nur die erstmalige Anteilsvereinigung einen steuerbaren Vorgang i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG, i. S. einer „Immunisierung“ für potenziell folgende Anteilsvereinigungen nach einem zwischenzeitlichen Absinken der Beteiligungsquote unter 90 % (bzw. zwischenzeitlich 95 %), auslösen kann.

Vorsitzender Richter am FG Ingo Lutter

16 Rückgängigmachung der Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG

FG München, Urteil vom 17. 7. 2023 4 K 1269/22 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: II R 26/23).

Wird ein Erwerbsvorgang gem. § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG rückgängig gemacht, ist die Steuerfestsetzung für einen erneuten Erwerb nicht gem. § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG aufzuheben.

GrEStG § 16.

1–10 *Streitig ist, ob der Bekl. den Antrag, die Grunderwerbsteuerfestsetzung gem. § 16 Abs. 2 GrEStG aufzuheben, zu Recht abgelehnt hat.*

An der Y-AG mit Sitz und Grundbesitz in M waren zunächst die Klin. (eine GmbH) i. H. v. 94,9 % sowie die X-GmbH i. H. v. 5,1 % beteiligt.

Die Klin. als Erwerblerin und die X-GmbH als Veräußerin schlossen am 20. 12. 2011 einen Aktienkaufvertrag über 5,1 % der Aktien der Y-AG. Durch den Kauf vereinigten sich in der Hand der Klin. 100 % der Anteile an der Y-AG. Die Anzeige des Erwerbsvorgangs ging am 31. 1. 2012 beim FA ein.

Mit Aktienrückkaufvertrag vom 10. 10. 2012 wurde der Aktienkaufvertrag vom 20. 12. 2011 rückabgewickelt, so dass die X-GmbH wieder 5,1 % der Aktien der Y-AG hielt.

Mit Bescheid vom 8. 4. 2013 setzte der Bekl. gegen die Klin. für den gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerpflichtigen Erwerb mit Vertrag vom 20. 12. 2011 GrESt i. H. v. 2 000 000 € fest.

Den Antrag auf Aufhebung der für den Erwerb vom 20. 12. 2011 festgesetzten Grunderwerbsteuer gem. § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG lehnte der Bekl. wegen der Nichteinhaltung der Anzeigefrist gem. § 16 Abs. 5 GrEStG ab. Der Grunderwerbsteuerbescheid ist bestandskräftig. Die Ab-

lehnung des Antrags auf Aufhebung der Grunderwerbsteuer ist nicht mehr anfechtbar.

Mit Vertrag vom 8. 4. 2014 machten die Klin. und die X-GmbH den Aktienrückkaufvertrag vom 10. 10. 2012 mit sofortiger Wirkung rückgängig.

Mit Schreiben vom 14. 4. 2014 zeigte die Klin. dem Bekl. die Rückgängigmachung des Vertrags vom 10. 10. 2012 mit Vertrag vom 8. 4. 2014 an.

Mit Bescheid vom 27. 5. 2016 setzte der Bekl. für den Erwerb mit Vertrag vom 8. 4. 2014 gegen die Klin. Grunderwerbsteuer i. H. v. 2 000 000 € fest.

Nach Auffassung der Klin. sind die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 GrEStG im Streitfall erfüllt. Der Erwerbsvorgang mit Vertrag vom 10. 10. 2012 (Ersterwerb der X-GmbH) sei mit Vertrag vom 8. 4. 2014 rückabgewickelt worden. Der Bezug zum Vertrag vom 20. 12. 2011 sei in diesem Zusammenhang irrelevant. Unstreitig sei durch die Vollziehung des Vertrages vom 8. 4. 2014 der ursprüngliche Zustand, der nach dem ersten Vertrag vom 20. 12. 2011 bestanden habe, wiederhergestellt worden. Bei rein wirtschaftlicher Betrachtung sei die Erhebung der Grunderwerbsteuer auf den Vorgang vom 8. 4. 2014 eine Doppelerhebung, da der (fiktive) Übergang des im Eigentum der Y-AG stehenden Grundbesitzes bereits im Rahmen des Aktienkaufvertrages vom 20. 12. 2011 besteuert worden sei. Ein Bedürfnis, diesen bereits besteuerten Vorgang nochmals zu besteuern bestünde nicht.

Aus den Gründen:

11 1. Die Klage ist unbegründet. Zu Recht hat der Bekl. den Antrag der Klin., den streitgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid gem. § 16 GrEStG aufzuheben, abgelehnt.

12 a) Zu Recht ist der Bekl. davon ausgegangen, dass es durch den streitgegenständlichen Aktienrückkaufvertrag vom 8. 4. 2014 zu einer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbaren und steuerpflichtigen Vereinigung von 100 % der Anteile an der Y-AG in der Hand der Klin. gekommen ist.

13 aa) gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung unterliegt der Grunderwerbsteuer u. a. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht in Betracht kommt. Gegenstand der Besteuerung ist in diesem Fall nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern die durch ihn begründete Zuordnung von mindestens 95 % der Anteile in einer Hand. Derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, wird so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen (BFH-Urteil vom 3. 3. 2015 II R 30/13, BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777).

14 bb) Durch die Rückgängigmachung des Aktienrückkaufvertrages vom 10. 10. 2012 sind die von der X-GmbH gehaltenen 5,1 % der Anteile an der Y-AG an die Klin. zurückgefallen, die nunmehr wieder i. H. v. von 100 % an der Y-AG beteiligt war.

15 b) Nach Ansicht des Senats sind die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG im Streitfall nicht erfüllt.

Voraussetzungen der Aufhebung der Steuerfestsetzung gem. § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG

16 aa) Erwirbt der Veräußerer das Eigentum an dem veräußerten Grundstück zurück, so wird auf Antrag sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder die Steu-

erfestsetzung aufgehoben, wenn u. a. der Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang stattfindet (§ 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG). Wie sich mittelbar aus § 16 Abs. 5 GrEStG ergibt, ist die Vorschrift über ihren Wortlaut hinaus auch auf Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2, 2a und 3 GrEStG anwendbar (BFH-Urteil vom 11. 6. 2013 II R 52/12, BFHE 241, 419, BStBl II 2013, 752). Die Vorschrift ist auch einschlägig, wenn auf einen steuerbaren Erwerb durch Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ein Rück-erwerb folgt, der zwar für sich nicht steuerbar ist, der aber bewirkt, dass das für die Steuerbarkeit der Anteilsvereinigung maßgebende Quantum von 95 % unterschritten wird (BFH-Urteil vom 11. 6. 2013 II R 52/12, BFHE 241, 419, BStBl II 2013, 752). Der umgekehrte Fall (fehlende Steuerbarkeit des ersten Erwerbs, Steuerbarkeit des Rückerwerbs) ist bisher nicht entschieden (BFH-Urteil vom 20. 2. 2019 II R 27/16, BFHE 264, 352, BStBl II 2019, 559).

Rückgängigmachung des ursprünglichen Erwerbsvorgangs kein „vorausgegangener Erwerbsvorgang i. S. des § 16 Abs. 2 GrEStG

17 bb) Nach Ansicht des Senats stellt der Erwerb von 5,1 % der Anteile an der Y-AG mit Vertrag vom 10. 10. 2012 bereits keinen vorausgegangenen Erwerbsvorgang i. S. des § 16 Abs. 2 GrEStG, sondern die Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs vom 20. 12. 2011 und damit einen Rück-erwerb i. S. des § 16 Abs. 2 GrEStG dar.

Rückgängigmachung der Rückgängigmachung ist erneuter Erwerbsvorgang

18 Demzufolge handelt es sich bei der im Vertrag vom 8. 4. 2014 vorgenommenen Rückgängigmachung des Vertrages vom 10. 10. 2012, die dazu geführt hat, dass sich in der Hand der Klin. wiederum 100 % der Anteile an der Y-AG vereinen, um einen (erneuten) Erwerbsvorgang. Anders als die Klin. meint, ist in die Betrachtung des Streitfalles auch der erste Erwerb der Klin. im Vertrag vom 20. 12. 2011 mit einzubeziehen. Folgte man der Auffassung der Klin., so wäre, bei sonst gleichem Sachverhalt – jedoch die gem. §§ 18, 19 GrEStG fristgerechte Anzeige des Erwerbsvorgangs unterstellt – der gesamte Vorgang nicht mit Grunderwerbsteuer belastet, obwohl im Ergebnis eine gem. § 1 Abs. 3 GrEStG steuerpflichtige Vereinigung von 100 % der Anteile an der Y-AG in der Hand der Klin. stattgefunden hätte. Die Besteuerung des ersten Erwerbsvorgangs der Klin. mit Vertrag vom 20. 12. 2011 wäre – dessen fristgerechte Anzeige vorausgesetzt – wegen der Rückgängigmachung dieses Erwerbsvorgangs mit Vertrag vom 10. 10. 2012 gem. § 16 Abs. 5 GrEStG aufzuheben. Würde man mit der Klin. die Rückgängigmachung dieses Erwerbsvorgangs mit Vertrag vom 10. 10. 2012 zugleich als erneuten Erwerbsvorgang gem. § 16 Abs. 2 GrEStG werten, so wäre gem. § 16 Abs. 5 GrEStG die Steuer für den mit Abschluss des Aufhebungsvertrags vom 8. 4. 2014 verwirklichten Erwerbsvorgang der Klin. ebenfalls aufzuheben. Insoweit unterscheidet sich der Streitfall auch von dem dem BFH-Urteil vom 20. 2. 2019 II R 27/16 (BFHE 264, 352, BStBl II 2019, 1522) zu Grunde liegenden Sachverhalt. Über die höchstrichterlich noch nicht entschiedene Rechtsfrage, ob § 16 Abs. 2 GrEStG auch in der Fallkonstellation der fehlenden Steuerbarkeit des ersten Erwerbs und der Steuerbarkeit des Rückerwerbs (BFH-Urteil vom 20. 2. 2019 II R 27/16, BFHE 264, 352, BStBl II 2019, 559) Anwendung findet, ist im Streitfall nicht zu entscheiden. ...

Anmerkung

1. Sachverhalt

Der Senat hatte im Streitfall zu entscheiden, ob die „Rückgängigmachung der Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs“ die Voraussetzungen für eine Auf-

hebung des Grunderwerbsteuerbescheides gem. § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG erfüllt. Der Senat hat dies verneint. Im Streitfall wurde der ursprüngliche Erwerbsvorgang (erster Erwerbsvorgang), der Erwerb von 5,1 % der Anteile der Y-AG durch die bereits i. H. v. 94,9 % an der Y-AG beteiligte Klin. rückgängig gemacht. Kurze Zeit später erwarb die Klin. abermals 5,1 % der Anteile an der Y-AG (zweiter Erwerbsvorgang). Der Bekl. setzte sowohl für den ersten Erwerbsvorgang als auch für den zweiten Erwerbsvorgang GrESt i. H. v. jeweils 2 000 000 € fest. Den Antrag der Klin., den Steuerbescheid für den ersten Erwerbsvorgang gem. § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG aufzuheben lehnte der Bekl. zu Recht unter Hinweis auf § 16 Abs. 5 GrEStG ab. Den Antrag, den Steuerbescheid für den zweiten Erwerbsvorgang aufzuheben, lehnte der Bekl. mit der Begründung, der zweite Erwerbsvorgang sei nicht rückgängig gemacht worden, ebenfalls ab. Nach Ansicht der Klin. ist der Grunderwerbsteuerbescheid für den zweiten Erwerbsvorgang gem. § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG aufzuheben. Die Rückgängigmachung des ersten Erwerbsvorgangs stelle zugleich einen Erwerbsvorgang dar. Dieser Erwerbsvorgang sei durch den zweiten Erwerbsvorgang rückgängig gemacht worden.

2. Entscheidung des FG

Nach Auffassung des Senats findet § 16 Abs. 2 GrEStG in Fällen wie dem Streitfall bereits deshalb keine Anwendung, weil die Rückgängigmachung des ersten Erwerbsvorgangs aus grunderwerbsteuerlicher Sicht nicht zugleich einen vorausgegangenen Erwerbsvorgang darstellt und es deshalb bei einer „Rückgängigmachung der Rückgängigmachung“ an dem erforderlichen „Rück-“Erwerb fehlt.

3. Bewertung und Ausblick

Die höchstrichterlich noch nicht entschiedene Frage, ob § 16 Abs. 2 GrEStG bei fehlender Steuerbarkeit des ersten Erwerbs und Steuerbarkeit des Rückerwerbs einschlägig ist, war im Streitfall nicht entscheidungserheblich. Gleichwohl hat das FG die Revision zugelassen, da über die zu Grunde liegende Sachverhaltskonstellation höchstrichterlich noch nicht entschieden worden ist.

Richterin am FG Karola Kronawitter

Kapitalertragsteuer

17 Kapitalertragsteuererstattung: Anspruch eines ausländischen Versicherungsunternehmens mit Lebensversicherungssparte auf Erstattung von Kapitalertragsteuer gem. § 32 Abs. 5 KStG und Verzinsung des Erstattungsanspruchs

FG Köln, Urteil vom 20. 4. 2023 2 K 2018/19 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 59/23).

1. Aus der isolierten Nennung von § 8b Abs. 1 KStG in § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG folgt nicht, dass zu Gunsten der ausländischen Gesellschaft im Rahmen des Erstattungsverfahrens gem. § 32 Abs. 5 KStG ausschließlich § 8b Abs. 1 KStG zu betrachten und z. B. § 8b Abs. 8 KStG außen vor zu lassen ist. Denn es kommt nach der gesetzlichen Formulierung in § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG nicht darauf an, dass es sich um Bezüge i. S. des § 8b Abs. 1 KStG handelt oder die Voraussetzungen von § 8b Abs. 1 KStG vorliegen würden. Vielmehr wird eine hypothetische Ein-

kommensermittlung gefordert, bei der die Kapitalerträge nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleiben würden.

2. Im Fall von ausländischen Versicherungsunternehmen wird die Anwendbarkeit von § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 i. V. m. § 8b Abs. 8 KStG nicht dadurch ausgeschlossen, dass es sich bei dem Antragsteller nicht um ein reines Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen handelt, sondern auch Sachversicherungen angeboten werden. Jedenfalls in den Fällen, in denen – wie bei der Kl. – eine eigene Gewinn- und Verlustrechnung für den Lebensversicherungsbereich aufgestellt und die Bilanzpositionen der maßgeblichen Versicherungssparte getrennt ausgewiesen werden, ist die Anwendbarkeit von § 8b Abs. 8 KStG im Rahmen des Erstattungsverfahrens gem. § 32 Abs. 5 KStG bezogen auf diesen gesonderten (Lebensversicherungs-)Bereich nicht ausgeschlossen.

3. In Fallkonstellationen, in denen bei gebietsfremden Versicherungsunternehmen mit einer Lebensversicherungssparte gleichermaßen wie bei gebietsansässigen Lebensversicherungsunternehmen ein kausaler Zusammenhang zwischen in diesem Bereich bezogenen Dividenden und aufwandswirksamen versicherungstechnischen Rückstellungen besteht, ist § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 i. V. m. § 8b Abs. 1, 8 KStG insbesondere unter Berücksichtigung der Rspr. des EuGH zu Pensionsfonds (vgl. v. a. EuGH-Urteile vom 8. 11. 2012 Rs. C-342/10 *Commission/Finland*, IStR 2013, 204; vom 13. 11. 2019 Rs. C-641/17 *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München Abteilung III*, IStR 2019, 933) geltungserhaltend reduziert anzuwenden. Danach gelangt § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 AEUV im Wege der geltungserhaltenden Reduktion zu Gunsten der Antragsteller mit der Maßgabe zur Anwendung, dass eine im Ergebnis nicht vorzunehmende Besteuerung der in § 8b Abs. 1 KStG genannten Bezüge durch eine aufwandswirksame Rückstellungsbildung als ausreichend anzusehen ist.

KStG § 32 Abs. 5, § 8b Abs. 1 und 8; AEUV Art. 63.

