



Oktober 2010 Seiten 1561 – 1656

EFG. 19

Entscheidungen der Finanzgerichte

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

REDAKTION: DR. JÜRGEN SCHMIDT-TROJE, HEINZ NEU, HELMUT PLÜCKER,
HARALD JUNKER, WOLFRAM HARTIG, PROF. DR. CLAUS LAMBRECHT, LL.M.

AUS DEM INHALT

- Beschränkte Anfechtbarkeit eines Änderungsbescheids | 1574 |
- Änderung einer widerspruchsfrei in die Insolvenztabelle
eingetragenen Steuerforderung | 1579 |
- Anlaufhemmung bei Antragsveranlagung | 1611 |
- Keine Erstattung von Avalgebühren | 1644 |

Inhaltsübersicht

- ☐
- Entscheidungen, deren
- Rechtskraft**
- bis zur Drucklegung bekanntgeworden ist

☒

Nr.	Finanzgericht	Datum/Az.		Seite
Abgabenordnung				
677	Niedersächs. FG	24. 6. 2010 6 K 12181/08	● Gebührenfestsetzung für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 3 bis 5 AO ist verfassungsrechtlich gerechtfertigt AO § 89, § 363	1562
678	FG Köln	28. 4. 2010 7 K 3373/08	Keine Wiedereinsetzung nach § 110 Abs. 1 AO, wenn Steuerberater die Einspruchsfrist bewusst verstreichen lässt AO § 110 Abs. 1 Satz 1 und 2, § 164 Abs. 2	1566
679	FG Berlin- Brandenburg	3. 3. 2010 5 K 1460/06 B	Grobes Verschulden bei Kenntnis steuererheblicher Tatsachen aus anderem Steuerfall AO § 173 Abs. 1 Nr. 2	1568
680	FG Berlin- Brandenburg	19. 5. 2010 1 K 2014/06	Aufrechnungsbefugnis des FA bei Freigabe des Neugeschäftsbe- triebs durch den Insolvenzverwalter AO § 226; InsO § 35, § 55, § 96 Abs. 1 Nr. 1	1568
681	Niedersächs. FG	28. 4. 2010 2 K 77/09	Voraussetzungen der gesetzlichen Zwangsruhe Ermessensaus- übung bei Fortsetzung des Einspruchsverfahrens AO § 363 Abs. 2 Satz 2 und 4, § 367; FGO § 74	1571
Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung				
682	FG München	16. 4. 2010 13 K 2939/08	● Beschränkte Anfechtbarkeit eines Änderungsbescheids AO § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, § 173 Abs. 1 Nr. 2, § 351 Abs. 1, § 355; BGB § 133, § 157; FGO § 44 Abs. 1, § 100 Abs. 1 Satz 1	1574
Abgabenordnung/Gewerbesteuer				
683	FG Berlin- Brandenburg	15. 6. 2010 6 K 6216/06 B	Sachliche Unbilligkeit bei der gewerbesteuerlichen Mindestbe- steuerung GewStG § 10a Satz 1 und 2; EStG § 10d Abs. 2; AO § 163 Satz 1, § 227; FGO § 101, § 102	1576
Abgabenordnung/Insolvenzrecht				
684	FG Düsseldorf	21. 4. 2010 5 K 4305/07 U	● Änderung einer widerspruchslös in die Insolvenztabelle eingetragene Steuerforderung InsO § 178 Abs. 3 und 1; AO § 251 Abs. 3, §§ 130 ff., §§ 172 ff.; ZPO §§ 578 ff.	1579
Anfechtungsgesetz/Abgabenordnung				
685	FG Baden-Württ.	22. 3. 2010 10 K 3288/08	Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen für einen Duldungsbescheid, mit dem die Übertragung eines hälftigen Miteigentumsanteils angefochten wurde AnfG § 1, § 2, § 3 Abs. 2, § 4, § 11 Abs. 1, § 14; AO § 191, § 254; BGB § 426	1581
Einkommensteuer				
686	Niedersächs. FG	18. 5. 2010 2 K 61/09	Anwendung des Halbabzugsverbots bei Auflösungsverlust EStG § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 Satz 1, § 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 Satz 1	1588
687	FG Düsseldorf	14. 4. 2010 2 K 2190/07 F	● Anwendung des Halbabzugsverbots bei Zufluss geringfügiger Ein- nahmen EStG 2004 § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2	1589
688	FG Rhld.-Pfalz	25. 2. 2010 6 K 1570/07, 6 K 1571/07	Rückstellungen für Nachbetreuungsaufwand eines Versicherungs- vertreters EStG § 4 Abs. 1, § 5; HGB § 249	1592
689	Niedersächs. FG	11. 11. 2008 4 K 238/08	Bestimmung des landwirtschaftlichen Wj. als Wj. des Gewerbebe- triebs EStG 1997 § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 2; EStR 2000 R 25 Abs. 2 Satz 2; FGO § 45	1592