1–42 Die Kl. ist eine in Belgien ansässige KapG, die Kranken- und Lebensversicherungen sowie Sachversicherungen anbietet. Unmittelbare Anteilseigner im Streitjahr waren die Z-S. A. (Frankreich) sowie die Z1-S. A. (Luxemburg). Weitere in Frankreich und den Niederlanden ansässige Konzerngesellschaften waren mittelbare Anteilseigner, deren Anteile letztlich zu 100 % von der X W (Deutschland) gehalten wurden. Die Kl. verfügte im Streitjahr über Aktien mehrerer inländischer Aktiengesellschaften i. H. v. jeweils deutlich weniger als 1 %.

Auf diverse aus diesen Aktien im Jahr 2009 zugeflossene Gewinnausschüttungen wurde Kapitalertragsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag einbehalten und abgeführt.

Im Erstattungsverfahren gem. § 44a Abs. 9 EStG bzw. § 50d Abs. 1 EStG i. V. m. DBA Deutschland-Belgien erfolgte eine Teilentlastung i. H. v. 2/5 der abgeführten Kapitalertragsteuer.

Die Erstattung der verbliebenen Kapitalertragsteuer beantragte die Kl. daraufhin unter Verweis auf § 32 Abs. 5 KStG.

Nach der Antragsablehnung wies der Bekl. auch den daraufhin eingelegten Einspruch wegen Fehlens der sachlichen Voraussetzungen gem. § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 sowie § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 KStG als unbegründet ab. Den auf § 37 Abs. 2 AO gestützten Hilfsantrag lehnte er im Hinblick auf seine fehlende Zuständigkeit ab.

Mit der hiergegen erhobenen Klage begehrt die Kl. weiterhin die Erstattung des Restbetrags der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer. Nach ihrer Auffassung liegen sämtliche Voraussetzungen, auch diejenigen gem.

§ 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 sowie § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 KStG vor.

Nachdem das Verfahren im Hinblick auf das Vorabentscheidungsersuchen des erkennenden Senats an den EuGH (Rs. C-572/20) zwischenzeitlich geruht hatte, sind beide Beteiligten infolge der Entscheidung des EuGH vom 16. 6. 2022 der Auffassung, dass § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 KStG als erfüllt anzusehen und nur noch § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG im Streit ist.

Aus den Gründen:

43 I. Die Klage ist hinsichtlich des Erstattungsanspruchs begründet.

44 Der Bescheid vom 17. 12. 2015 betreffend das Jahr 2009 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 9. 7. 2019 sind rechtswidrig und verletzen die Kl. in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Die Kl. hat einen Anspruch auf die von ihr begehrt weitere Erstattung von Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009, da sämtliche Voraussetzungen gem. § 32 Abs. 5 KStG als erfüllt anzusehen sind.

Einführung von § 32 Abs. 5 KStG durch Gesetz vom 21. 3. 2013

45 1. Der mit Gesetz vom 21. 3. 2013 eingeführte § 32 Abs. 5 KStG (Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. 10. 2011 in der Rs. C-284/09, BGBl. I 2013, 561) sieht für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften unter bestimmten subjektiven und materiellen Voraussetzungen eine Erstattungsmöglichkeit einbehaltenen und abgeführter Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, bei denen dem Steuerabzug abgeltende Wirkung zukommt, vor. Die Erstattung der Kapitalertragsteuer erfolgt gem. § 32 Abs. 5 Satz 1, 6 KStG auf Antrag auf der Grundlage eines Freistellungsbescheids gem. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO.

Materielle Voraussetzung gem. § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 KStG nicht mehr im Streit

46 2. Die Kl. erfüllt unstreitig hinsichtlich der von ihr beantragten Kapitalertragsteuererstattung i. H. v. ... € betreffend die im Jahr 2009 zugeflossenen Gewinnausschüttungen sowohl die subjektiven Voraussetzungen als auch weitgehend die materiell-rechtlichen Voraussetzungen gem. § 32 Abs. 5 KStG. Infolge des EuGH-Urteils vom 16. 6. 2022 Rs. C-572/20 ist nunmehr auch § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 KStG nicht mehr im Streit. Auch § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 KStG steht dem Anspruch der Kl. unstreitig nicht entgegen, da eine Erstattung im Verfahren gem. § 32 Abs. 5 KStG nur hinsichtlich des Teils der Kapitalertragsteuer geltend gemacht wird, für die eine Erstattung in anderen Verfahren, insbesondere jenen gem. § 44a Abs. 9 EStG bzw. § 50d EStG i. V. m. DBA Deutschland-Belgien, nicht vorgehen ist.

Materielle Voraussetzung gem. § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG erfüllt

47 3. Die einzig noch streitige Voraussetzung gem. § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG ist ebenfalls als erfüllt anzusehen. Danach erfolgt eine Erstattung nach Satz 1 dieser Vorschrift nur („Satz 1 gilt nur“), soweit die Kapitalerträge nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben würden.

48 Die grundsätzlich vorliegende Anwendbarkeit von § 8b Abs. 1 KStG auf die von der Kl. im Streitjahr erzielten Dividenden würde zwar gem. § 8b Abs. 8 KStG ausgeschlossen, da die den Dividenden zu Grunde liegenden Kapitalanlagen zur Lebensversicherungssparte der Kl. gehören. Allerdings gelangt § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 AEUV im Wege der geltungserhaltenden Reduktion zu

Gunsten der Kl. mit der Maßgabe zur Anwendung, dass eine im Ergebnis nicht vorzunehmende Besteuerung der in § 8b Abs. 1 KStG genannten Bezüge durch eine aufwandswirksame Rückstellungsbildung als ausreichend anzusehen ist.

§ 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 i. V. m. § 8b Abs. 1 KStG bei isolierter Betrachtung erfüllt

49 a) Bei alleiniger Betrachtung von § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 i. V. m. § 8b Abs. 1 KStG liegen die Voraussetzungen zu Gunsten der Kl. unzweifelhaft vor. Denn bei den maßgeblichen Kapitalerträgen handelt es sich um Dividenden gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, für die § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG ein Außeransatzbleiben bei der Ermittlung des Einkommens vorsieht.

50 b) Entgegen der Auffassung der Kl. folgt aus der isolierten Nennung von § 8b Abs. 1 KStG in § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG jedoch nicht, dass bei der hypothetischen Überprüfung zu Gunsten der Kl. als ausländischer Gesellschaft im Rahmen des Erstattungsverfahrens gem. § 32 Abs. 5 KStG ausschließlich § 8b Abs. 1 KStG zu betrachten und z. B. § 8b Abs. 8 KStG außen vor zu lassen ist. Denn es kommt nach der gesetzlichen Formulierung in § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG nicht darauf an, dass es sich um Bezüge i. S. des § 8b Abs. 1 KStG handelt oder die Voraussetzungen von § 8b Abs. 1 KStG vorliegen würden. Vielmehr wird eine hypothetische Einkommensermittlung gefordert, bei der die Kapitalerträge nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleiben würden. Bei der Einkommensermittlung einer inländischen Körperschaft wäre neben § 8b Abs. 1 KStG u. a. auch § 8b Abs. 8 KStG in den Blick zu nehmen, so dass dies gleichermaßen auch bei der hypothetischen Einkommensermittlung im Rahmen des § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG gilt.

Ausnahme im Fall von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen

51 c) Gemäß § 8b Abs. 8 KStG sind die Abs. 1 bis 7 nicht anzuwenden auf Anteile, die bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind.

§ 8b Abs. 8 KStG anwendbar bei ausländischem Versicherungsunternehmen mit Lebensversicherungssparte

52 Diese Ausnahmeregelung gelangt bei der Kl. zur Anwendung, auch wenn es sich bei ihr nicht um ein reines Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen handelt, sondern sie neben diesen Sparten auch als sog. Kompositversicherer andere Sachversicherungen anbietet.

53 Die in § 8b Abs. 8 KStG gewählte Formulierung der „Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen“ beruht auf der aus § 8 Abs. 4 VAG folgenden Spartenentrennung. Danach schließen bei Erstversicherungsunternehmen die Erlaubnis zum Betrieb der Lebensversicherung und die Erlaubnis zum Betrieb anderer Versicherungssparten einander aus; das Gleiche gilt für die Erlaubnis zum Betrieb der Krankenversicherung und die Erlaubnis zum Betrieb anderer Versicherungssparten. Im unmittelbaren Anwendungsbereich des § 8b KStG unterfallen mithin sämtliche gebietsansässige Versicherungsunternehmen, die im Bereich der Lebens- und Krankenversicherung tätig sind, zwangsläufig dieser Regelung.

54 Hintergrund der in § 8b Abs. 8 KStG durch das sog. Korb II-Gesetz vom 22. 12. 2003 (BGBl. I 2003, 2840) eingeführten Regelung waren steuerrechtliche Besonderheiten im Bereich der Lebens- und Krankenversicherungen. Einerseits führte die Anwendung von § 8b Abs. 1 und 2 KStG zu Gunsten von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen regelmäßig zu doppelten Begünstigungen. So erhöhten die steuerlich außer Ansatz bleibenden Ein-

künfte den handelsrechtlichen Jahresüberschuss und damit den Umfang der möglichen Zuführungen zu den nach §§ 140, 151 VAG (bis 1. 1. 2016: §§ 81c und 81d VAG a. F.) zu bildenden Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen (RfB). Die RfB minderten sodann ihrerseits – nach Maßgabe von § 21 KStG – den steuerlichen Gewinn, so dass die dadurch bewirkte steuerlich doppelte Begünstigung tendenziell regelmäßig zu steuerlichen Verlusten geführt hat. Andererseits bewirkte die Regelung in § 8b Abs. 3 KStG, dass sich Teilwertabschreibungen nicht steuerwirksam effektuieren ließen, was insbesondere infolge der Börsenbaisse in den Jahren 2002/2003 auf Grund des beträchtlichen Beteiligungsbesitzes bei den entsprechenden Unternehmen dazu führte, dass notwendig gewordene Teilwertabschreibungen steuerlich nicht verwertet werden konnten (vgl. Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 8b Rz. 610 f., m. w. N.).

55 Diese Regelungssystematik kann gleichermaßen bei Unternehmen vorliegen bzw. eingreifen, die neben der Kranken- und Lebensversicherungssparte andere Versicherungen anbieten. Insbesondere bei Unternehmen wie der Kl., bei denen Bilanzpositionen der maßgeblichen Versicherungssparte (vorliegend dem Lebensversicherungsbereich) getrennt ausgewiesen werden und sich zudem die relevanten Positionen aus der eigens für diese Sparte erstellten Gewinn- und Verlustrechnung ergeben, sind keine Gründe erkennbar, dass § 8b Abs. 8 KStG im Rahmen des Erstattungsverfahrens gem. § 32 Abs. 5 KStG nicht bezogen auf diesen gesonderten (Lebensversicherungs-)Bereich anwendbar sein soll.

56 Der Hinweis der Kl. auf eine Textstelle, wonach der Begriff des Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmens, wie auch der Begriff der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsunternehmen in § 8b Abs. 7 KStG, unter Berücksichtigung des Aufsichtsrechts auszulegen ist (vgl. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG, § 8b Rz. 576 ff.), stimmt zwar grundsätzlich mit der Entstehungsgeschichte der Norm überein und trifft auf die Anwendung von § 8b Abs. 8 KStG bei inländischen Versicherungsunternehmen zu. Im Rahmen des § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG ist indes eine modifizierte Auslegung angezeigt, da die gem. § 32 Abs. 5 KStG grundsätzlich erstattungsberechtigten Versicherungsunternehmen, wie im Fall der Kl. ersichtlich, nicht zwangsläufig gleichermaßen den strengen Anforderungen gem. § 8 Abs. 4 VAG unterliegen und lediglich getrennte Bereiche innerhalb ihres Unternehmens aufweisen. Auch aus der inzwischen in § 21 Abs. 1 Nr. 1 KStG (i. d. F. des JStG 2018 vom 11. 12. 2018, BStBl I 2018, 1377) enthaltenen Formulierung lässt sich entgegen der Auffassung der Kl. nicht schließen, dass die Anwendung von § 8b Abs. 8 KStG bei Versicherungsunternehmen wie ihr ausgeschlossen ist. Zum einen galt die in § 21 Abs. 1 Nr. 1 KStG verwendete Formulierung „in dem nach Art der Lebensversicherung betriebenen Geschäft“ im Streitjahr noch gar nicht. Zum anderen ist der Anwendungsbereich von § 21 Abs. 1 Nr. 1 KStG weiter als derjenige von § 8b Abs. 8 KStG, da neben der Lebensversicherung v. a. die Krankenversicherung und die Unfallversicherung mit Beitragsrückgewähr umfasst werden sollen. Die unterschiedliche Behandlung im nach Art der Lebensversicherung betriebenen Geschäft im Vergleich zu den übrigen Versicherungsgeschäften (Nr. 2) liegt in der unterschiedlichen Verwendung der Versicherungsbeiträge begründet, da im nach Art der Lebensversicherung betriebenen Geschäft Sicherheitszuschläge zur Finanzierung von Kosten und Risiken enthalten sind, die ggf. rückgewährt werden (vgl. Koblenzer/Klaas/Frank in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 21 KStG Rz. 10).

57 Angesichts dessen, dass die den relevanten Kapitalerträgen zu Grunde liegenden Kapitalanlagen nach dem unstreitigen Vortrag der Kl. ihrer Lebensversicherungssparte zuzurechnen sind, ist § 8b Abs. 8 KStG vorliegend grundsätzlich mit der Folge zu berücksichtigen, dass die Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG ausgeschlossen wird.

58 Da es sich bei den Kapitalanlagen um Streubesitzanteile handelt, kann die Kl. schließlich auch § 8b Abs. 9 KStG nicht für sich fruchtbar machen. Hiernach gelten die Abs. 7 und 8 nicht für Bezüge i. S. des Abs. 1, auf die die Mitgliedstaaten der EU Art. 4 Abs. 1 der MTR anzuwenden haben. Zwar diene die Einführung von § 32 Abs. 5 KStG dazu, Erstattungen im Fall von Streubesitzdividenden zu ermöglichen, die von der MTR gerade nicht erfasst wurden. Mangels ausdrücklicher Regelung in § 32 Abs. 5 KStG sowie fehlenden Hinweisen in der Gesetzesbegründung ist eine Übertragbarkeit der gesetzlichen Rückausnahme in § 8b Abs. 9 KStG auf Fälle des § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG nicht denkbar.

Aus Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 AEUV folgt geltungserhaltende Reduktion von § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 i. V. m. § 8b Abs. 1 KStG

59 d) Aus der Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 AEUV folgt jedoch, dass es bei diesem Ergebnis nicht bleiben kann. Vielmehr ist § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit im Wege der geltungserhaltenden Reduktion zu Gunsten der Kl. mit der Maßgabe anzuwenden, dass eine im Ergebnis nicht vorzunehmende Besteuerung der in § 8b Abs. 1 KStG genannten Bezüge infolge einer aufwandswirksamen Rückstellungsbildung als ausreichend anzusehen ist.

Wesentlich: Urteile des EuGH zu Pensionsfonds

60 Insbesondere unter Berücksichtigung der Rspr. des EuGH zu Pensionsfonds (vgl. EuGH-Urteile vom 8. 11. 2012 Rs. C-342/10 Kommission/Finnland, IStR 2013, 204; vom 13. 11. 2019 Rs. C-641/17 College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München Abteilung III, IStR 2019, 933) ist davon auszugehen, dass § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 i. V. m. § 8b Abs. 1, 8 KStG nicht mit den Anforderungen der Kapitalverkehrsfreiheit gem. § 63 AEUV vereinbar ist, soweit bei gebietsfremden Versicherungsunternehmen mit einer Lebensversicherungssparte gleichermaßen wie bei gebietsansässigen Lebensversicherungsunternehmen ein kausaler Zusammenhang zwischen in diesem Bereich bezogenen Dividenden und aufwandswirksamen versicherungstechnischen Rückstellungen besteht.

61 aa) Nach der Rspr. des EuGH gehören zu den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die in diesem Mitgliedstaat Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (vgl. u. a. EuGH-Urteile vom 10. 4. 2014 Rs. C-190/12 Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, IStR 2014, 334; vom 13. 11. 2019 Rs. C-641/17 College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, IStR 2019, 933; vom 16. 6. 2022 Rs. C-572/20 ACC Silicones, IStR 2022, 727).