Nr.	Finanzgericht	Datum/Az.		Seite
690	FG Köln	22. 9. 2009 1 K 2957/06	● Kein BA-Abzug für Zuwendungen an Unterstützungskasse bei Inanspruchnahme von Vorauszahlungen auf die Versorgungsleistungen EStG § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c	1593
691	FG Rhld.-Pfalz	18. 3. 2009 1 K 2079/07	Geldwerter Vorteil wegen Privatnutzung eines Firmenwagens EStG § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3	1597
692	FG Berlin- Brandenburg	23. 6. 2010 7 K 7212/07	Kein Werbungskostenabzug betreffend Auszahlung einer zwecks Ablösung des Versorgungsausgleichs begründeten Versicherung EStG § 9 Abs. 1	1598
693	Niedersächs. FG	31. 3. 2010 4 K 168/08	Begriff der berufsständischen Versorgungseinrichtung EStG 2002 § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b	1600
694	Sächsisches FG	4. 6. 2008 2 K 482/07	Einkünfteerzielungsabsicht einer zwischen dem Alleingesellschafter einer GmbH und der (überschuldeten) GmbH gegründeten atypisch stillen Gesellschaft EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 2 Abs. 1; AO § 42	1601
695	FG Düsseldorf	7. 7. 2010 7 K 3879/08 E	● Wechselkursschwankungen sind kein rückwirkendes Ereignis EStG § 17 Abs. 2; AO § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2	1603
696	FG Rhld.-Pfalz	1. 9. 2009 6 K 1661/08	Krankenversicherung für polnische Saisonarbeitskräfte EStG § 19 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Nr. 62, § 8 Abs. 1 und 2	1607
697	FG Köln	18. 11. 2009 11 K 185/09	Prozesskosten als ag. Bel. EStG 2007 § 33 Abs. 1	1607
698	FG Berlin- Brandenburg	12. 5. 2010 12 K 3078/05 B	Zurechnung einer mit künstlerischen Leistungen „zusammenhängenden“ Leistung nach wirtschaftlichen Kriterien EStG 1997 § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1; AO § 42	1608
Einkommensteuer/Abgabenordnung				
699	Niedersächs. FG	31. 3. 2010 4 K 18/08	Bewertung unbarer Altenteilsleistungen EStG 2002 § 10 Abs. 1 Nr. 1a; SachBezV § 1, § 6; AO § 162; FGO § 96	1610
700	FG Baden-Württ.	4. 5. 2010 4 K 478/10	● Bei der Antragsveranlagung tritt nach vier Jahren Festsetzungsverjährung ein EStG 2008 § 46 Abs. 2 Nr. 8, § 52 Abs. 55j Satz 2, § 36 i. V. m. § 25 Abs. 1 und 3; EStDV § 56; AO § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 1 § 179 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1; GG Art. 3 Abs. 1	1611
Einkommensteuer/Doppelbesteuerungsabkommen				
701	FG Rhld.-Pfalz	5. 5. 2010 5 K 2408/08	Berücksichtigung von Verlusten aus Vermietung eines Ferienhauses im Ausland bei der Besteuerung im Inland DBA-Frankreich; EG Art. 3 Abs. 4; Code Generale des Impôts (CGI) Art. 56; EStG § 2a	1614
Einkommensteuer/Grundgesetz				
702	FG Köln	28. 4. 2010 7 K 2486/09	Regelmäßige Arbeitsstätte im Rahmen eines Vollzeitstudiums EStG § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 3; GG Art. 3	1616
Einkommensteuer/Kindergeld				
703	Sächsisches FG	2. 4. 2008 2 K 286/07 (Kg)	Keine Kürzung der zu berücksichtigenden Einkünfte und Bezüge um einbehaltene LSt und Beiträge zur Kfz-Haftpflichtversicherung EStG § 32 Abs. 4 Satz 2, § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2, § 70 Abs. 4; AO § 130	1620
704	FG Köln	6. 5. 2010 10 K 3427/09	Auslandsaufenthalt als Berufsausbildung EStG § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a	1621
705	FG Berlin- Brandenburg	1. 6. 2010 4 K 4132/06 B	Rückwirkende Änderung der Berechtigtenbestimmung beim Kindergeld EStG § 64 Abs. 1 und 2 Satz 2, § 66 Abs. 2	1623
Erbschaftsteuer				
706	FG Berlin- Brandenburg	5. 5. 2010 14 K 14168/08	Behandlung eines Gesamtgläubigers eingeräumten lebenslangen Nießbrauchsrechts im Rahmen des § 25 Abs. 1 ErbStG a. F. ErbStG 2006 § 25 Abs. 1	1624

Nr.	Finanzgericht	Datum/Az.		Seite
Finanzgerichtsordnung				
707	FG Berlin-Brandenburg	1. 6. 2010 12 K 12053/10	Rechtsweg bei zivilrechtlichen Ansprüchen FGO § 33 Abs. 1	1625
Fördergebietsgesetz				
708	FG Berlin-Brandenburg	19. 5. 2010 1 K 5300/05 B	Herstellung eines neuen WG durch Funktions- bzw. Wesensänderung infolge von Baumaßnahmen FördG § 4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b, § 3 Satz 1; HGB § 255 Abs. 2	1626
Grunderwerbsteuer				
709	FG Köln	15. 7. 2009 5 K 683/06	Schuldner der GrESt bei Konzernumbildung GrEStG § 1 Abs. 3 Nr. 3, § 8 Abs. 2 Nr. 3, § 11 Abs. 1, § 13 Abs. 1, § 14 Nr. 1; BGB § 433 Abs. 1, § 164 Abs. 1 und 2, § 328, § 133, § 157 ..	1627
710	FG Berlin-Brandenburg	25. 11. 2009 11 K 1010/05 B	Einheitlicher Leistungsgegenstand bei Erbbaurechtsvertrag; Gründungsgesellschafter der Erwerber-GbR als Initiator der Bebauung GrEStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1	1629
Körperschaftsteuer/Europäische Union				
711	FG Rhld.-Pfalz	17. 3. 2010 1 K 2406/07	Zu den Voraussetzungen der Berücksichtigung der von einer ausländischen Tochtergesellschaft erwirtschafteten Verluste auf der Ebene der inländischen Muttergesellschaft EG-Vertrag Art. 43, Art. 48; KStG § 14; AktG § 291, § 302	1632
Kostengesetze				
712	FG Köln	5. 7. 2010 10 Ko 4058/09	Erhöhung der Verfahrensgebühr bei gemeinsam klagenden Ehegatten; Festsetzung von USt bei Vorsteuerabzugsberechtigung nur eines Teils der Streitgenossen RVG § 7; VV-RVG Nr. 1008, Nr. 7008; ZPO § 104 Abs. 2 Satz 3	1638
713	FG Köln	6. 5. 2010 10 Ko 4314/08	Kein Ansatz von USt bei der Beitreibung von RA-Kosten FGO § 155; RVG § 13; ZPO § 126	1640
714	FG Köln	6. 5. 2010 10 Ko 3486/09	Anrechnung der Geschäftsgebühr auf die Verfahrensgebühr VV-RVG Nr. 2300 bis 2303; StBGebVO § 41 Abs. 1 und 3, § 45	1641
715	FG Köln	18. 5. 2010 10 Ko 3185/09	Anrechnung der Geschäftsgebühr auf die Verfahrensgebühr VV-RVG Nrn. 2300 bis 2303; Vorbemerkung 3 Abs. 4 zu Teil 3 VV-RVG; BRAGO § 118	1642
716	FG Köln	7. 7. 2010 10 Ko 1033/09	Pflicht zur Gerichtskostenzahlung bei späterer Gewährung von PKH GKG § 66 Abs. 1; FGO § 142 Abs. 1; ZPO § 122 Abs. 1 Nr. 1	1642
717	FG Köln	9. 6. 2010 10 Ko 4258/09	● Keine Erstattung von Avalgebühren FGO § 149 Abs. 1, § 139 Abs. 1; ZPO § 91, § 788 Abs. 3	1644
Steuerberatungsrecht				
718	FG Nürnberg	20. 8. 2009 7 K 1702/2008	„Vorratsgesellschaft“ nicht als Steuerberatungsgesellschaft anzuerkennen; § 50a Abs. 1 StBerG weder verfassungs- noch gemeinschaftsrechtswidrig StBerG § 32 Abs. 3, § 50 Abs. 1 und 3, § 50a Abs. 1, § 57 Abs. 1, § 154 Abs. 1; GG Art. 12 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1; EGV Art. 43 Abs. 1	1646
719	Niedersächs. FG	24. 6. 2010 6 K 349/09	Wiederbestellung als Steuerberater: Weitere berufliche Tätigkeit als Vorstandsmitglied einer eingetragenen Genossenschaft als unvereinbare Tätigkeit StBerG § 57 Abs. 4, § 48, § 58a	1649
Umsatzsteuer				
720	Niedersächs. FG	27. 5. 2010 16 K 331/09	Steuerpflicht der Leistungen eines Krankenhaushygienikers Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c; UStG § 4 Nr. 14 Satz 1	1652

– IV –

Nr.	Finanzgericht	Datum/Az.		Seite
Umsatzsteuer/Europäische Union				
721	Niedersächs. FG	27. 5. 2010 16 K 129/09	Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Lebensmittelzubereitungen zur Nahrungsergänzung in Form von Gelatinekapseln UStG § 12 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. der lfd. Nr. 33 der Anlage 2; Kombinierte Nomenklatur im Anhang I der VO (EWG) Nr. 2658/87 i. d. F. der VO (EG) Nr. 2388/2000 Pos. 1504, Pos. 1517, Pos. 2106, Allgemeine Vorschrift 5	1653
Umsatzsteuer/NATO-Truppenstatut				
722	FG Rhld.-Pfalz	1. 7. 2008 6 K 1575/06	Erfordernis von Abwicklungsscheinen für die Steuerfreiheit von Umsätzen an Angehörige der amerikanischen Streitkräfte auch im vereinfachten Beschaffungsverfahren UStG § 26 Abs. 5 Nr. 2; UStDV § 73 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3; NATO-ZAbk. Art. 67 Abs. 3 Buchst. a und c	1655

Vorschau

auf demnächst zur Veröffentlichung gelangende wichtige Entscheidungen

Abgabenordnung

25. Mai 2010	FG Hamburg, Urteil des Einzelrichters 3 K 188/09, Schriftstückbezeichnung bei Zustellung; Festsetzungsfristwahrung bei Zustellungsmängeln AO § 122 Abs. 2 und 5, § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1; ZPO § 195 Abs. 2; VwZG § 3, § 9
29. Juni 2010	FG Düsseldorf, Urteil 6 K 360/08 K,G, Nichtabziehbarkeit in Rechnung gestellter Vorsteuer als rückwirkendes Ereignis AO § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; EStG § 9b