62 Insbesondere kann der Umstand, dass ein Mitgliedstaat an ausländische Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden weniger günstig behandelt als an inländische Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden, Gesellschaften, die im Ausland ansässig sind, davon abhalten, im Inland zu investieren, und stellt damit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 63 AEUV grundsätzlich verboten ist (vgl. so zur Besteuerung von gebietsfremden Pensionsfonds, die Dividenden aus dem Gemeinschaftsgebiet beziehen, EuGH-Urteile vom 13. 11. 2019 Rs. C-641/17 College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, IStR 2019, 933; vom 20. 10. 2011 Rs. C-284/09 Kommission/Deutschland, IStR 2011, 840).

63 Werden Dividenden, die an im Ausland ansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden, höher besteuert als Dividenden gleicher Art, die an im Inland ansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden, so stellt dies eine solche weniger günstige Behandlung dar (vgl. so zur Besteuerung von gebietsfremden Pensionsfonds, die Dividenden aus

dem Gemeinschaftsgebiet beziehen, EuGH-Urteil vom 13. 11. 2019 Rs. C-641/17 College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, IStR 2019, 933; in diesem Sinne auch EuGH-Urteil vom 17. 9. 2015 Rs. C-10/14, C-14/14 und C-17/14 Miljoen u. a., IStR 2015, 921). Gleiches gilt für die vollständige oder in wesentlichem Umfang erfolgende Befreiung der an eine inländische Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden, während die an eine ausländische Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden einer endgültigen Quellensteuer unterliegen (vgl. in diesem Sinne EuGH-Urteil vom 8. 11. 2012 Rs. C-342/10 Kommission/Finnland, IStR 2013, 204).

Eingriff in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit

64 Vor diesem Hintergrund ist ein Eingriff in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit gem. § 63 AEUV gegeben. Die Kl. bleibt als beschränkt steuerpflichtiges Versicherungsunternehmen mit ihren Kapitalerträgen aus der Lebensversicherungssparte infolge der betragsmäßig beschränkten Erstattung gem. § 44a Abs. 9 EStG bzw. § 50d Abs. 1 EStG i. V. m. dem DBA Deutschland-Belgien und einer Nichtanwendbarkeit von § 32 Abs. 5 KStG mit einer 15 %igen Kapitalertragsteuer auf die von ihr bezogenen Dividenden belastet und hat wegen § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG keine Möglichkeit einer Anrechnung oder Erstattung. Demgegenüber wird bei unbeschränkt steuerpflichtigen deutschen Lebensversicherungsunternehmen die Kapitalertragsteuer in vollem Umfang auf ihre Körperschaftsteuerschuld angerechnet und ggf. erstattet. Gleichzeitig führt die Erzielung von Dividendenerträgen über die hiermit einhergehende Steigerung des Jahresüberschusses zu einer Erhöhungsmöglichkeit der Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen gem. § 341e Abs. 2 HGB sowie §§ 140, 151 VAG (bis 1. 1. 2016: §§ 81c und 81d VAG a. F.) und damit – nach Maßgabe von § 21 Abs. 2 KStG in der im Streitjahr geltenden Fassung – überwiegend nicht zur Entstehung eines steuerpflichtigen Bilanzgewinns. Vergleichbar der Situation bei Pensionsfonds im EuGH-Urteil vom 13. 11. 2019 ist diese unterschiedliche Behandlung der an gebietsfremde Versicherungen mit Lebensversicherungssparte ausgeschütteten Dividenden und der an gebietsansässige Lebensversicherungen ausgeschütteten Dividenden geeignet, die in einem anderen Staat als diesem Mitgliedstaat niedergelassene (Lebens-)Versicherung davon abzuhalten, in diesem Mitgliedstaat zu investieren. Hieraus ergibt sich eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 Abs. 1 AEUV, die grundsätzlich verboten ist (vgl. EuGH-Urteil vom 13. 11. 2019 Rs. C-641/17 College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München Abteilung III, IStR 2019, 933).

Keine Rechtfertigung der Beschränkung

65 bb) Eine Rechtfertigung dieser Beschränkung nach den Bestimmungen des AEUV liegt bei Berücksichtigung der Rspr. des EuGH nicht vor.

66 Gemäß Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV berührt Art. 63 AEUV nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Stpfl. mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Nach der Rspr. des EuGH ist Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV als Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs jedoch eng auszulegen und kann nicht dahin verstanden werden, dass jede nationale Regelung, die zwischen Stpfl. nach ihrem Wohnsitz oder Niederlassungsort differenziert, ohne Weiteres mit dem Vertrag vereinbar wäre. Die in Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV vorgesehene Ausnahme wird nämlich ihrerseits durch Abs. 3 dieses Artikels eingeschränkt; danach dürfen die in Abs. 1 genannten nationalen Vorschriften „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs i. S. des Artikels 63 [AEUV] darstellen“ (vgl. EuGH-Urteile vom 17. 9. 2015 Rs. C-10/14, C-14/14 und

C-17/14 Miljoen u. a., IStR 2015, 921; vom 22. 11. 2018 Rs. C-575/17 Sofina u. a., DStRE 2019, 760)

67 Zu unterscheiden ist zwischen einer nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV erlaubten Ungleichbehandlung und einer nach Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotenen willkürlichen Diskriminierung. Die fraglichen nationalen Rechtsvorschriften können nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr nach Art. 63 AEUV vereinbar angesehen werden, wenn die unterschiedliche Behandlung entweder Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. EuGH-Urteile vom 22. 11. 2018 Rs. C-575/17 Sofina u. a., DStRE 2019, 760; vom 16. 6. 2022 Rs. C-572/20 ACC Silicones, IStR 2022, 727).

Objektiv vergleichbare Situationen

68 (1) Die unterschiedliche Behandlung gebietsansässiger Lebensversicherungen im Vergleich zu gebietsfremden Versicherungen mit einer Lebensversicherungssparte betrifft im Fall der Kl. Situationen, die objektiv miteinander vergleichbar sind.

69 Dies folgt aus der Entscheidung des EuGH zu Pensionsfonds vom 13. 11. 2019 Rs. C-641/17 College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München Abteilung III (IStR 2019, 933). Hiernach befindet sich ein gebietsfremder Pensionsfonds, der bezogene Dividenden freiwillig oder in Anwendung des in seinem Sitzstaat geltenden Rechts den Rückstellungen für die Altersversorgung zuweist, die er in der Zukunft leisten müssen, insoweit in einer Situation, die mit der eines gebietsansässigen Pensionsfonds vergleichbar ist. Bei Letzterem besteht ein Kausalzusammenhang zwischen dem Bezug von Dividenden, der Erhöhung der Deckungsrückstellung sowie anderer Passivposten und der Nichterhöhung der Besteuerungsgrundlage des gebietsansässigen Pensionsfonds, da die Dividenden, die für versicherungstechnische Rückstellungen verwendet werden, den steuerpflichtigen Gewinn des Pensionsfonds nicht erhöhen.

70 Vergleichbare Situationen sind bei der Kl. im Bereich der Lebensversicherungssparte sowie bei gebietsansässigen Lebensversicherungsunternehmen feststellbar.

71 Die Kl. hat im Streitjahr im Bereich der Lebensversicherung Zuführungen zu den versicherungstechnischen Rückstellungen nach Abzugs des Rückversicherungsaufwands i. H. v. ... € vorgenommen. Erträge aus Kapitalanlagen im Bereich der Lebensversicherung stehen i. H. v. ... € zu Buche, so dass die im Streitjahr neu hinzugekommenen Rückstellungen die erzielten Dividenden umfassen. Ob diese Dotierung der Rückstellungen freiwillig oder in Anwendung des belgischen Rechts erfolgt ist, kann dahinstehen. Jedenfalls hat die Kl., anders als der kanadische Pensionsfonds in dem vom EuGH zu beurteilenden Fall (vgl. EuGH-Urteil vom 13. 11. 2019 Rs. C-641/17 College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München Abteilung III, IStR 2019, 933; nachfolgend FG München, Urteil vom 6. 12. 2021 7 K 1435/15, EFG 2022, 609; NZB abgewiesen durch BFH-Beschluss vom 30. 11. 2022 I B 4/22, IStR 2023, 177), die Rückstellungen in ihrer Bilanz passiviert. Im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung neutralisieren die Rückstellungen den aus den Kapitalerträgen erzielten Gewinn.

72 Bei gebietsansässigen Lebensversicherungsunternehmen besteht – ähnlich wie bei Pensionsfonds – ein Kausalzusammenhang zwischen dem Bezug von Dividenden sowie der Erhöhung von Passivposten und der daraus folgenden Nichterhöhung der Besteuerungsgrundlage der gebietsansässigen Lebensversicherungen, da die Dividenden, die den Umfang möglicher versicherungstechnischer Rückstellungen vergrößern, den steuerpflichtigen Gewinn des Lebensversicherungsunternehmens im Ergeb-

nis (zumindest weitgehend) nicht erhöhen. Wie bereits festgestellt führt die Erzielung von Dividendenerträgen über die hiermit einhergehende Steigerung des Jahresüberschusses zu einer Erhöhungsmöglichkeit der Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen gem. § 341e Abs. 2 HGB sowie §§ 140, 151 VAG (bis 1. 1. 2016: §§ 81c und 81d VAG a. F.). Wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes sind diese handelsrechtlich gebildeten Rückstellungen auch der Steuerbilanz und der steuerrechtlichen Gewinnermittlung zu Grunde zu legen. Die körperschaftsteuerrechtliche Norm des § 21 Abs. 2 KStG zu den Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen in der im Streitjahr geltenden Fassung ist keine den BA-Abzug begründende Norm. Vielmehr bestimmt diese Regelung, in welcher Höhe diese Bilanzposition in der Steuerbilanz, ggf. abweichend von der Handelsbilanz, zu berücksichtigen ist. Insoweit ist die Situation mit derjenigen eines Pensionsfonds, bei dem es im Wesentlichen um Deckungsrückstellungen gem. § 21a KStG ging, vergleichbar (vgl. FG München, Beschluss vom 23. 10. 2017 7 K 1435/15, EFG 2017, 1963).

73 Die unterschiedliche Behandlung betrifft im Fall der Kl. mithin eine objektiv vergleichbare Situation, so dass hieraus keine Vereinbarkeit mit Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr nach Art. 63 AEUV abgeleitet werden kann.

Keine Rechtfertigung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses

74 (2) Die unterschiedliche Behandlung gebietsansässiger und gebietsfremder Lebensversicherungsunternehmen bzw. Versicherungsunternehmen mit Lebensversicherungssparte wird nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt.

75 Unabhängig davon, dass im vorliegenden Verfahren keine solch zwingenden Gründe genannt bzw. diskutiert wurden, sind solche für den Senat auch nicht erkennbar. Entsprechend der Ausführungen im Urteil des EuGH zu Pensionsfonds vom 13. 11. 2019 folgen solche zwingenden Gründe weder aus der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen noch aus der notwendigen Gewährleistung einer wirksamen Steueraufsicht (vgl. EuGH-Urteile vom 13. 11. 2019 Rs. C-641/17 College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München Abteilung III, IStR 2019, 933; vom 22. 11. 2018 Rs. C-575/17 Sofina u. a., DStRE 2019, 760). Bestätigt wird dies hinsichtlich des Rechtfertigungsgrundes der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis durch Ausführungen im EuGH-Urteil vom 16. 6. 2022, dem ein Verfahren vor dem erkennenden Senat zu Grunde lag, bei dem ebenfalls eine Erstattung gem. § 32 Abs. 5 KStG im Streit war (vgl. EuGH-Urteil vom 16. 6. 2022 Rs. C-572/20 ACC Silicones, IStR 2022, 727).

Geltungserhaltende Auslegung infolge der Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit

76 cc) Die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit führt dazu, dass § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 i. V. m. § 8b Abs. 1 und 8 KStG im Lichte der EU-Grundfreiheiten geltungserhaltend auszulegen ist.

77 (1) Das Recht der EU ist gem. Art. 23 GG, Art. 267 AEUV Bestandteil des Bundesrechts, und zwar mit Anwendungsvorrang vor nationalem Recht (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 7. 6. 2000 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147; vom 9. 1. 2000 1 BvR 1036/99, NJW 2001, 1267). Die Gerichte dürfen deshalb deutsche Vorschriften nicht anwenden, soweit sie Unionsrecht verletzen. Der Anwendungsvorrang des Primärrechts der EU und damit der unionsrechtlichen Grundfreiheiten vor nationalem Recht ist folglich auch mit Blick auf die sachliche Entlastungsvoraussetzung gem. § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 i. V. m. § 8b Abs. 1 und § 8b Abs. 8 KStG zu beachten.

78 Allerdings ist die nationale Norm bei einem Verstoß gegen EU-Primärrecht nicht generell überhaupt nicht anwendbar. Denn der gemeinschaftsrechtliche Anwendungsvorrang wirkt sich nicht prinzipiell dergestalt aus, dass von der Anwendung der EU rechtswidrigen Norm grundsätzlich gänzlich abzusehen ist. Die vom EuGH verbindlich formulierten gemeinschaftsrechtlichen Erfordernisse sind vielmehr in geeigneten Fällen durch die sog. „geltungserhaltende Reduktion“ in die betreffenden Normen hineinzu lesen (vgl. BFH-Urteile vom 21. 10. 2009 I R 114/08, BFH/NV 2010, 279; vom 13. 6. 2018 I R 94/15, BFHE 262, 79, BStBl II 2020, 755; vom 3. 2. 2010 I R 21/06, BFHE 228, 259, BStBl II 2010, 692). Dadurch wird im Wege richterlicher Fortbildung ein unionsrechtskonformer Zustand geschaffen (vgl. auch FG Köln, Urteil vom 30. 6. 2020 2 K 140/18, EFG 2021, 117, zu § 50d Abs. 3 EStG).

79 (2) Dies berücksichtigend ist § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit im Wege der geltungserhaltenden Reduktion zu Gunsten der Kl. mit der Maßgabe anzuwenden, dass eine im Ergebnis nicht vorzunehmende Besteuerung der in § 8b Abs. 1 KStG genannten Bezüge infolge einer aufwandswirksamen Rückstellungsbildung für die Anwendung als ausreichend anzusehen ist.

80 (3) Ob sich an diesem Ergebnis bei Berücksichtigung der Regelung in § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG i. d. F. des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. 10. 2011 in der Rs. C-284/09 vom 21. 3. 2013 (BGBl. I 2013, 561), wonach Bezüge i. S. des Abs. 1 abweichend von Abs. 1 Satz 1 bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen sind, ändern würde, kann dahinstehen. Denn § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG i. d. F. dieses Gesetzes vom 21. 3. 2013 gilt erst für Dividenden aus Streubesitzbeteiligungen, die nach dem 28. 2. 2013 zugeflossen sind (vgl. § 34 Abs. 7a KStG i. d. F. des Gesetzes vom 21. 3. 2013), so dass diese Regelung in § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG auf die von der Kl. im Jahr 2009 bezogenen Kapitalerträge keine Anwendung findet. § 32 Abs. 5 KStG i. d. F. des Gesetzes vom 21. 3. 2013 gilt demgegenüber gem. § 34 Abs. 13b Satz 4 KStG i. d. F. dieses Gesetzes auch für vor diesem Zeitpunkt zugeflossene Dividenden und dabei unstreitig für vorliegend in Rede stehenden Dividenden 2009.

Der Erstattungsanspruch ist zu verzinsen

81 II. Hinsichtlich des Zinsanspruchs ist die Klage überwiegend begründet.

82 Der Erstattungsbetrag ist ab dem 26. 4. 2014 i. H. v. 6 % p. a. zu verzinsen. Dies ergibt sich bei Berücksichtigung der bereits durch den erkennenden Senat getroffenen Entscheidungen, dass ein zu Unrecht nach § 50d Abs. 3 EStG versagter Kapitalertragsteuererstattungsanspruch zu verzinsen ist (vgl. FG Köln, Urteile vom 30. 6. 2020 2 K 140/18, EFG 2021, 117; vom 17. 11. 2021 2 K 1544/20, EFG 2022, 349, Rev. anhängig, Az. des BFH: I R 50/21).