Einkommensteuer

5. Juli 2010	FG Münster, Urteil 15 K 4254/06 E, Ki, Häusliches Arbeitszimmer eines Fachhochschulprofessors im Verbundstudiengang EStG § 4 Abs. 5 Nr. 6b
27. Jan. 2010	FG Köln, Urteil 4 K 2882/07, Kosten für Besuchsfahrten zum Beschäftigungsort als WK im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung EStG § 9 Abs. 1 Nr. 5
22. Apr. 2010	FG Münster, Urteil 8 K 783/07 E, Höhere Steuer auch für Rentennachzahlungen EStG § 11 Abs. 1, § 22 Abs. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa, § 52 Abs. 1
4. Mai 2010	FG des Saarlandes, Urteil 1 K 2357/05, Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung zum Verkehrspiloten EStG § 12 Nr. 5
21. Juli 2010	FG Baden-Württemberg, Urteil 1 K 332/09, § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG EU-rechtskonform EStG § 20 Abs. 1, § 34c Abs. 1 Satz 2
18. Jan. 2010	FG Münster, Urteil 5 K 1986/06 E, Einkünfte aus Teilnahme an einem „Schenkkreis“ EStG § 22 Nr. 3
21. Juli 2009	FG Baden-Württemberg, Urteil 11 K 44/08, Steuerermäßigung gem. § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG ist objektbezogen EStG § 35a Abs. 2 Satz 2
1. Juli 2010	FG Rheinland-Pfalz, Urteil 4 K 2708/07, § 35a Abs. 2 EStG begünstigt nicht die erstmalige Gartengestaltung EStG 2006 § 35a

Einkommensteuer/Europäische Union

30. März 2010	FG München, Urteil 13 K 3609/07, Betriebsvermögensmehrungen und -minderungen aus der Veräußerung von ausländischen Aktien EG Art. 56, Art. 58, Art. 234 Abs. 2; GG Art. 100 Abs. 1; EStG 2001 § 3 Nr. 40 Buchst. a, § 3c Abs. 2, § 52 Abs. 4a Nr. 2, Abs. 1; FGO § 74
---------------	--

Einkommensteuer/Kindergeld

28. Apr. 2010	FG Münster, Urteil 7 K 4114/09 Kg, Regelmäßig keine Berücksichtigung von Zeiten des Vollerwerbs und des Bezugs von Arbeitslosengeld für Übergangs- oder Wartezeiten zwischen Ausbildungsabschnitten EStG § 63 Abs. 1, § 32 Abs. 4
---------------	--

– V –

Gewerbsteuer

27. Mai 2010 FG Hamburg, Urteil 2 K 68/08, Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen GewStG § 8 Nr. 1

Körperschaftsteuer

3. Aug. 2010 FG Düsseldorf, Beschluss 6 V 1868/10 A (K,G,AO), Vorzeitige Pensionsauszahlung KStG § 8 Abs. 3

Umsatzsteuer

1. Juni 2010 FG des Saarlandes, Urteil 1 K 1176/07, Vorsteuerabzug aus Rechnungen von Scheingesellschaften und Vertrauensschutz UStG § 15 Abs. 1 Nr. 1, § 14; AO § 163, § 227

30. Juni 2010 FG des Saarlandes, Urteil 1 K 1319/07, Kein Vorsteuerabzug und keine USt-Freiheit bei Einbindung in „Karussell-Geschäfte“ UStG § 15 Abs. 1 Nr. 1, § 14, § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6 Buchst. a, § 3 Abs. 6 Satz 1

Versicherungsteuer

21. Apr. 2010 FG München, Urteil 4 K 3009/07, Anteilige Steuerbefreiung für Auslandsreise-Krankenversicherungen bei Versicherungspaketen VersStG § 1 Abs. 1, § 3 Abs. 1 Satz 1, § 4 Nr. 5 Satz 1; VVG § 1 Satz 1

STOTax
Stollfuß Medien

IHRE VERBINDUNG ZUM STEUERRECHT

Das ist Ihre Leistung wert.

StBGebV und RVG mit Erläuterungen, Gebührenrechner, Online-Nutzung



Goez
In Kooperation mit dem
Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.
Steuerberatergebührenverordnung
Printausgabe
inkl. Zugang zur Online-Datenbank,
7. Auflage 2010, kartoniert,
Ringheftung, 258 Seiten.
Preis € 24,80
ISBN 978-3-08-371008-0

Diverse – teilweise gravierende – Änderungen in der StBGebV und im RVG sind seit der letzten Auflage durch den Gesetzgeber erfolgt. Zu erwähnen ist insbesondere das 8. StBerGÄndG bei der StBGebV sowie das FGG-Reformgesetz und das Rechtsdienstleistungsgesetz beim RVG.
Ein ausführlicher Einführungsteil gibt einen anschaulichen Überblick über die Systematik, den Inhalt und die Anwendungsbereiche der Gebührenordnungen. Abgerundet wird die Ausgabe durch einen Katalog zu den vereinbarten Tätigkeiten und deren Abrechnung, eine Zusammenstellung zu Streitwerten im FG-Prozess sowie eine Übersicht über die Gebührentatbestände und die Gebührentabellen der Steuerberatergebührenverordnung. Mit der Online-Nutzung haben Sie Zugriff auf den Volltext und weitere Arbeitshilfen, wie beispielsweise ein Programm zur Berechnung der Beratungsgebühren.

Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung an Ihren Lieferanten (Verlagsauslieferung, Buchhändler) zurückzusenden, wobei die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant.
Ihre Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn.