83 1. Nach der Rspr. des EuGH ergibt sich im Fall von Steuerbeträgen, die unter Verstoß gegen Vorschriften des Unionsrechts erhoben worden sind, ein Anspruch auf Erstattung der erhobenen Beträge zuzüglich Zinsen unmittelbar aus dem Unionsrecht (vgl. EuGH-Urteile vom 18. 4. 2013 Rs. C-565/11 Irimie, HFR 2013, 659; vom 27. 9. 2012 Rs. C-234/10 Jülich, HFR 2012, 1210; vgl. BFH-Urteil vom 22. 9. 2015 VII R 32/14, BFHE 251, 291, BStBl II 2016, 323).

84 So ist nach der Rspr. des EuGH eine nationale Regelung unionsrechtswidrig, die die bei der Erstattung einer unionsrechtswidrig erhobenen Steuer zu zahlenden Zinsen auf jene Zinsen beschränkt, die ab dem auf das Datum des Antrags auf Erstattung der Steuer folgenden Tag angefallen sind. Eine derartige nationale Regelung dürfe im Hinblick auf die Erfordernisse des Grundsatzes der Effektivität nicht dazu führen, dass dem Steuerpflichtigen eine ange-

messene Entschädigung für die Einbußen, die er durch die zu Unrecht gezahlte Steuer erlitten habe, vorenthalten werde. Die Einbußen hingen u. a. davon ab, wie lange der unter Verstoß gegen das Unionsrecht zu Unrecht gezahlte Betrag nicht zur Verfügung gestanden habe und entstünden somit grundsätzlich im Zeitraum vom Tag der zu Unrecht geleisteten Zahlung der fraglichen Steuer bis zum Tag ihrer Erstattung (vgl. EuGH-Urteil vom 18. 4. 2013 Rs. C-565/11 Irimie, HFR 2013, 659). Der EuGH hat somit grundsätzlich entschieden, dass Zinsen auf unionsrechtswidrig erhobene Steuern für den Zeitraum, in dem die Mittel nicht zur Verfügung stehen, zuzusprechen sind (bestätigt durch EuGH-Urteil vom 24. 10. 2013 Rs. C-431/12 Rafinaria Steaua Română, HFR 2013, 1163).

85 Für den Bereich der Energiesteuerentlastung hat der BFH entschieden, dass der Behörde bei der Prüfung von Anträgen auf Entlastung eine angemessene Bearbeitungszeit zuzubilligen ist (vgl. BFH-Urteil vom 22. 10. 2019 VII R 24/18, BFHE 267, 90). Er berief sich hierzu auf die Rspr. des EuGH zum Mehrwertsteuerüberschuss und bemaß die Frist in Ermangelung ausdrücklicher gesetzlicher Regelungen in Anlehnung an die Art. 19 Abs. 2 und Art. 22 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9/EG, wonach eine Behörde insgesamt vier Monate und zehn Arbeitstage zur Verfügung stünden, um einen Erstattungsantrag zu bearbeiten und den Erstattungsbetrag auszuführen. Der BFH hat in seiner Entscheidung ausdrücklich auf das Urteil des EuGH in der Sache Irimie Bezug genommen und den von ihm entschiedenen Fall dahingehend abgegrenzt, dass es bei der Energiesteuervergütung nicht um eine unionsrechtswidrige Erhebung einer Abgabe gegangen sei, sondern um eine unionsrechtswidrige Nichtgewährung einer obligatorischen Steuerbefreiung.

86 Die AO sieht im Zusammenhang mit Erstattungsansprüchen indes lediglich einen Anspruch auf Prozesszinsen ab Rechtshängigkeit gem. § 236 AO vor; Ausnahmen hiervon sind in § 233a AO abschließend normiert und im Streitfall nicht einschlägig.

87 2. Angesichts dessen steht der Kl. ein Anspruch auf Verzinsung zu. Die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer wurde zunächst zu Unrecht nicht erstattet. Die zunächst nicht vorgenommene Erstattung basierte (u. a.) auf der Anwendung der Regelung des § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG. Diese Norm ist mit der in Art. 63 AEUV geregelten Kapitalverkehrsfreiheit nicht in Einklang zu bringen und verstößt damit gegen EU-Recht, so dass der Kl. die Erstattung der Kapitalertragsteuer in unionsrechtswidriger Weise zeitweise vorenthalten wurde.

Zinshöhe ergibt sich aus § 238 Abs. 1 AO

88 In Ermangelung einer nationalen Normierung der Verzinsungsmodalitäten ist auf die allgemein gültigen Verzinsungsgrundsätze zurückzugreifen. Hiernach beträgt der Zinssatz für jeden Monat 0,5 % (vgl. § 238 Abs. 1 AO).

Beginn des zu verzinsenden Zeitraums bestimmt sich nach dem Zeitpunkt der Antragstellung zzgl. eines angemessenen Prüfungszeitraums

89 Im Hinblick auf den Beginn des zu verzinsenden Zeitraumes ist grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Antragstellung gem. § 32 Abs. 5 KStG abzustellen, wobei dem Beklagten vor dem Beginn der Verzinsung ein angemessener Prüfungszeitraum hinsichtlich des Erstattungsantrages zuzubilligen ist.

90 Im Streitfall hat die Kl. mit Eingang am 16. 12. 2013 eine Erstattung gem. § 32 Abs. 5 KStG beantragt, nachdem von den Kapitalerträgen im Jahr 2009 zunächst entsprechend des gesetzlich vorgesehenen Steuerabzugsverfahrens die Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt wurde und erst im Nachgang im anschließenden Erstattungsverfahren wieder auszukehren ist. Für diesen Fall, in

dem der Steuerabzug zu Recht erfolgt und erst die Erstattung zu Unrecht zeitweise vorenthalten wurde, sind die Grundsätze des BFH aus seiner Entscheidung vom 22. 10. 2019 heranzuziehen, wonach dem Beklagten ab dem Erstattungsantrag zunächst eine angemessene Bearbeitungszeit zuzugestehen ist und vor diesem Hintergrund der Zinslauf erst mit Ablauf der Bearbeitungszeit beginnt. Im Hinblick auf die Angemessenheit der Bearbeitungszeit teilt das Gericht wie bereits in der Entscheidung vom 17. 11. 2021 2 K 1544/20 (EFG 2022, 349, Az. des Revisionsverfahrens I R 50/21) die Auffassung des BFH, wonach in Ermangelung ausdrücklicher gesetzlicher Regelungen in Anlehnung an die Art. 19 Abs. 2 und Art. 22 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9/EG dem Beklagten insgesamt vier Monate und zehn Arbeitstage zur Bearbeitung des Erstattungsantrages zur Verfügung stehen.

91–92 Ein früherer Zeitpunkt kommt mangels eines vorherigen formlosen Antrags unter Berufung auf die EU-Rechtswidrigkeit der fehlenden Erstattungsmöglichkeit im Fall von Streubesitzdividenden nicht in Betracht (zum Antrag gem. § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG analog vgl. Ausführungen des BFH im Urteil vom 11. 1. 2012 I R 25/10, IStR 2012, 340). Dies wäre auch bereits vor Inkrafttreten des mit Gesetz vom 21. 3. 2013 (BGBl. I 2013, 561) eingeführten § 32 Abs. 5 KStG, mit dem das EuGH-Urteil vom 20. 10. 2011 in der Rs. C-284/09 umgesetzt wurde, möglich gewesen. ...

93–94 IV. Die Revision zum BFH war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache sowohl im Hinblick auf den Erstattungsanspruch als auch den Zinsanspruch, hinsichtlich der Zinsanspruchs auch angesichts des bereits unter I R 50/21 anhängigen Revisionsverfahrens, zuzulassen. ...

Anmerkung

I. Sachverhalt

Die Kl., ein in Belgien ansässiges Versicherungsunternehmen, besaß im Streitjahr 2009 Aktien an inländischen AGs i. H. v. jeweils deutlich weniger als 1 %.

Hinsichtlich diverser im Streitjahr erfolgter Gewinnausschüttungen hieraus gewährte der Bekl. im Erstattungsverfahren gem. § 44a Abs. 9 EStG bzw. § 50d Abs. 1 EStG i. V. m. DBA Deutschland-Belgien bereits eine Teilerstattung i. H. v. 2/5 der abgeführten Kapitalertragsteuer. Den darüber hinaus auf § 32 Abs. 5 KStG gestützten Erstattungsantrag lehnte er im Hinblick auf das Fehlen der materiellen Voraussetzungen gem. § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 und § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 KStG ab.

Mit der hiergegen erhobenen Klage begehrt die Kl. weiterhin die Erstattung des Restbetrags der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer. Nach ihrer Auffassung liegen sämtliche Voraussetzungen, auch diejenigen gem. § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 sowie § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 KStG vor.

Im Hinblick auf die EuGH-Vorlage des erkennenden Senats betreffend § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 KStG unter dem Az. Rs. C-572/20 hatte das Verfahren zwischenzeitlich geruht. Infolge der EuGH-Entscheidung vom 16. 6. 2022 Rs. C-572/20 sind beide Beteiligten der Auffassung, dass das Vorliegen der Voraussetzungen gem. § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 KStG nicht mehr streitig ist.

II. Entscheidung des Gerichts

Das Gericht hat der Kl. den geltend gemachten Erstattungsanspruch zuerkannt. Nach seiner Auffassung liegt auch die einzig noch streitige Voraussetzung gem. § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG vor, wonach eine Erstattung nach Satz 1 dieser Vorschrift nur erfolgt, soweit die Kapi-

talerträge nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben würden.

Bei der Überprüfung dieser Voraussetzung hat das Gericht in einem ersten Schritt festgestellt, dass bei isolierter Betrachtung von § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 i. V. m. § 8b Abs. 1 KStG die Voraussetzungen zu Gunsten der Kl. unzweifelhaft vorliegen. Denn bei den maßgeblichen Kapitalerträgen handelt es sich um Dividenden gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, für die § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG ein Außeransatzbleiben bei der Ermittlung des Einkommens vorsieht.

In dem sich anschließenden Prüfungsschritt gelangte das Gericht allerdings zum Ergebnis, dass die grundsätzlich vorliegende Anwendbarkeit von § 8b Abs. 1 KStG auf die von der Kl. im Streitjahr erzielten Dividenden gem. § 8b Abs. 8 KStG ausgeschlossen wird, da die den Dividenden zu Grunde liegenden Kapitalanlagen zur Lebensversicherungssparte der Kl. gehören. Insoweit ließ es das Gericht ausreichen, dass die Kl. als ausländisches Versicherungsunternehmen, das im Bereich der Kranken-, Lebens- und Sachversicherung tätig war, über eine eigenständige Lebensversicherungssparte verfügte, der sie die Aktien zugeordnet hatte. Bei der Kl. wurden die Bilanzpositionen der maßgeblichen Versicherungssparte, d. h. dem Lebensversicherungsbereich, getrennt ausgewiesen; außerdem verfügte sie über eine eigens für diese Sparte erstellte Gewinn- und Verlustrechnung, aus der sich die relevanten Positionen ergaben. Für diese Konstellation sah das Gericht das Merkmal des Lebensversicherungsunternehmens i. S. von § 8b Abs. 8 KStG im Rahmen der Anwendung von § 32 Abs. 5 KStG als erfüllt an.

Der hieraus folgende Ausschluss der Erstattungsmöglichkeit stellte nach Auffassung des Gerichts jedoch einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 AEUV dar. Dies ergab sich im konkreten Fall der Kl. infolge der Rückstellungsbildung in ihren Bilanzen insbesondere unter Berücksichtigung der Rspr. des EuGH zu Pensionsfonds (vgl. v. a. EuGH-Urteil vom 13. 11. 2019 Rs. C-641/17 College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München Abteilung III, IStR 2019, 933, m. w. N.). Dies berücksichtigend brachte das Gericht § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 i. V. m. § 8b Abs. 1 KStG im Wege der geltungserhaltenden Reduktion zu Gunsten der Kl. mit der Maßgabe zur Anwendung, dass eine im Ergebnis nicht vorzunehmende Besteuerung der in § 8b Abs. 1 KStG genannten Bezüge durch eine aufwandswirksame Rückstellungsbildung als ausreichend anzusehen ist.

Seiner bisherigen Rspr.-Linie folgend hat der 2. Senat des FG Köln auch den Zinsanspruch bejaht. Im Hinblick auf den Beginn des zu verzinsenden Zeitraumes ist nach Auffassung des Gerichts grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Antragstellung gem. § 32 Abs. 5 KStG abzustellen, wobei dem Beklagten vor dem Beginn der Verzinsung ein angemessener Prüfungszeitraum hinsichtlich des Erstattungsantrages zuzubilligen ist.

III. Hinweise für die Praxis

Mit dem Besprechungsfall hat das FG Köln eine weitere Streitige Konstellation entschieden, die sich bei der Anwendung von § 32 Abs. 5 KStG, der durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. 10. 2011 in der Rs. C-284/09 mit Datum vom 21. 3. 2013 eingeführt wurde (BGBl. I 2013, 561), in der Praxis gezeigt hat.

Dabei hat es zum einen für ausländische Versicherungsunternehmen, die neben Lebens- und Krankenversicherungen auch als sog. Kompositversicherer Sachversicherungen anbieten, Klarheit in Bezug auf die Regelung in § 8b Abs. 8 KStG geschaffen. Bei einer konkreten Zuordnung von Kapitalanlagen zur separaten Lebensversicherungssparte kann § 8b Abs. 8 KStG im Rahmen von § 32

Abs. 5 KStG auch dann zur Anwendung gelangen, wenn es sich bei dem ausländischen Versicherungsunternehmen nicht ausschließlich um ein Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen handelt.

Zum anderen konnte das Gericht aufzeigen, dass die Rspr. des EuGH zu Pensionsfonds im Rahmen des § 32 Abs. 5 KStG für Versicherungsunternehmen von Bedeutung sein kann. Bemerkenswert ist insoweit, dass die Kl. die Rspr. des EuGH zu Pensionsfonds für sich fruchtbar machen konnte, was dem Kl. in dem vom EuGH mit Urteil vom 13. 11. 2019 Rs. C-641/17 *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München Abteilung III* (IStR 2019, 933) entschiedenen Verfahren im Ergebnis nicht gelungen ist. Denn in der Nachfolgeentscheidung hat das FG München den Erstattungsanspruch des Kl. nach weiterer Sachaufklärung abgelehnt (vgl. FG München, Urteil vom 6. 12. 2021 7 K 1435/15, EFG 2022, 609, mit Anm. Forchhammer). Der BFH hat die daraufhin erhobene Nichtzulassungsbeschwerde abgewiesen (vgl. BFH-Beschluss vom 30. 11. 2022 I B 4/22, IStR 2023, 177). Anders als der kanadische Pensionsfonds in dem vom EuGH zu beurteilenden Fall hat die Kl. die Rückstellungen in ihrer Bilanz passiviert. Im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung neutralisieren die Rückstellungen den aus den Kapitalerträgen erzielten Gewinn.

Die vom Gericht zugelassene Revision wurde eingelegt und ist unter dem Az. IR 59/23 beim BFH anhängig. Noch nicht abgeschlossene Verfahren sollten mithin bis zu einer Entscheidung des BFH sicherheitshalber, z. B. durch eine Verfahrensruhe, offengehalten werden.

Richterin am FG Dr. Stefanie Helde

Körperschaftsteuer

18 Erdienbarkeit von Pensionszusagen

FG Nürnberg, Urteil vom 13. 12. 2022 1 K 1349/21 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 24/23).

1. Werden mehreren Gesellschaftern einer GmbH, die jeder für sich keine beherrschende Stellung haben und von denen nur einer Geschäftsführer der GmbH ist, Pensionszusagen erteilt, die hinsichtlich des Renteneintrittsalters und der Pensionshöhe voneinander abweichen, liegt darin kein Zusammenwirken der Gesellschafter, das dazu führt, jeden von ihm als beherrschenden Gesellschafter anzusehen.

2. Bei der Bestimmung des Erdienungszeitraums einer zugesagten Pension ist auf das wahrscheinliche, nicht auf das frühestmögliche Renteneintrittsalter abzustellen.

KStG § 8 Abs. 3 Satz 2.

1–22 Streitig ist die Erdienbarkeit von zugesagten Pensionen.