Ihre 1. Adresse für Tax News: www.stotax-first.de
BESTELLEN Sie jetzt bei Ihrer Buchhandlung oder bei Stollfuß Medien
Fax: (0228) 72 49 11 81 | Kundenservice Tel.: (0228) 72 40
E-Mail: bestellung@stollfuss.de | **Versandkostenfrei im Internet unter**
www.stollfuss.de

Stand: September 2010. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Paragrafenweiser

Der Paragrafenweiser wird in jedem Heft wiederholt und während eines Kalenderjahres laufend fortgeführt. Er vermittelt dem Benutzer einen jeweils auf den neuesten Stand gebrachten Überblick über alle in der EFG während des laufenden Jahrgangs veröffentlichten Entscheidungen.

§, Art. usw.	Seite	§, Art. usw.	Seite	§, Art. usw.	Seite	§, Art. usw.	Seite	§, Art. usw.	Seite
Abgabenordnung		110 I S. 1	693, 1566	175 I S. 1 Nr. 1	2, 1280, 1370	348 Nr. 1	840	2 III	1289
a) AO	3	110 I S. 2	1566	175 I S. 1 Nr. 2	617, 1603	348 Nr. 2	840	5 II	23, 341
	3 I	115 IV	299	175 II S. 2	617	350	379, 770	6	23, 341
	3h III	118	1377	176	1038	351 I	1574	8	23
	4	119 I	94, 998, 1385	176 I Nr. 3	713	351 II	1280, 1479	9	492
	5	119 II S. 1	618	177 I	428	352	145	11	492
	8	119 III	618	179 II S. 1	388	355	1574	11 II	103
	9	121	1375	179 II S. 1 Nr. 1	1611	355 I	1388	13 II	318
	10	121 I	895	179 II S. 3	290	355 I S. 1	15	14	974
	12	122	332	179 III	296	363	374, 1063, 1562	14 II	23
	12 S. 2 Nr. 1	122 I S. 2	927	179 ff.	323	363 II S. 2	109, 114, 115, 116, 1571	16	974
	14	122 II	1239	180 I Nr. 2		363 II S. 4	1571	19	1289, 1294
	20 I	122 II Nr. 1	745	Bst. a	467, 649, 918	364	930	19 I Nr. 1 a. F.	103
	26	122 IIa	618	180 II	18	365	145	21	1294
30	610, 930, 1294	124 II	538	181 I S. 1	2, 1370	366	618	21 a. F.	103
30a III	94	125	1375	182	581	367	1571	22	1294
33	1375	126	1377, 1470	183 I	842	367 I S. 1	1385	22 I	1014
34	68, 612	126 I Nr. 2	13	184 II	866	367 II S. 2	1006	27	1294
34 I	286, 1274	127	290, 1375	185	386	367 II S. 3	840	33	1157
34 III	930	129	544, 1182, 1370, 1466	190	386	367 IIa	374	33 I	1476
37 I	650, 1375	129 S. 1	838	191	1581	370	298, 549, 998	48a	852
37 II	11, 207, 242, 311, 382, 612, 661, 768, 1011, 1012, 1054, 1377, 1521	130	1549, 1579, 1620	191 I	59, 147, 286, 1470	370 I	380, 984, 1372, 1474	61	852
37 II S. 2	538	130 II	1377	191 I S. 1	55, 190	370 I Nr. 1	612	68	313, 1294
38	311, 646, 750, 1367, 1390, 1393	130 III	1377	191 III	59	370 I Nr. 2	507, 612	68 I Nr. 1	1289, 1476
39	388, 646, 1423, 1474	130 III S. 1	672	191 V	59	370 IV	507	69 I	1476
39 I	59, 1499	140 ff.	967	193 I	895, 1372, 1373	371	11, 892	69 II	1476
39 I Nr. 2	1007	146 IIb	686	193 II Nr. 2	895	378	11, 507	69 III	1476
39 II	232, 486, 729	147	673	193 ff.	463	393 I S. 1	1372	70	1476
39 II Nr. 1	59, 149, 230, 340, 1259, 1499	147 VI	94	194 I	94	b) VO zu § 180 Abs. 2 AO		70 I	1289
39 II Nr. 1 S. 2	236	150	9	194 I S. 2	1372	–	18	70 III	313, 1289
39 II Nr. 2	425, 467	150 VIII	277	194 III	94	1 I S. 2	1280	72 II	151
41 II	1474	152	1001	195	290	c) BpO		76	1294
42	99, 629, 715, 1381, 1601, 1608	153 I	984	195 S. 1	686	3	1373	79 II	1294
42 I	462	153 I Nr. 1	612	196	290, 895	5 IV	1373	80	1296
43	1375	155 I	184	197 I	1373	13	1373	92	1289
44 II S. 1	1434	155 I S. 3	1297	197 II	1004, 1373	d) EGAO		94	1289
46 III	540	155 II	2	200 I	686	97 § 9 III S. 2	617	95	103
47	242, 650, 1132, 1393, 1434	155 IV	4	200 I S. 2	94	97a § 2 Nr. 5	766	112 a. F.	103
47 II	538	157 I	1375	208	1250	97a § 3	766	113a a. F.	103
51	1526	159	340	208 I S. 1 Nr. 1	551	e) KleinbetragsVO		125 II	1157
51 III S. 2	1287	160	546	208 I S. 1 Nr. 2	551	1 I	1202	129	313
52	1287	162	89, 298, 772, 905, 1282, 1294, 1474, 1610	208 I S. 1 Nr. 3	551	f) FinÄZustVO Berlin		129 I	1014, 1296
52 I	527, 1552	162 I	1066, 1079	208 II S. 2	551	Anl. zu § 2	290	129 II	1014, 1296
53 Nr. 2	1526	163	145, 350, 555, 767, 847, 866, 1093	208 III	1372	Arbeitsrecht		129 II Nr. 1	1157
58 Nr. 8	1552	163 S. 1	1576	218	311, 1469	a) BetrVG		138	341, 506, 1236
64	527	164 II	838, 1566	218 II	538, 768, 1377	76 I	140	138 V	388
65	527, 532, 1287, 1526, 1552	164 II S. 2	1012	220 II	1102	76 VI	140	138 V S. 2 Nr. 1	581
68	1552	165 I	374	222	1469	77a	140	145	1236
68 Nr. 3 Bst. c	532	167	184	224 III	242	b) DrittelbG		146 VII a. F.	1097
69	286, 1274	167 I	1375	226	311, 750, 774, 777, 1274, 1330, 1393, 1469, 1568	15	140	151	103
70	998	169	103, 196, 840	226 III	296	22	463, 610	152	103
74	287	169 I	1012	227	549, 767, 991, 1012, 1219, 1576	a) BewG DDR		154 I Nr. 1	388
75	689	169 I S. 1	299, 766	228	103, 382	10 I	313	176 I Nr. 1	1289
80	1090	169 II Nr. 2	15, 1004	229 I	382	51	1157	199	103
80 III S. 3	927	169 II S. 1 Nr. 2	299, 766, 1611	230	382	c) RBewGDV		205	388
80 V	541, 895	169 II S. 2	4, 380, 507, 612	231	103	3a	313	b) BewG	
85 ff.	616	169 II S. 3	507	231 I	382	46	313	1	
87	9	170 I	299, 1611	233 I	549	d) RBewDV		1 V	1443
87a I S. 2	618	170 II Nr. 1	766	233a	331, 617, 723, 774, 777, 1526	32 II	1014	1 VI Nr. 8	1443
87a IV S. 1	618	170 II S. 1 Nr. 1	507, 693	233a I S. 1	1386	33 I	1014	123	1443
87a VI S. 1	618	171 III	489	233a I S. 2	1386	33 IV	1014	Doppelbesteuerungs-abkommen	
88	9, 1250	171 IIIa	103, 840	235	1095	33a I	1014	a) DBA Belgien	
89	9, 693, 1562	171 IV	1004, 1373, 1466	235 I	298, 549	33a II	1014	6 I	1107
89 III S. 1	1284, 1452	171 IV S. 1	377	235 IV	549	35	1296	b) DBA Brasilien	
89 IV	1284	171 IV S. 2	377	237	1219	e) BBauG		24 III	57
90	9, 904	171 X	2, 196, 341	237 I S. 1	193	1 V	1443	c) DBA Dänemark	
90 II	340, 622, 1100	172	1549, 1579	237 V	193	1 VI Nr. 8	1443	18 II	1518
90 ff.	967	172 I S. 1 Nr. 2		238 I S. 1	1095	123	1443	24 III	1518
91 I	930	Bst. a	1574	249 I	1102	Bewertungsrecht		d) DBA Frankreich	
93 I	551	173	967	251 I	1102	a) BewG		–	1614
110	15, 1116, 1466	173 I Nr. 1	9, 232, 305, 311, 462, 612	251 I S. 1	661	1 II	1289	2 I Nr. 3	1418
		173 I Nr. 2	57, 101, 196, 292, 501, 1097, 1568, 1574	251 III	1579	2 I	1289, 1476	Bst. b	
		173 I Nr. 2		254	1102, 1470, 1581				
		173 I S. 1 Nr. 1	4, 99	254 I S. 1	848				
		173 II	1466	258	1469				
		174 II	380, 612	268	6				
		174 III	180, 1279	270	6				
		174 IV	180, 935, 1170	276	6				
		174 V	803, 1170	309	1009				
		175 I	196	315	1009				
		175 I Nr. 1	341	316	1009				
		175 I Nr. 2	441, 501	328	94				