Die Klin. ist eine in 19... gegründete GmbH, deren Unternehmensgegenstand die Durchführung von Systemanalysen sowie die Softwareentwicklung, Softwareherstellung, Beratung in Softwareanwendung u. a. umfasst. Alleingeschäftsführer ist XA. Bis 2015 waren sein Vater EB (geb. ... 1950) und bis 2009 seine Mutter HB (geb. ... 1957) Geschäftsführer der Klin. Alleingeschäftsführer ist seit 2012 die T-GmbH & Co. KG. Davor waren EB und HB jeweils zur Hälfte an der Klin. beteiligt.

Mit Vereinbarung vom 1. 2. 2000 wurde EB eine Pensionszusage i. H. v. 3 000 DM (1 533,88 €) monatlich erteilt, wenn er nach Vollendung des 65. Lebensjahres aus den Diensten

der Gesellschaft ausscheidet. Mit Vereinbarung vom 2. 1. 2010 wurde sein Anstellungsvertrag vom 1. 8. 2002 dahin ergänzt, dass die Pension nun 75 % seines letzten Gehaltes beträgt und ab Vollendung seines 70. Lebensjahres und mit Ausscheiden aus der Gesellschaft gewährt wird. Unter Ziff. 9 „Flexible Altersgrenze“ wurde vereinbart, dass EB auf eigenen Wunsch frühestens mit Vollendung des 60. Lebensjahres eine Altersleistung in Anspruch nehmen kann, allerdings nur dann, wenn er aus dem Unternehmen ausgeschieden ist und keine anderweitige Erwerbstätigkeit ausführt. Für jeden Monat des früheren Rentenbezugs reduziert sich die Betriebsrente um 0,5 %. EB bezog bis 30. 6. 2010 ein monatliches Gehalt von 2 500 €. Mit Gesellschafterbeschluss vom 28. 6. 2010 wurde sein Geschäftsführergehalt auf 5 000 € erhöht. Dieses Gehalt hat er bis 31. 12. 2020 erhalten.

HB bezog ab 1. 1. 2010 ein monatliches Gehalt von 5 000 € ohne Kfz-Nutzung. Dieses Gehalt bezieht sie noch bis heute. Ihr wurde mit Vereinbarung vom 2. 1. 2010 bei Vollendung ihres 67. Lebensjahres und ihrem Ausscheiden aus dem Unternehmen eine Altersrente i. H. v. 75 % des letzten Gehaltes zugesagt. Unter Ziff. 9 „Flexible Altersgrenze“ wurde mit HB ebenfalls vereinbart, dass sie frühestens mit Vollendung des 60. Lebensjahres eine Altersleistung in Anspruch nehmen kann, allerdings nur dann, wenn sie aus dem Unternehmen ausgeschieden ist und keine anderweitige Erwerbstätigkeit ausführt. Für jeden Monat des früheren Rentenbezugs reduziert sich die Betriebsrente um 0,5 %.

Aus den Gründen:

23–26 Die Klage ist begründet. ...

27 Eine vGA ist in den Streitjahren nicht anzusetzen. Die Pensionszusagen sind betrieblich veranlasst, insbesondere sind sie erdienbar und deshalb nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

Begriff der vGA allgemein ...

28 Unter einer vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer KapG eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 4. 9. 2002 IR 48/01, HFR 2003, 391; vom 22. 10. 2003 IR 37/02, BFHE 204, 96, BStBl II 2004, 121, m. w. N.). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die KapG ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626).

... und bezogen auf Pensionszusagen

29 Eine Pensionszusage an einen Ges-GF ist steuerlich nur anzuerkennen, wenn die Vereinbarung einem Fremdvergleich standhält. Die gefestigte Rspr. verlangt, dass die Pension, welche eine KapG ihrem Ges-GF zusagt, aus Sicht des Zusagezeitpunkts erdienbar sein muss. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter, auf dessen mutmaßliches Verhalten es für den hypothetischen Fremdvergleich ankommt, würde einem Angestellten eine Altersversorgung regelmäßig nur dann versprechen, wenn dieser noch für einen hinreichend langen Zeitraum für das Unternehmen tätig ist.

30 Die Rspr. hat für den Zeitraum zwischen Erteilung der Zusage und dem Pensionierungsalter bei beherrschenden Ges-GF mindestens zehn Jahre aufgestellt (vgl. BFH-

Urteile vom 23.7.2003 IR 80/02, BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926; vom 23.9.2008 IR 62/07, BFHE 223, 64, BStBl II 2013, 39; vom 20.5.2015 IR 17/14, BFHE 250, 82, BStBl II 2015, 1022). Nachdem die Rspr. sich zur Bestimmung der Erdienensdauer an den vormals geltenden gesetzlichen Unverfallbarkeitsfristen (§ 1 Abs. 1 BetrAVG a. F., zur Anwendung auf Pensionszusagen nach dem 1.1.2001 s. BFH-Beschluss vom 19.11.2008 IB 108/08, BFH/NV 2009, 608, Rz. 7 m. w. N.) orientiert, ist bei Minderheitsgesellschaftern im Gegensatz zu beherrschenden Gesellschaftern von einem Zeitraum von mindestens drei Jahren auszugehen, wenn diese Person dem Betrieb mindestens zwölf Jahre angehörte (vgl. BFH-Urteil vom 9.8.2000 IR 12/99, BFHE 193, 274, BStBl II 2000, 504). Diese von der Rspr. entwickelten Grundsätze gelten sowohl für Erstzusagen einer Versorgungsanwartschaft als auch für nachträgliche Erhöhungen einer bereits erteilten Zusage (vgl. BFH-Urteil vom 23.9.2008 IR 62/07, BFHE 223, 64, BStBl II 2013, 39). Um eine nachträgliche Erhöhung kann es sich auch handeln, wenn ein endgehaltsabhängiges Pensionsversprechen infolge einer Gehaltsaufstockung mittelbar erhöht wird und dies der Höhe nach einer Neuzusage gleichkommt (vgl. BFH-Urteil vom 20.5.2015 IR 17/14, BFHE 250, 82, BStBl II 2015, 1022).

31 In seiner neueren Rspr. stellt der BFH nur noch auf die indizielle Wirkung der grundsätzlich heranzuziehenden betriebsrentenrechtlichen Unverfallbarkeitsfristen ab. Begründet wird dies damit, dass es sich um arbeitsrechtliche Fristen handelt, denen steuerlich keine unmittelbare Relevanz zukommen kann, da ein Ges-GF dem BetrAVG nicht unmittelbar unterfällt (vgl. BFH-Beschluss vom 4.5.1998 IB 131/97, BFH/NV 1998, 1530). Zum anderen dürfen steuerliche Anhaltspunkte und Indizien, denen eine gesetzlich zwingende Vorgabe fehlt und welche von der Rspr. herangezogen worden sind, nicht starr und flächendeckend angewandt werden (vgl. BFH-Urteile vom 24.4.2002 IR 43/01, BFHE 199, 157, BStBl II 2003, 416; vom 23.7.2003 IR 80/02, BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926). Es bedarf daher einer Würdigung der Einzelfallumstände. Ist auf Grund dieser Umstände des Einzelfalls sichergestellt, dass mit der Zusage die künftige Arbeitsleistung des Geschäftsführers abgegolten werden soll, ist dies deshalb auch dann anzunehmen, wenn die besagten Zeiträume nicht erreicht werden (vgl. BFH-Urteil vom 24.4.2002 IR 43/01, BFHE 199, 157, BStBl II 2003, 416).

32 Für die Beurteilung ist auf den frühestmöglichen Rentenbezugszeitpunkt abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 20.5.2015 IR 17/14, BFHE 250, 82, BStBl II 2015, 1022). Wohingegen der BFH in seinem Urteil vom 23.1.1991 IR 113/88 (BFHE 163, 207, BStBl II 1991, 379) noch auf das hinreichend wahrscheinliche Renteneintrittsalter abstellt.

Beherrschende Stellung mehrerer Gesellschafter mit gleichgerichteten Interessen

33 Von einer beherrschenden Stellung ist nach der ständigen Rspr. des BFH regelmäßig auszugehen, wenn der Gesellschafter die Mehrheit der Stimmrechte besitzt und deshalb bei Gesellschafterversammlungen entscheidenden Einfluss ausüben sowie seinen geschäftlichen Willen gegenüber den anderen Gesellschaftern durchsetzen kann. Dies ist i. d. R. der Fall, wenn er über mehr als 50 % der Stimmrechte verfügt. Verfügt ein Gesellschafter über genau 50 % oder weniger der Gesellschaftsanteile, kann er aber dennoch einem beherrschenden Gesellschafter gleichgestellt werden, wenn er mit anderen gleichgerichtete Interessen verfolgenden Gesellschaftern zusammenwirkt, um eine ihren Gesellschafterinteressen entsprechende Willensbildung der KapG herbeizuführen (vgl. BFH-Beschluss vom 29.7.2009 IB 12/09, BFH/NV 2010, 66; BFH-Urteile vom 25.10.1995 IR 9/95, BFHE 179, 270, BStBl II 1997, 703; vom 13.12.1989 IR 99/87, BFHE 159, 338, BStBl II 1990, 454, m. w. N.). Hiervon kann auszugehen sein, wenn mit allen Minderheitsgesellschaftern zeit-

gleiche und inhaltsgleiche Vereinbarungen getroffen werden (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 9.4.1997 IR 52/96, BFH/NV 1997, 808).

Pensionszusagen waren erdienbar ...

34 Die Zusagen sind erdienbar.

... nach den für Minderheitsgesellschaftler geltenden Grundsätzen

35 Die Pensionszusagen sind nach den Grundsätzen für Minderheitsgesellschaftler zu beurteilen.

Kein Zusammenwirken der Gesellschafter

36 Nach diesen vorgenannten Grundsätzen liegen bei Abschluss der jeweiligen Pensionszusagen keine gleichgerichteten Interessen vor. Die beiden Gesellschafter HB und EB, die in den Streitjahren jeweils zu 50% an der Klin. beteiligt waren, haben nicht zusammengewirkt, um eine ihren Gesellschafterinteressen entsprechende Willensbildung der KapG herbeizuführen. Hierbei sind die jeweiligen Zusagen bzw. mittelbaren Zusagen durch Erhöhung des Gehalts gesondert zu betrachten (sog. geschäftsvorfallbezogene Betrachtungsweise; BFH-Vorlagebeschluss vom 27.11.2013 IR 36/13, BFHE 245, 108, BStBl II 2014, 651, m. w. N.).

Pensionszusage des EB erdienbar

37 Die Pensionszusage, die EB am 1.2.2000 erteilt wurde, kann unstrittig erdient werden. Zu diesem Zeitpunkt hatte EB erst sein 49. Lebensjahr vollendet und damit verblieben mehr als zehn Jahre selbst bis zum frühestmöglichen Renteneintrittsalter mit dem vollendeten 60. Lebensjahr.

Keine gleichgerichteten Interessen

38 Die Pensionszusagen der Klin. gegenüber EB und HB vom 2.1.2010 sind nicht die Folge gleichgerichteter Interessen. Sie sind zwar zeitgleich abgeschlossen, aber nicht inhaltsgleich. Bei der Vereinbarung vom 2.1.2010 zwischen der Klin. und EB handelt es sich um eine Änderung der bisherigen Pensionszusage vom 1.2.2000, in der EB eine fixe Pension von monatlich 1 533,88 € zugesagt wurde, wenn er nach Vollendung des 65. Lebensjahres aus den Diensten der Gesellschaft ausscheidet. Die Vereinbarung vom 2.1.2010 divergiert insoweit, als die Pension 75 % des letzten Gehaltes beträgt, jedoch erst ab dem 70. Lebensjahr gewährt wird. Hingegen handelt es sich bei der Pensionszusage gegenüber HB um eine erstmalige Zusage ab Vollendung ihres 67. Lebensjahres. Beiden Pensionszusagen vom 2.1.2010 ist lediglich gemein, dass eine Pension i. H. v. 75 % des letzten Gehaltes gewährt wird und die Begünstigten eine frühestmögliche Altersleistung ab Vollendung des 60. Lebensjahres in Anspruch nehmen können.

39–40 Zum Zusagezeitpunkt 2.1.2010 weichen die zugesagten Pensionen deutlich voneinander ab, was ein Indiz für eine divergierende Interessenlage und eben kein Zusammenwirken der Gesellschafter ist (vgl. BFH-Urteil vom 18.2.1999 IR 51/98, BFH/NV 1999, 1384). Die Zusagen entsprachen sich lediglich in prozentualer Höhe, jedoch hatte EB zu diesem Zeitpunkt ein deutlich niedrigeres Gehalt bezogen als HB.

	EB	HB
monatliches Bruttogehalt	2 500 €	5 000 €
prozentualer Anteil	75 %	75 %
Rentenanwartschaft	1 875 €	3 750 €
bisherige Zusage	1 533 €	0 €

41 Die unterschiedliche formale Stellung von EB und HB stellt für den Senat ein weiteres Indiz dar, das im Streitfall gegen das Vorliegen von gleichgerichteten Interessen spricht. Am 2.1.2010 war HB aus der Geschäftsführung der Klin. ausgeschieden und lediglich weiterhin als deren

leitende Angestellte tätig, während EB zu diesem Zeitpunkt der alleinige Geschäftsführer der Klin. war. Gleichgerichtete Interessen sind bislang von der Rspr. nur in den Fällen angenommen worden, in denen die Minderheitsgeschäftsführer auch gleichzeitig Geschäftsführer der KapG waren (z. B. BFH-Urteil vom 18. 2. 1999 IR 51/98, BFH/NV 1999, 1384). Einem leitenden Angestellten stehen faktisch nicht die gleichen Einflussmöglichkeiten zu wie einem alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer.

42 Die erhebliche Gehaltserhöhung von EB zum 30. 6. 2010 als mittelbare Erhöhung der Pensionszusage kommt einer Neuzusage gleich. Sie ist jedoch bei geschäftsvorfallbezogener Betrachtungsweise nicht zeitgleich mit einer anderen Vereinbarung geschlossen worden. Die Zeitspanne zwischen dem 2. 1. 2010 und dem 30. 6. 2010 kann nicht mehr als zeitgleich angesehen werden.

Maßgeblich für die Erdienbarkeit ist der Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalles

43 Für die Beurteilung der verbleibenden Arbeitsjahre ist auf den vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalles abzustellen und nicht auf den frühestmöglichen.

44 Der BFH hat mit Urteil vom 11. 9. 2013 IR 72/12 (BFHE 244, 236, BStBl II 2016, 1008) entschieden, dass nach dem eindeutigen Wortlaut des § 6a EStG bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen hinsichtlich des Pensionsalters ausschließlich auf den in der Pensionszusage vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalles abzustellen ist. Nach Auffassung des Gerichts ist für den Beginn des Erdienenszeitraums ebenso wie bei der bilanzsteuerrechtlichen Bewertung der Pensionszusagen nach § 6a EStG auf das vereinbarte Pensionsalter abzustellen.

45 Dem BFH-Urteil vom 20. 5. 2015 IR 17/14 (BFHE 250, 82, BStBl II 2015, 1022) ist keine gegenteilige Auffassung zu entnehmen, da die Sachverhalte nicht vergleichbar sind. Dort hat der BFH zwar entschieden, dass es für die Beurteilung einer vGA auf den Zeitpunkt ankäme, den der Berechtigte frühestmöglich wählen könnte. Im hiesigen Verfahren hätte EB bei einem vorzeitigen Ausscheiden und einem vorgezogenen Rentenbeginn allerdings mit erheblichen Abschlägen zu rechnen, während der Ges-GF bei der oben angeführten Entscheidung bei einem vorzeitigen Ausscheiden so gestellt würde als ob er zum vereinbarten Renteneintrittsalter ausgeschieden wäre.

Pensionszusage der HB erdienbar

46 Die Pensionszusage von HB ist danach in jedem Fall erdienbar. Hier kann dahingestellt bleiben, ob auf den frühestmöglichen Renteneintritt oder das vereinbarte Renteneintrittsalter von 67 Jahren abgestellt wird, denn HB war zum Zeitpunkt der Pensionszusage am 2. 1. 2010 erst 52 Jahre alt und konnte selbst bis zu ihrem 60. Lebensjahr den dreijährigen Erdienenszeitraum von Minderheitsgesellschaftern erfüllen. Die mehr als zwölfjährige Betriebszugehörigkeit zum Unternehmen der Klin. ist zwischen den Parteien unstrittig.