Paragrafenweiser
(Fortsetzung)

§, Art. usw.	Seite	§, Art. usw.	Seite	§, Art. usw.	Seite	§, Art. usw.	Seite	§, Art. usw.	Seite
2 I Nr. 7	389	2a	1614	6 I Nr. 1 S. 3	1122	10 I Nr. 9	49, 1030,	19 I S. 1 Nr. 1	1426
4	265	2a I S. 1	1322	6 I Nr. 3	318, 343,		1310	19a	492
4 I	389	3 Nr. 1b	1325		1124	10 II Nr. 1	208, 415	19a VIII S. 1	1316
9	1418	3 Nr. 8	1107	6 I Nr. 4	117, 408, 458,	10 II S. 2	643	20	691, 1423
14 I S. 1	1421	3 Nr. 9	1018, 1109		947, 1185,	10 II S. 2 Bst. a	213, 409	20 I	9
20	265	3 Nr. 10	1109	6 I Nr. 4 S. 2	34, 131, 562,	10 II S. 2 Bst. b	213	20 I Nr. 1	257, 354, 637,
20 I Bst. b	1418	3 Nr. 12	707		1093, 1306,	10 III	109, 114, 115,		641
20 Ia	1421	3 Nr. 12 S. 1	120	6 I Nr. 4 S. 3	1597	10 Nr. 1a	741	20 I Nr. 1 S. 2	1479, 1524
e) Code général des impôts		3 Nr. 16	125, 315	6 I Nr. 5	1093, 1597	10 Nr. 3	741	20 I Nr. 2	354
56	1614	3 Nr. 26	120	6 I Nr. 6	117, 559,	10b I	1202	20 I Nr. 6	213, 409, 643,
209	265	3 Nr. 40	9, 939, 1111,	6 I Nr. 7	1022, 1486	10b Ia	431		953, 1200
220	265		1112, 1588,	6 I Nr. 8	1022	10d	577	20 I Nr. 7	331, 486, 637,
f) DBA Jugoslawien			1589	6 II S. 1	476	10d II	1576		723, 1506
4	1135	3 Nr. 40		6 III S. 1	803	10d IV	379	20 I Nr. 8	331
16	1135	Bst. d	1479	6 III S. 2	803	10f I	149	20 I Nr. 9	55, 1066
24 I Bst. a	1135	3 Nr. 40c	318	6a	889, 1191,	10f I	1409	20 I Nr. 10b	1319
		3 Nr. 50	29		1486	10f I S. 2	1495	20 I S. 1	1032
g) DBA Kanada		3 Nr. 51	1300	6a III S. 2		10f II	703	20 IIa	354
26 IV	66	3 Nr. 62	139, 1518,	Nr. 1	807	11	431	20 III	9, 637
			1607	6a III S. 2		11 I	801	21	140, 151, 325,
h) DBA Polen		3 Nr. 63	1518	Nr. 2	807	11 I S. 1	425, 1021		565, 569,
21	899	3 Nr. 64	470, 1421	6b I	472	11 I S. 4	38		786, 937,
i) DBA Schweiz		3b	127	6b III	472	11 II	1046	21 I	842, 879
4 II	921	3c	393	7	200, 558, 559	12	479, 566	21 I Nr. 1	1107, 1128,
4 III	921	3c I	707, 716	7 I S. 1	129	12 Nr. 1	207, 705, 706,		1385, 1415,
4 IV	624	3c I Halbs. 1	125	7 I S. 2	129, 629		707, 1046,		1508
7	1103	3c II	1111, 1112,	7g	30, 34, 200,	12 Nr. 1 S. 2	1491	21 I S. 1 Nr. 1	216, 705
10	1103		1589	7g I	441, 948	12 Nr. 3	216, 477	21 II	1490
15 IV	468, 469	3c II S. 1	318, 939,	7g I S. 1	1193	12 Nr. 5	691, 1125	21 III	140
15a I	468, 469, 778	4	374, 943, 967,	7g III	36, 950, 1193,		417, 788, 873,	22	374, 719
15a II	468, 469		970, 1474		1401, 1487		1496	22 Nr. 1	566, 780
15a II S. 2	778	4 I	129, 695, 857,	7g IV	1487	13	472	22 Nr. 1 S. 3	
18	780		1486, 1592	7g V	1487	13 I Nr. 1	637	Bst. a	
19	780	4 I Nr. 5	131	7g VI	950	13 I Nr. 3	637	Doppel-	
21	780	4 I S. 1	250, 467, 840	7g VII Nr. 1	1193	13a I Nr. 4	1204	bst. aa	220, 329,
24 I Nr. 1	469, 1103	4 I S. 1 Nr. 5	716	7h	1490	13a I S. 2	210		1129, 1213
24 I Nr. 2	1103	4 I S. 2	458	7h II	703	14	1225	22 Nr. 1 S. 3	
		4 I S. 5	471, 472	7i	703	14a	211	Bst. a Dop-	
		4 I S. 7	248	7i I S. 5	1409	15	50, 120, 495,	pelbst. bb	1129
j) DBA Spanien		4 I S. 7	318, 467, 472,	8	428		558, 1016,	22 Nr. 1 S. 3	
6	1133	4 II S. 1	695, 840	8 I	38, 137, 248,	15 I	1146, 1147,	Bst. a	
13 I	1133	4 II S. 1			408, 425,	15 I Nr. 1	1485	Doppel-	
23 I Bst. b		2. Halbs.	397	8 II	408, 482, 716,	15 I Nr. 2	9, 323	bst. bb S. 2	793
Doppel-		4 II S. 2	318		482, 1195,		140, 729	22 Nr. 2	222, 1216
bst. ee	1133	4 III	101, 117, 290,	8 II S. 1	1607		569, 857,	22 Nr. 3	120, 486, 863,
			393, 441,	8 II S. 2	1607		1103, 1127,		1216