47 Die Pensionszusage von EB vom 2. 1. 2010 und die mittelbare Erhöhung der Pension durch Gehaltserhöhung zum 30. 6. 2010 sind jeweils erdienbar, da auf das wahrscheinliche und nicht das frühestmögliche Renteneintrittsalter abzustellen ist.

48 Nur ein einheitliches Ausscheidungsdatum für die Bewertung einer Pensionsrückstellung und der Beurteilung der Erdienbarkeit führt zu berechenbaren Rechtsfolgen. Ein Abstellen auf den frühestmöglichen Renteneintrittszeitpunkt für die Beurteilung der Erdienbarkeit würde unüberwindbare Wertungswidersprüche auslösen, da unklar würde, wie die vGA zu ermitteln ist, wenn andererseits für die bilanzsteuerrechtliche Bewertung der Pensionszusagen

nach § 6a EStG auf das vereinbarte bzw. wahrscheinliche Pensionsalter abzustellen ist.

49 Sowohl das versicherungsmathematische Gutachten als auch die Fachprüfung selbst gehen von dieser Grundlage aus. Beide stellen auf das vereinbarte Renteneintrittsalter ab. Sofern, wie von der Fachprüfung an anderer Stelle vertreten, auf das frühestmögliche Eintrittsalter von 60 Jahren abgestellt wird, müssten die Pensionsrückstellung ebenfalls auf diesen Zeitpunkt unter den vereinbarten Abschlägen bewertet werden. Diese alternative Berechnung hat die Fachprüfung nicht vorgenommen.

50 Der Fachprüfer hat überdies bei seiner Prüfung im Jahr 2016 die Umstände des Einzelfalles nicht mit einbezogen. EB hatte zu Prüfungsbeginn bereits das 66. Lebensjahr vollendet und stand noch immer in den Diensten der Klin. Tatsächlich hat EB erst zum vereinbarten Renteneintrittsalter mit Vollendung seines 70. Lebensjahres im Jahr 2021 das Unternehmen der Klin. verlassen und war bis zum Jahr 2015 als alleiniger Geschäftsführer der Klin. tätig.

51 Andere Anhaltspunkte, die den Ansatz einer vGA für die EB und HB erteilten Pensionszusagen rechtfertigen würden, sind nicht ersichtlich.

52–57 Da auf den vereinbarten Renteneintrittszeitpunkt abzustellen ist, ist es unerheblich, dass der Bekl. keine vGA-Berechnungen für Zuführungen zum frühestmöglichen Eintritt vorgenommen hat und ferner nicht beachtet hat, dass der Teil der Pensionszusage an EB aus dem Jahr 2000 unter jedem Aspekt erdienbar war und steuerlich anzuerkennen ist. ...

Zulassung der Revision

58 Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO zuzulassen, um zu klären, ob auf einen einheitlichen Renteneintrittszeitpunkt einerseits für die Erdienbarkeit einer Pensionszusage und andererseits für die Berechnung der Pensionsrückstellung und damit der Vermögensminderung abzustellen ist.

Anmerkung

I. Sachverhalt

Im Streitfall ging es um die Anerkennung zweier Pensionszusagen, die den in den Streitjahren hälftig an einer GmbH, der Klin., beteiligten Gesellschaftern gegeben worden waren. Die beiden Gesellschafter waren in Scheidung lebende Ehegatten. Der Ehemann war in den Streitjahren Geschäftsführer; die Ehefrau schied offenbar Ende 2009, also vor dem Streitzeitraum, aus der Geschäftsführung aus. Soweit es zu Beginn des Sachverhalts heißt, beide Gesellschafter seien bis 2015 auch Geschäftsführer der Klin. gewesen, scheint es sich um einen Irrtum zu handeln. Dem Ehemann war erstmals am 1. 2. 2000 eine Pension zugesagt worden. Danach sollte er monatlich 3 000 DM (1 533,88 €) erhalten, wenn er nach Vollendung des 65. Lebensjahres aus den Diensten der Gesellschaft ausschied. Am 2. 1. 2010 wurde diese Zusage modifiziert. Der Ehefrau wurde erstmals am 2. 1. 2010 eine Pensionszusage erteilt. Die Pensionszusagen für die Ehegatten sahen danach wie folgt aus:

	Ehemann	Ehefrau
Monatliches Gehalt	Bis Juni 2010 2 500 €, ab Juli 2010 5 000 €	5 000 €
Höhe der Altersrente	75 % des letzten Gehalts	75 % des letzten Gehalts
Altersrente in voller Höhe zu zahlen bei Ausscheiden	nach Vollendung des 70. Lebensjahres	Nach Vollendung des 67. Lebensjahres

	Ehemann	Ehefrau
Vereinbarung einer „flexiblen Altersgrenze“	Pensionsleistung frühestens nach Vollendung des 60. Lebensjahres, wenn der Ehemann aus dem Unternehmen ausgeschieden ist und keine anderweitige Erwerbstätigkeit ausführt	Pensionsleistung frühestens nach Vollendung des 60. Lebensjahres, wenn die Ehefrau aus dem Unternehmen ausgeschieden ist und keine anderweitige Erwerbstätigkeit ausführt
Reduktion der Pensionsleistung bei Ausscheiden vor Vollendung des 70. bzw. 67. Lebensjahres	5 % pro Monat	5 % pro Monat

Zu entscheiden war, ob die Pensionszusagen von den Gesellschaftern erdienbar waren. Wegen des maßgeblichen Erdienungszeitraums stellte sich zunächst die Frage, ob es sich bei den Gesellschaftern um zwei Minderheitsgesellschafter handelte oder ob sie gleichgerichtete Interessen verfolgten, so dass sie als beherrschende Gesellschafter anzusehen waren.

II. Rechtsauffassungen

Der Bkl. ging von gleichgerichteten Interessen der Gesellschafter aus. Er hielt die Pensionszusagen für nahezu deckungsgleich; sie unterschieden sich lediglich hinsichtlich des Pensionsalters und der Anrechnung von Erwerbseinkünften bei einer möglichen früheren Inanspruchnahme der Altersrente. Demzufolge war nach Ansicht des Bkl. der zehnjährige Erdienungszeitraum maßgeblich. Zu dessen Bestimmung stellte der Bkl., ausgehend von dem Jahr 2010 als Zusagejahr, auf das frühestmögliche Rentenbezugsalter von 60 Jahren ab, das der Ehemann im Jahr 2010 und die Ehefrau im Jahr 2017 erreichte. Der Bkl. wertete die Pensionszusagen – im Falle des Ehemannes die Erhöhung – daher als vGA. Die Klin. berief sich darauf, dass ihre Gesellschafter sich in Trennung bzw. Scheidung befunden hätten und schon aus diesem Grund nicht von gleichgerichteten Interessen ausgegangen werden könne. Zudem machte sie geltend, dass sich die Pensionszusagen in wesentlichen Punkten unterschieden: Dem Ehemann sei bereits im Jahr 2000 eine Pension zugesagt worden, der Ehefrau hingegen erst 2010. Zudem weiche das Rentenalter voneinander ab, und bei der Ehefrau werde, anders als bei dem Ehemann, die gesetzliche Rente auf die Betriebsrente angerechnet.

III. Die Entscheidung des FG

Das FG ist der Argumentation der Klin. gefolgt und hat der Klage stattgegeben. Es hat zunächst das Vorliegen gleichgerichteter Interessen der beiden Gesellschafter verneint. Dabei hat das FG darauf abgestellt, dass

- der Ehemann bereits eine Pensionszusage erhalten hatte, der Ehefrau hingegen erstmals eine Pension zugesagt wurde,
- das „reguläre“ Pensionsalter unterschiedlich hoch war,
- der Ehemann Geschäftsführer der Klin. war, die Ehefrau hingegen nur – noch – leitende Angestellte, und
- die Jahresgehälter der beiden Gesellschafter unterschiedlich hoch waren.

Zudem hielt das FG das reguläre Pensionsalter, bei dem Ehemann also die Vollendung des 70. Lebensjahres und bei der Ehefrau die Vollendung des 67. Lebensjahres, für maßgeblich. Ausgehend von einer Erstzusage zu Gunsten des Ehemannes im Jahr 2001 und zu Gunsten der Ehefrau im Jahr 2010 und unter Zugrundelegung eines

Erdienungszeitraums von drei Jahren erkannte das FG die Pensionszusagen an; eine vGA lag demzufolge nicht vor.

IV. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

1. Das FG hatte zunächst darüber zu entscheiden, ob die Eheleute als beherrschende Gesellschafter zu behandeln waren. Das setzt das Zusammenwirken auf Grund gleichgerichteter Interessen voraus. Das FG hat die Zusammenrechnung der Anteile der beiden Gesellschafter abgelehnt, weil sie nicht gleichgerichtete Interessen verfolgte. Dabei hat das FG darauf abgestellt,

1. dass nicht beide Gesellschafter auch Geschäftsführer der Klin. waren und
2. dass sich die Pensionszusagen jedenfalls in Teilen voneinander unterschieden.

Zu (1): In neuerer Zeit ist ein Zusammenwirken mehrerer nicht beherrschender Gesellschafter auf Grund von gleichgerichteten Interessen von der finanzgerichtlichen Rspr. in der Tat nur angenommen worden, wenn die betreffenden Gesellschafter gleichzeitig Geschäftsführer der KapG waren (so jüngst z. B. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 11. 5. 2022 2 K 1811/17, EFG 2023, 1450; anders aber BFH-Urteil vom 27. 10. 1998 I B 48/98, BFH/NV 1999, 671; FG Münster, Urteil vom 15. 6. 1972 VI 1792/71 K, EFG 1972, 605). Im Schrifttum wird die Zusammenrechnung der Anteile von Ges-GF mit Anteilen von Gesellschaftern, die nicht Geschäftsführer sind, allerdings in bestimmten Fällen für möglich gehalten (Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz. 280).

Zu (2): Die Fälle, in denen von gleichgerichteten Interessen mehrerer Minderheitsgesellschafter ausgegangen wurde, betreffen i. d. R. gleichlautende Vereinbarungen, die zudem am selben Tag abgeschlossen wurden. Der BFH ist in der Vergangenheit allerdings gelegentlich auch bei Pensionszusagen, die am selben Tag gegeben wurden, von gleichgerichteten Interessen ausgegangen, wenn die Zusagen nicht völlig deckungsgleich waren (z. B. BFH-Beschluss vom 27. 10. 1998 I B 48/98, BFH/NV 1999, 671: Unterschiedliche Höhe der Pensionszahlungen und unterschiedliches Renteneintrittsalter).

Letztlich sind aber stets die Umstände des Einzelfalles zu werten (Wilk in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG Rz. 147).

2. Erdienungszeitraum: Da das FG die Umstände des Einzelfalles hier in der Weise gewürdigt hat, dass nicht von einer beherrschenden Stellung der beiden Gesellschafter auszugehen ist, hat es konsequenterweise einen Erdienungszeitraum von drei Jahren zu Grunde gelegt. Dieser war hinsichtlich des Ehemannes in Bezug auf die ursprüngliche Pensionszusage zweifelsfrei erfüllt. Hinsichtlich der Erhöhung der Pensionszusage zu Gunsten des Ehemannes und der Erstzusage zu Gunsten der Ehefrau hat das FG auf das „wahrscheinliche“ Renteneintrittsalter, mithin bei dem Ehemann auf die Vollendung des 70. Lebensjahres und bei der Ehefrau auf die Vollendung des 67. Lebensjahres abgestellt. Das führt zu konsistenten Ergebnissen mit der Anwendung des § 6a EStG.

V. Hinweise für die Praxis

Das FG hat die Revision zum BFH zugelassen, die mittlerweile unter dem Az. IR 24/23 anhängig ist. Nun kann der BFH nicht nur die Frage der Bestimmung des Erdienungszeitraums geklärt werden; der BFH kann zudem zur Zusammenrechnung von Anteilen mehrerer für sich genommen nicht beherrschender Gesellschafter Stellung nehmen.

**Vorsitzende Richterin am FG
Prof. Dr. Susanne Tiedchen**

19 Zur Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA für eine vGA

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 19. 9. 2023
8 K 8207/20 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 56/23).

Der abkommensrechtliche Grundsatz des „dealing at arm's length“ (nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA bzw. entsprechenden DBA-Artikeln, hier: nach Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern) entfaltet eine Sperrwirkung gegenüber den sog. Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter und diesen nahe stehenden Personen im Rahmen der Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei Annahme einer vGA.

KStG § 8 Abs. 3 Satz 2.

1–15 Die Klin. wurde von der C-GmbH gegründet. Die C-GmbH veräußerte ihre Anteile am 17. 12. 2013 an die F-Ltd. mit Sitz in Zypern. Alleinige Gesellschafterin der F-Ltd. war im Streitjahr die G-Ltd., die ebenfalls in Zypern ansässig ist

Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 19. 12. 2013 erwarb die Klin. ein Grundstück im Inland zum Preis vom 30 500 000 €.

Im Rahmen einer bei der Klin. für die Jahre 2013 bis 2015 durchgeführten Bp wurde u. a. festgestellt, dass die G-Ltd., Zweigniederlassung Deutschland, für Leistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Immobilie im Zeitraum vom 1. 9. bis 31. 12. 2013 einen Betrag i. H. v. 305 000 € zzgl. 57 950 € USt in Rechnung gestellt hatte. Als Leistungsgegenstand sind in der Rechnung die Prüfung und Beurteilung des Kaufvertrags, das Führen und Begleiten von Preisverhandlungen, die technische Due Diligence, die Überprüfung und Bestätigung der kaufpreisrelevanten Rent Roll und sonstige Leistungen genannt. Diese Rechnung wurde im Jahr 2014 storniert und durch eine Rechnung vom 17. 9. 2014 ersetzt. Als Leistungszeitraum wird in dieser Rechnung 1. 11. 2013 bis 31. 3. 2014 bezeichnet, der Rechnungsbetrag ist mit 309 500 € angegeben. USt wurde im Hinblick auf die bestehende umsatzsteuerliche Organisation nicht ausgewiesen. Die Klin. aktivierte die Kosten als AK für das Grundstück.

Die Bp vertrat die Auffassung, die Zahlung an die G-Ltd. stelle eine vGA dar. Die Klin. habe keinen eigenen Einfluss auf die Entscheidung, welches Grundstück sie anschaffe. Die mit der Anschaffung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen für die Auswahlentscheidung seien daher durch den Gesellschafter veranlasst. Die Bp stütze ihre Rechtsauffassung dabei auf die Ausführungen der I-GmbH im Verfahren 8 K 8131/17, die ebenfalls zum G-Ltd. Gruppe gehört. Die I-GmbH, die die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG für das Jahr 2014 begehrte, führte aus, es hätten mehr als 100 einzelne Immobiliengesellschaften in der G-Ltd. Gruppe existiert, die über kein eigenes Personal verfügten. Für die überwiegende Anzahl dieser Gesellschaften sei derselbe Geschäftsführer tätig, der jedoch nicht bei diesen Gesellschaften angestellt sei. Den Grundstücksankauf übernahmen Mitarbeiter der Muttergesellschaft unter Anwendung standardisierter Geschäftsprozesse. Der Geschäftsführer selbst habe bei der Anbahnung und Vorbereitung des Grundstücksankaufs keine Aufgabe.

Nach Auffassung der Bp waren die AK um 305 000 € zu mindern und dieser Betrag zzgl. Kapitalertragsteuer i. H. v. 105 093,38 und Solz i. H. v. 5 780,14 € als vGA anzusetzen. Außerdem vertrat die Bp die Auffassung, dass 23,67 % der zu aktivierenden AK auf Grund und Boden sowie 76,33 % auf das Gebäude (= 25 017 271,66 €) entfielen und dementsprechend eine AfA i. H. v. 625 431,79 € (2,5 %) zu berücksichtigen sei. Außerdem berücksichtigte die Bp eine Verbindlichkeit Kapitalertragsteuer i. H. v. 110 873,52 €.

Der Bekl. erließ am 23. 1. 2020 einen entsprechend geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2014 und setzte die KSt auf 0 € fest. Gleichzeitig erließ er einen Haftungsbescheid über Kapitalertragsteuer 2014 und Solz 2014 über insgesamt 110 873,52 €.

Gegen diese Bescheide legte die Klin. Einspruch ein und machte geltend, es liege bereits keine Vermögensminderung vor, da die von der G-Ltd. in Rechnung gestellten Kosten als Anschaffungsnebenkosten aktiviert worden seien. Selbst wenn es sich um sofort abzugsfähige BA handle, seien diese durch die zukünftigen Einnahmen wirtschaftlich gerechtfertigt. Die Begleichung der Rechnungen stehe im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks. Es habe im unternehmerischen Ermessen der F-Ltd. gelegen, ob sie das Grundstück selbst erwerben wollte oder sich an einem Rechtsträger beteilige, der das Grundstück erwirbt. Die G-Ltd. sei als konzerninternes Beratungsunternehmen tätig, das die Kaufprozesse bis zur Unterschriftsreife vorbereite. Auch bei Einschaltung eines Asset Managers würden Kosten durch die die Identifikation des Kaufobjektes und der Kaufvertragsvorbereitung entstehen, mit denen der Erwerber des Objektes belastet werde. Soweit der Betriebsprüfer meine, sie, die Klin., habe nicht selbst entscheiden können, welches Grundstück erworben werde, so beruhe dies auf dem Umstand, dass die F-Ltd. alleinige Gesellschafterin sei, die sich mangels eigenen Personals der Dienstleistungen konzerninterner Gesellschaften bedient habe. Aus der Tatsache, dass sie, die Klin., ihre Tätigkeit erst mit dem Nutzen-Lasten-Wechsel aufgenommen habe und bis zu diesem Zeitpunkt die Tätigkeiten von der G-Ltd. erbracht worden seien, ließen sich keine Rückschlüsse auf die gesellschaftsrechtliche Veranlassung ziehen. Auch spiele keine Rolle, dass die F-Ltd. die Geschäftsanteile an der Klin. nur wenige Tage vor dem Grundstückserwerb erworben habe. Denn sie habe sich die Leistungen der G-Ltd. spätestens mit Abschluss des Grundstückskaufvertrags zu eigen gemacht.

Der Bekl. änderte den Körperschaftsteuerbescheid 2014 insoweit, als er die AK um 309 500 € (statt 305 000 €) minderte. Im Übrigen wies er den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 1. 9. 2020 als unbegründet zurück. Er vertrat die Auffassung, dass etwa von der G-Ltd. erbrachte Leistungen nicht gegenüber der Klin. erbracht worden seien. Die Klin. sei der Aufforderung, die in der Rechnung vom 17. 9. 2014 beschriebenen Leistungen näher zu erläutern und nachzuweisen, wann diese erbracht worden seien, nicht nachgekommen. Die Klin. führe selbst aus, dass die G-Ltd. im Vorfeld des Grundstückserwerbs mit Vertrag vom 19. 12. 2013 alle für den Erwerb notwendigen Maßnahmen und Verhandlungen durchgeführt habe. Ferner habe sie ausgeführt, dass die F-Ltd. die Anteile an der Klin. erst erworben habe, nachdem sie sich nach erfolgter Prüfung für den Erwerb des Grundstücks entschieden habe. Somit sei davon auszugehen, dass sämtliche Leistungen vor dem Erwerb Anteile an der Klin. von der F-Ltd. am 17. 12. 2013 und somit zu einem Zeitpunkt erbracht worden seien, zu dem es sich bei der Klin. noch um eine Vorratsgesellschaft gehandelt habe. Die Klin. habe damit Zahlungen an die G-Ltd. vorgenommen, ohne hierzu rechtlich verpflichtet gewesen zu sein. Außerdem seien die Gründungskosten einer Gesellschaft von den Gesellschaftern zu tragen. Übernehme die Gesellschaft diese Kosten, liege eine vGA vor. WG seien nach der Rspr. des BFH nur mit dem angemessenen AK zu aktivieren, der Überpreis berechtigte zum sofortigen Betriebsausgabenabzug und sei anschließend bei der Einkommensermittlung wieder hinzuzurechnen. Im Ergebnis wirkten sich nur die Minderung der AfA und der seitens der Bp berücksichtigte andere Aufteilungsmaßstab auf das Einkommen aus.

Der Betrag von 309 500 € sei am 25. 9. 2014 gezahlt worden und sei dadurch der G-Ltd. als nahestehende Person der

F-Ltd. zugutegekommen. Die F-Ltd. unterliege nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG mit den Einkünften aus Kapitalvermögen der beschränkten Steuerpflicht. Es habe der Klin. obliegen, die auf die vGA entfallende Kapitalertragsteuer und den Solz einzubehalten, anzumelden und abzuführen. Da sie dieser Verpflichtung nicht nachgekommen sei, sei sie als Haftungsschuldnerin in Anspruch zu nehmen. Da die Klin. die Dienstleistungen weder beauftragt habe noch an sie erbracht worden sei, habe sie zumindest grob fahrlässig ihre Verpflichtung zur Anmeldung und Abführung der Kapitalertragsteuer verletzt. Es sei auch ermessensgerecht, die Klin. als Haftungsschuldnerin in Anspruch zu nehmen, da sie durch die Pflichtverletzung einen Schaden verursacht habe. Es sei zu berücksichtigen, dass die F-Ltd. ein ausländischer Steuerschuldner sei und dementsprechend nur beschränkte Zugriffsmöglichkeiten bestünden. Da die Klin. die Kapitalertragsteuer übernommen habe, liege hierin ein weiterer besonderer Vorteil, der ebenfalls zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehöre. Die Klin. sei daher für den Bruttobetrag als Haftungsschuldnerin in Anspruch zu nehmen.

Die Klin. macht mit ihrer Klage geltend, die von der G-Ltd. erbrachten Leistungen seien mit Beratungs-, Besichtigungs- und Maklerkosten vergleichbar und seien daher ebenso wie diese als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren. Eine Verpflichtung, die Übernahme der von der G-Ltd. erbrachten Leistungen schriftlich festzuhalten, bestehe nicht. Da somit die Leistungen der G-Ltd. ihr gegenüber erbracht worden seien, sei die Klin. auch verpflichtet gewesen, die Kosten zu begleichen. Durch die Aktivierung der Zahlungen an die G-Ltd. sei es zu keiner Vermögensminderung gekommen. Selbst wenn man die Auffassung vertreten wollte, dass die von der G-Ltd. erbrachten Leistungen zu sofort abzugsfähigen BA führten, sei keine vGA anzusetzen. Der formelle Fremdvergleich sei im Streitfall nach Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern wegen des abkommensrechtlichen Grundsatzes „dealing at arm's length“ nicht anwendbar. Maßgeblich für die Anwendung des Art. 9 DBA sei die F-Ltd., die ihren Sitz in Zypern habe. Die in Rechnung gestellten Kosten betragen 1 % des Kaufpreises und seien angemessen und fremdüblich. An ihrem weiteren Vortrag, sie sei keine indirekte Tochtergesellschaft der G-Ltd., hält die Klin. nicht mehr fest.

Der Bekl. meint, nach der Leistungsbeschreibung in der Rechnung der G-Ltd. könne die Leistung nicht gegenüber der Klin. erbracht worden sein, da es sich bei der Klin. im Zeitpunkt der Leistungserbringung noch um eine Vorratsgesellschaft gehandelt habe. Aus der Rechnung lasse sich nicht anderes ableiten. Nur wenn die Klin. die G-Ltd. beauftragt hätte und ein entsprechende Vergütung vereinbart worden wäre, wäre die Klin. auch Schuldnerin gewesen. Soweit die Klin. nunmehr vortrage, sie habe ein gebündeltes Leistungspaket mit dem Endprodukt eines unterzeichnungsfähigen Grundstückskaufvertrags erworben, fehle es an weitergehenden Unterlagen und Erläuterungen. Unklar sei insbesondere, wann und womit die G-Ltd. beauftragt worden sei oder ob die G-Ltd. aus eigenem Antrieb das Leistungspaket zusammengestellt habe. Die Klin. müsse auch erläutern, wie der Erwerb des Endprodukts zustande gekommen sei und ob die G-Ltd. dieses am Markt angeboten habe. Der Gewinn der Klin. sei gemindert worden, da der Betrag aus der Rechnung nicht zu aktivieren gewesen sei. Der formelle Fremdvergleich sei im Streitfall anwendbar, da die Klin. ihren Sitz im Inland habe und die Zweigniederlassung der G-Ltd. in Deutschland ebenfalls dem deutschen Besteuerungsrecht unterliege.

In der m. V. hat die Beklagtenvertreterin darauf hingewiesen, dass die Rechnungsnummer, auf die in der Stornorechnung Bezug genommen werde, nicht mit der Rechnungsnummer der stornierten Rechnung übereinstimme. Auch

würden unterschiedliche Kaufpreise für das Grundstück in den Rechnungen angegeben.

Aus den Gründen:

Zulässigkeit der Klage

16 I. Die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 ist zulässig, obwohl die KSt auf 0 € festgesetzt wurde. Nach der zutreffenden Rspr. des BFH ist die Klage gegen einen Nullbescheid zulässig, wenn der Bescheid sich für den Kl. deshalb nachteilig auswirkt, weil in ihm angesetzte Besteuerungsgrundlagen im Rahmen anderer Verfahren verbindliche Entscheidungsvorgaben liefern (BFH-Urteil vom 7. 12. 2016 IR 76/14, BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704, Rz. 12). Diese Voraussetzung ist im Streitfall wegen der inhaltlichen Bindung des Verlustfeststellungsbescheides an die Besteuerungsgrundlagen des Körperschaftsteuerbescheides erfüllt.

Begründetheit der Klage

17 II. Die Klage ist in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet.

18 1. Der Bekl. hat zu Unrecht im Körperschaftsteuerbescheid 2014 eine vGA angesetzt und dementsprechend die Klin. als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen.

Grundsätze einer vGA

19 a) Unter einer vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer KapG eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist insbesondere anzunehmen, wenn die KapG ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (materieller Fremdvergleich, vgl. z. B. BFH-Urteil vom 8. 10. 2008 IR 61/07, BFH/NV 2009, 504, m. w. N.).

20 Eine vGA kann auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird. Entscheidend ist in diesem Fall, ob die KapG dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahesteht, nicht gewährt hätte.

21 Da das „Nahestehen“ lediglich ein Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist, reicht zu dessen Begründung jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der KapG an den Dritten beeinflusst. Derartige Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (vgl. BFH-Urteil vom 11. 11. 2015 IR 5/14, BFHE 252, 353, BStBl II 2016, 491, m. w. N. für die ständige Rspr.).

22 Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die KapG eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahestehende Person erbringt, für die es an einer klaren und eindeutigen, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (Sonderbedingungen bei beherrschenden Unternehmen oder sog. formeller Fremdvergleich). In diesen Fällen indiziert das vom Fremdvergleich abweichende Verhalten der KapG und ihres Gesellschafters oder der diesem nahestehenden Person die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (ständige Rspr., z. B. BFH-Urteil vom 17. 1. 2018 IR 74/15, BFH/NV 2018, 836, m. w. N.).

vGA

23 b) Die Voraussetzungen für die Annahme einer vGA sind erfüllt.

G-Ltd. als nahestehende Person

24 aa) Zutreffend gehen die Beteiligten davon aus, dass es sich bei der G-Ltd. um eine nahestehende Person im vorgenannten Sinne handelt, da die G-Ltd. an der Gesellschafterin der Klin. selbst zu 100 % beteiligt war.

25 bb) Der Bekl. geht auch zu Recht davon aus, dass durch die Leistungen der G-Ltd. an die Klin. eine Vermögensverminderung eingetreten ist, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Vermögensminderung

26 aaa) Ob eine Vermögensminderung vorliegt, bestimmt sich grundsätzlich nach Maßgabe der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der Steuerbilanz (Gosch, KStG, § 8 Rz. 247).

27 Nach der Definition des § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB sind AK die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Dazu gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen AK (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dieser handelsrechtliche Begriff der AK ist in Ermangelung einer abweichenden Definition im KStG oder EStG auch der steuerbilanziellen Beurteilung zu Grunde zu legen (BFH-Urteil vom 3. 8. 2005 IR 36/04, BFHE 211, 112, BStBl II 2006, 369, m. w. N.).

28 Der Begriff der AK ist wegen der Einbeziehung von Nebenkosten und nachträglichen AK grundsätzlich umfassend (BFH-Urteil vom 20. 4. 2011 IR 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761, m. w. N.). Er enthält alle mit dem Anschaffungsvorgang verbundenen Kosten mit Ausnahme der Gemeinkosten, so dass neben der Entrichtung des Kaufpreises alle sonstigen Aufwendungen des Erwerbers, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen, insbesondere zwangsläufig im Gefolge der Anschaffung anfallen. Nicht entscheidend ist, ob diese Kosten bereits im Zeitpunkt des Erwerbs oder erst im Anschluss hieran als Folgekosten des Erwerbsvorgangs entstehen (BFH-Beschluss vom 12. 6. 1978 GrS 1/77, BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620).

29 Allerdings können AK eines WG nur solche Kosten sein, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten dessen Beschaffung tatsächlich zuzuordnen sind. Hierzu ist ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung nicht ausreichend. Vielmehr kommt es auf die Zweckbestimmung der Aufwendungen an (finaler Begriff der AK). Dieser Zweck muss aus der Sicht des Bilanzierenden auf die beabsichtigte Funktion und Eigenschaft des angeschafften Wirtschaftsguts als Teil des Betriebsvermögens gerichtet sein (BFH-Urteil vom 20. 4. 2011 IR 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761).

Aufwendungen für die G-Ltd. als Anschaffungsnebenkosten

30 Die von der G-Ltd. in Rechnung gestellten Aufwendungen sind hiernach als AK zu beurteilen, da sie durch den Erwerb des Grundstücks veranlasst wurden und aus Sicht der Klin. dem Erwerb des Grundstücks dienten. Ohne die von der G-Ltd. erbrachten Vorleistungen wäre die Klin. nicht in der Lage gewesen, das Grundstück zu erwerben. Soweit der Bekl. meint, die Klin. habe die Leistungen der G-Ltd. nicht nachgewiesen, so ist dieser Einwand bereits nicht schlüssig, da der Bekl. andererseits unter Hinweis auf die Ausführungen im Verfahren 8 K ... geltend macht, den Grundstücksankauf übernahmen Mitarbeiter der Muttergesellschaft unter Anwendung standardisierter Geschäftsprozesse. Der Geschäftsführer selbst habe bei der Anbah-

nung und Vorbereitung des Grundstücksankaufs keine Aufgabe. Nachdem die F-Ltd. die Anteile an der Klin. zwei Tage vor dem Grundstückskauf erworben hat, ist auch nicht ersichtlich, wer sonst die für den Erwerb notwendigen Maßnahmen im Vorfeld hätte durchführen können. Die Unstimmigkeiten in den Rechnungen der G-Ltd. an die Klin., auf die die Beklagtenvertreterin in der m. V. hingewiesen hat, beruhen nach Einschätzung des Senats auf Nachlässigkeiten bei der Rechnungslegung innerhalb des Konzerns und sind kein Indiz dafür, dass die Leistungen tatsächlich nicht erbracht wurden.

Kein neutraler Anschaffungsvorgang, da die Voraussetzungen des formellen Fremdvergleichs nicht eingehalten wurden

31 bbb) Obwohl hiernach den auch für die Steuerbilanz geltenden Grundsätzen die von der G-Ltd. erbrachten Leistungen als AK zu aktivieren waren, ist eine Vermögensminderung in Höhe des Rechnungsbetrags anzunehmen. Nach der Rspr. des BFH ist für den Fall, dass eine Gesellschaft von ihrem Gesellschafter ein WG zu einem überhöhten Preis erwirbt, eine Vermögensminderung in der Höhe des Teils des Kaufpreises anzusetzen, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt haben würde (BFH-Urteil vom 13. 3. 1985 IR 9/81, BFH/NV 1986, 116, Rz. 18; ebenso FG Münster, Urteil vom 21. 2. 2018 10 K 2253/14 K,F, EFG 2018, 976). Der Bilanzansatz ist demzufolge um den Betrag der vGA zu mindern. Dies gilt nach Auffassung des Senats auch dann, wenn es bei Leistungen eines beherrschenden Gesellschafters an einer klaren und eindeutigen, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt. In diesen Fällen indiziert das vom Fremdvergleich abweichende Verhalten der KapG die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, so dass diese Fallkonstellation nicht anders zu behandeln ist.

32 Der Auffassung, auch ein überhöhter Kaufpreis sei in der Handelsbilanz als AK zu aktivieren, so dass lediglich die aufwandswirksamen Abschreibungen, die auf dem überhöhten Kaufpreis basieren, als vGA zu qualifizieren seien (so z. B. Kohlhepp, DB 2018, 2521), ist wegen der erforderlichen Korrekturen in den Folgejahren, den Folgeproblemen beim Verkauf des WG und der Tatsache, dass eine vGA bei nicht abschreibbaren WG dann nicht angesetzt werden könnte, nicht zu folgen.

Keine vGA nach den Grundsätzen des materiellen Fremdvergleichs

33 ccc) Eine vGA kann nach Auffassung des Senats nicht bereits nach den Grundsätzen des materiellen Fremdvergleichs angenommen werden. Ein gewissenhafter Geschäftsleiter wäre bereit gewesen, für die Vermittlung einer Kaufgelegenheit, die technische und wirtschaftliche Prüfung des Kaufobjektes und Vorbereitung des Kaufvertrags ein Entgelt an einen fremden Dritten zu bezahlen. Der Rechnungsbetrag i. H. v. etwa 1 % des Kaufpreises ist auch der Höhe nach angemessen.

34 Soweit der Bekl. meint, der Vorgang sei deshalb nicht fremdüblich, weil die von der G-Ltd. geltend gemachten Kosten mit Gründungskosten vergleichbar seien, so vermag der Senat dem nicht zu folgen. Die Übernahme von Gründungskosten ist nach Auffassung des BFH nicht fremdüblich, weil die Übernahme von Aufwand, der zivilrechtlich gesehen nicht von der KapG zu tragen ist, auch im Verhältnis zu Nichtgesellschaftern denkbar sei, weshalb der Vergleich mit dem Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters möglich ist (BFH-Urteil vom 11. 10. 1989 IR 12/87, BFHE 158, 390, BStBl II 1990, 89, Rz. 15). Anders als im Fall der Übernahme von Gründungskosten wäre jedoch ein ordentlicher Geschäftsleiter einer neu gegründeten KapG bereit, Aufwendungen für die Ver-

mittlung und Prüfung eines Renditeobjektes in angemessener Höhe zu übernehmen, wenn er es zu kaufen beabsichtigt, und zwar auch dann, wenn er selbst den Auftrag für die Arbeiten nicht erteilt hat.

35 Eine Vermögensminderung ist aber nach den Grundsätzen des formellen Fremdvergleichs anzunehmen. Die Grundsätze des formellen Fremdvergleichs sind im Streitfall anwendbar. Die F-Ltd. ist alleinige Gesellschafterin der Klin. und damit beherrschende Gesellschafterin. Die G-Ltd. ist als Gesellschafterin der F-Ltd. eine der F-Ltd. nahestehende Person. Zwischen der Klin. und der G-Ltd. existierten keine im Voraus getroffenen Vereinbarungen. Es ist weder ersichtlich, dass bereits vor dem Beginn der Leistungserbringung mit der G-Ltd., also vor dem 1. 11. 2013, Art und Umfang der Leistung und der von der Klin. zu bezahlende Betrag vereinbart wurde. Auch eine ausdrückliche Vereinbarung zur Übernahme der Kosten der von der G-Ltd. erbrachten Leistungen im Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile der Klin. durch die F-Ltd. ist weder vorgetragen noch ersichtlich. Das von der Klin. sinngemäß vorgetragene konkludente Einverständnis wird dem Zweck der Sonderbedingungen bei beherrschenden Gesellschaftern, durch eine klare, eindeutige und im Voraus getroffene Vereinbarung Manipulationsmöglichkeiten auszuschließen, gerade nicht gerecht.

Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern sperrt den Ansatz einer vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG

36 c) Dem Ansatz einer vGA steht jedoch die Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern entgegen.

37 Nach Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern, der Art. 9 Abs. 1 des OECD-MA entspricht, dürfen für den Fall, dass ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist und die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Belangen an vereinbarte oder auferlegte Beziehungen gebunden sind, die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

38 Nach der Rspr. des BFH (BFH-Urteile vom 11. 10. 2012 IR 75/11, BFHE 239, 242, BStBl II 2013, 1046; vom 17. 12. 2014 IR 23/13, BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261) regelt die Vorschrift den abkommensrechtlichen Grundsatz des „dealing at arm's length“ und dient insoweit der Gewinnabgrenzung, nicht aber der Gewinnkorrektur. Die Vorschrift hat also keine so genannte „self executing-Wirkung“, sondern legt nur den Rahmen und die abkommensrechtlichen Bedingungen für die vorzunehmenden Gewinnkorrekturen fest. Gleichzeitig sperrt sie jedoch im Rahmen ihres Anwendungsbereichs weitergehende innerstaatliche zulässige Korrekturmöglichkeiten. Der abkommensrechtliche Grundsatz des „dealing at arm's length“ bei verbundenen Unternehmen entfaltet nach der BFH-Rspr. insbesondere eine Sperrwirkung gegenüber den sog. Sonderbedingungen, denen beherrschende Unternehmen im Rahmen der Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei Annahme einer vGA unterworfen sind. Tragende Erwägung dieser Rspr. ist es, dass in den maßgeblichen Vergleichsmaßstab des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA nur diejenigen Umstände einzubeziehen sind, welche sich auf die „wirtschaftlichen oder finanziellen Bedingungen“ auswirken, also die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten berühren. Eine Korrektur des Gewinns wegen Unüblichkeit der Konditionen oder Ernsthaftigkeit der Vereinbarung ist nach dieser Rspr. den Vergleichsmaßstäben des „dealing at arm's length“ als Gegenstand der Angemessenheitsprüfung fremd (BFH-Urteil vom 17. 12. 2014 IR 23/13, BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261).

39 Hiernach ist der Ansatz einer vGA bei der Klin. ausgeschlossen. Die Voraussetzungen des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern sind erfüllt. Die F-Ltd. ist ein Unternehmen eines Vertragsstaates (hier: Zypern), das am Kapital der Klin., bei der sich um ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates (hier: Deutschland) handelt, beteiligt ist. Da somit der Sachverhalt unter die Regelung des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern fällt, ist die Anwendung der Sonderbedingungen bei beherrschenden Unternehmen bzw. deren nahestehenden Personen kein Raum.

40 Ohne Erfolg macht der Bekl. geltend, die Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern greife im Streitfall nicht, weil die G-Ltd. eine Zweigniederlassung in Deutschland habe und die von der Zweigniederlassung erzielten Einnahmen nach dem DBA-Zypern dem deutschen Besteuerungsrecht unterlägen. Die vGA ist der F-Ltd. als Gesellschafterin und nicht unmittelbar der G-Ltd. als nahestehende Person zuzurechnen. Die vGA führt zum Ansatz höherer Beteiligungseinkünfte auf Ebene der F-Ltd. und einer fortgesetzten Gewinnausschüttung an die G-Ltd. Damit ist der Anwendungsbereich des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern eröffnet. Die Sperrwirkung wird gerade ausgelöst, weil Zypern als Ansässigkeitsstaat der F-Ltd. gerade keine Korrektur des Unternehmensgewinns der F-Ltd. vornimmt und insbesondere die fingierte Dividende nicht bei der F-Ltd. freistellt. Dem Bekl. wäre nur dann zu folgen, wenn zwischen Klin. und G-Ltd. gerade keine ausländische Gesellschaft zwischengeschaltet wäre.

41 Der Bekl. hat folgerichtig auch die Klin. für Schulden der F-Ltd. in Anspruch genommen.

Rechtsfolgen

42 2. Soweit nach den vorstehenden Ausführungen keine vGA zu berücksichtigen ist, sind die bisher als sofort abziehbaren BA behandelten Aufwendungen i. H. v. 309 500 € als AK entsprechend dem von der Bp ermittelten Verhältnis auf Grund und Boden sowie Gebäude zu verteilen und – soweit sie auf das Gebäude entfallen – im Wege der Absetzung für Abnutzung gewinnmindernd zu berücksichtigen. Die von der Bp wegen der vGA berücksichtigte Verbindlichkeit für Kapitalertragsteuer i. H. v. 110 873,51 € ist nicht anzusetzen.

Kein Haftungsbescheid, da die F-Ltd. keine Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erzielt

43–44 3. Da der F-Ltd. keine Einkünfte nach § 20 EStG zuzurechnen sind, war auch für den Erlass des Haftungsbescheides kein Raum. ...

Revisionszulassung

45 Der Senat hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Der Senat hält es für klärungsbedürftig, ob die der Klin. von der Konzernmutter in Rechnung gestellten Leistungen mit Gründungskosten gleichzusetzen sind, deren Inrechnungstellung nach der Rspr. des BFH zu einer vGA nach dem materiellen Fremdvergleich führt (BFH-Urteil vom 11. 10. 1989 IR 12/87, BFHE 158, 390, BStBl II 1990, 89). Ferner hält der Senat es im Hinblick auf den Sinn und Zweck der abkommensrechtlichen Sperrwirkung des Art. 9 DBA, Gewinnkorrekturen einheitlich zu gestalten, für klärungsbedürftig, ob die Anwendung des formellen Fremdvergleichs auch dann ausgeschlossen ist, wenn die Leistungsbeziehung mit einer Zweigniederlassung in Deutschland bestand.

Anmerkung

I. Problemstellung/Sachverhalt

Das FG hatte im Kern über das Vorliegen einer vGA zu entscheiden. Dem lag im Wesentlichen folgender Sachverhalt zu Grunde. Die Klin., eine inländische GmbH,

erwarb Ende 2013 ein inländisches Grundstück für ca. 30 Mio. €. Zwei Tage vor dem Erwerb des Grundstücks erwarb eine zypriotische Ltd. (Tochtergesellschaft) die Anteile an der Klin. Deren Anteile wiederum wurden von einer weiteren zypriotischen Ltd. (Muttergesellschaft) gehalten. Im Streitjahr 2014 stellte die Muttergesellschaft der Klin. eine Rechnung für Leistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Immobilie über gut 300 000 €, die die Klin. als AK des Grundstücks aktivierte. Der Bp folgend wertete das beklagte FA die Zahlung als vGA. Die AK des Grundstücks seien entsprechend zu mindern. Gleichzeitig nahm das FA die Klin. wegen der nicht erhaltenen Kapitalertragsteuer in Haftung.

II. Die Entscheidung des FG

Das FG prüfte die bekannten Voraussetzungen einer vGA. Schon deren erste Voraussetzung, das Vorliegen einer Vermögensminderung, war problematisch, da die von der Muttergesellschaft in Rechnung gestellten Aufwendungen aus Sicht des FG Anschaffungsnebenkosten des Grundstücks waren. Insofern stand ein steuerneutraler Anschaffungsvorgang in Rede, der sich gerade nicht auf den Unterschiedsbetrag i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt.

Gleichwohl bejahte das FG das Vorliegen einer Vermögensminderung in Höhe des Rechnungsbetrages. Das FG verwies auf die Rspr. des BFH (I R 9/81, BFH/NV 1986, 116), nach der eine Gesellschaft, die von ihrem Gesellschafter ein WG zu einem überhöhten Preis erwirbt, nur die unter fremden Dritten üblichen AK aktivieren kann. Ein solcher Erwerb zu einem erhöhten Preis sei im Streitfall zwar nicht gegeben, da die Leistungen der Muttergesellschaft dem Grunde nach (kein Vergleich zu Gründungskosten) fremdüblich und auch der Höhe nach angemessen seien. Wie die Fälle des Erwerbs zu einem überhöhten Preis seien jedoch die Fälle zu behandeln, in denen die Voraussetzungen des formellen Fremdvergleichs nicht erfüllt seien. Dies nahm das FG im Besprechungsfall an, weil zwischen der Klin. und der Muttergesellschaft keine im Voraus getroffenen Vereinbarungen über die ausgetauschten Leistungen existieren würden.

Diese bemerkenswerte Gleichsetzung dürfte im Ergebnis zuzustimmen sein, da bei Nichterfüllung der Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter und diesen nahe stehenden Personen die Leistungsgewährung an den beherrschenden Gesellschafter oder einer ihm nahe stehenden Person selbst dann als vGA zu qualifizieren ist, wenn sie angemessen ist, d. h. einem Drittvergleich

standhält (BFH-Beschluss vom 12. 10. 1995 I B 46/95, BFH/NV 1996, 266).

Eine vertiefte Auseinandersetzung des FG mit der zuvor aufgezeigten Gleichsetzung war aus dessen Sicht auch nicht angezeigt, da im Ergebnis dem Ansatz einer vGA die Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern (der Art. 9 Abs. 1 des OECD-MA entspricht) entgegenstand. Insofern konnte sich das FG (unverändert) auf die Rspr. des BFH stützen, nach der im Anwendungsbereich der dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entspr. DBA-Artikel die Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter (formeller Fremdvergleich) im Rahmen der Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG gesperrt sind (BFH-Urteil vom 11. 10. 2012 I R 75/11, BFHE 239, 242, BStBl II 2013, 1046; bestätigt durch BFH-Urteil vom 27. 2. 2019 I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 397, Rz. 27; aus anderweitigen Gründen aufgehoben durch BVerfG-Beschluss vom 4. 3. 2021 2 BvR 1161/19, DStR 2021, 777). Dem Argument des Bekl., Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern sei nicht anwendbar, weil die Muttergesellschaft eine Zweigniederlassung in Deutschland habe und die von dieser Zweigniederlassung erzielten Einnahmen nach dem DBA-Zypern dem deutschen Besteuerungsrecht unterlägen, begegnet das FG m. E. zutreffend mit dem Argument, dass Empfängerin der vGA nicht die Muttergesellschaft, sondern die Tochtergesellschaft sei. Denn erfolgt die Vorteilsgewährung nicht an einen unmittelbar, sondern an einen mittelbar übergeordneten Gesellschafter, liegen die Voraussetzungen einer vGA an eine nahestehende Person vor, die jeweils durch das Gesellschaftsverhältnis zum unmittelbar übergeordneten Gesellschafter veranlasst sind. Die vGA ist entlang der Beteiligungskette solange „durchzuschütten“, bis der vorteilsempfangende Gesellschafter erreicht ist („KettenvGA“).

Schließlich hob das FG den Haftungsbescheid auf, weil die Tochtergesellschaft keine Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erzielt habe. Dafür, dass die Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA auch auf die Empfängerseite der vGA durchschlägt, mögen gute Gründe sprechen. Eine höchstrichterliche Entscheidung hierzu liegt, soweit ersichtlich, jedoch noch nicht vor.

III. Hinweise für die Praxis

Ob die vom FG zugelassene Revision eingelegt worden ist, ist im Zeitpunkt der Abfassung der Urteilsanmerkung nicht ersichtlich.

Richter am FG Dr. Sebastian Falk

Entscheidungen der Finanzgerichte

Verlag: Stollfuß Verlag; Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn, Fernruf: (02 28) 7 24-0; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn BIC COLSDE33XXX IBAN DE08 3705 0198 1936 0827 32; Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei.

Redaktion: Präsident des Finanzgerichts a. D. Harald Junker (verantwortlich im Sinne des Presserechts), Präsident des Finanzgerichts Christian Wolsztynski (verantwortlich im Sinne des Presserechts), Richter am Finanzgericht Dr. Torsten Rosenke, 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.

Stollfuß Verlag – Lefebvre Sarrut GmbH behält sich eine Nutzung ihrer Inhalte für das Text und Data Mining i.S.v. § 44b Urheberrechtsgesetz/KI-Training vor.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint 2mal monatlich. – Bezugspreis (einschl. USt): halbjährlich 324,50 €, Preis der Einzelnummer: 38,50 €, 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 Bezugselder.

Anzeigen: sales friendly Verlagdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. (02 28) 9 78 98-0, Fax (02 28) 9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de; Anzeigenschluss: ca. 3 Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 43. – Verantwortlich für den Anzeigenteil: Dr. Sarah Grzeschik, Stollfuß Verlag, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn.

Gedruckt auf 100 % PEFC zert. Papier, EU Eco Label