k) DBA Türkei			772, 857	8 II S. 3	38	15 I Nr. 3	1242, 1482	22 Nr. 3 S. 1	570
23 I Bst. b	57	4 III S. 1	1021	8 II S. 4	562, 1185	15 I S. 1 Nr. 1	1418	22 S. 1 Nr. 1	
l) DBA USA		4 III S. 2	1021	8 II S. 5	131, 562,	15 I S. 1 Nr. 2	236, 1426	S. 3 Bst. a	
17 I	1297	4 III S. 1	27	8 II S. 9	1185, 1187		139, 1093,	Doppel-	
18	238	4 IV	131, 248, 629,	8 III S. 2	1185	15 II	1601	bst. aa	1325
			697, 706,	9	1316		866, 1128,	23	133, 691,
			856, 1302,		1403	15 II S. 1	1205		1216
			1397, 1415		786, 892,	15 III	945	23 I Nr. 1 S. 2	959
		4 IVa	398, 941,		1038, 1199,	15 III Nr. 2	713	23 I S. 1 Nr. 1	1133
			1398		1491	15a	52, 1207	23 I S. 1 Nr. 4	222
		4 V Nr. 5	1048		1282	15a I	1282	S. 1	222
		4 V Nr. 6	131		139, 232, 408,	15a I S. 1	498	23 I S. 1 Nr. 4	222
		4 V Nr. 6b	698	9 I	879, 1100,	15a I S. 2	54, 498	23 I S. 3	1133
		4 V S. 1 Nr. 1	1403		1598	15a III	54	24	428
		4 V S. 1 Nr. 2	633	9 I Nr. 1	705, 953	16	433, 1085,	24 Nr. 1	723
		4 V S. 1 Nr. 4	1345	9 I S. 1	42, 205, 207,		1116, 1225,	24 Nr. 1 Bst. a	419, 421, 649,
		4 V S. 1 Nr. 5	1027		216, 477,		1242, 1302,		1018, 1107
		4 V S. 1 Nr. 5			706, 707,	16 I Nr. 1	1499	24 Nr. 2	1302
		S. 5	315		1027, 1125,	16 I Nr. 2	311	24 Nr. 3	723
		4 V S. 1 Nr. 6	400		1200, 1308,	16 I S. 1 Nr. 1	467	24b I	1035
		4 V S. 1			1385, 1423	16 II S. 2	713, 1209	24b II	1035
		Nr. 6b	711, 1114	9 I S. 1 Nr. 1	1187	16 III	857	25 I	1611
		4 V S. 1 Nr. 7	1403	9 I S. 3	1048	16 III S. 1	569	25 II	962
		4 V S. 1 Nr. 8	1219	9 I S. 3 Nr. 1	1508	17	713, 1209	25 III	1611
		4a	30	9 I S. 3 Nr. 4	1125, 1187,		859, 1221,	26	768, 1381,
		4a I S. 2 Nr. 3			1616	17 I	1423, 1502		1510
		S. 2	1592	9 I S. 3 Nr. 4		17 I S. 1	99, 230, 954,	26a	962, 1381
		4a II Nr. 2	199	S. 4	745		957	26b	768, 962,
		4d	169, 1245	9 I S. 3 Nr. 5	131, 139, 203,	17 I S. 4	646, 1499,		1021, 1381,
		4d I S. 1 Nr. 1			470	17 I S. 5	1588	31	1510
		Bst. c	1593	9 I S. 3 Nr. 6	477, 707	17 II	646	31 S. 2	242, 501,
		4f	473, 857,	9 I S. 3 Nr. 7	46, 565		318, 715, 939,		1227
			1407	9 II S. 1	1125	17 II S. 1	1603	31 S. 3	741
		4h II S. 1		9 III	1616	17 II S. 4	1588	31 S. 4	650
		Bst. c	981	9 V	711, 716, 857,	17 IV	99	32 I	650
		5	133, 374, 810,		1407		230, 939, 954,	32 I Nr. 2	653, 731
			943, 967,	9 V S. 1	1027	17 IV S. 1	957	32 II	435, 1052
			1592	10	374	18	30, 139, 1146,	32 III	501
		5 I	129, 945,	10 I	325		1147	32 IV	1234
			1486	10 I Nr. 1	42	18 I Nr. 1	866	32 IV Nr. 1	1430
		5 I S. 1	250, 840,	10 I Nr. 1a	42, 411, 566,	18 I Nr. 1 S. 2	1411	32 IV Nr. 2	
			1521		1610	18 I Nr. 3	495, 707, 866	Bst. c	1430
		5 II	404, 695	10 I Nr. 1b	42	18 III	1302	32 IV S. 1	735
		5a	134, 1482,	10 I Nr. 2	409, 856	18 IV S. 2	1093	32 IV S. 1	
			1485	Bst. a	1518, 1600	19	50, 151, 408,	Nr. 1	734, 1326
		5a I	1116	10 I Nr. 2			716, 1048	32 IV S. 1	
		5a III	1116	Bst. b	1518, 1600	19 I	428, 780,	Nr. 2	806, 1054
		5a IV S. 1	404	10 I Nr. 2a	63		1195, 1518	32 IV S. 1	
		5a IV S. 2	404	10 I Nr. 3	109, 114, 115,	19 I Nr. 1	38, 137, 482,	Nr. 2 Bst. a	153, 504, 656,
		6	666, 699		116		646, 883,		733, 1048,
		6 I	322, 840	10 I Nr. 5	473		1185, 1423,		1050, 1231,
		6 I Nr. 1	629, 1124	10 I Nr. 6	892, 1046		1607		1232, 1621
		6 I Nr. 1 S. 1	33	10 I Nr. 8	473				
		6 I Nr. 1 S. 2	1122, 1163						

Paragrafenweiser
(Fortsetzung)

§, Art. usw.	Seite
32 IV S. 1	
Nr. 2 Bst. b	1050
32 IV S. 1	
Nr. 2 Bst. c	144, 734
32 IV S. 1	
Nr. 2 Bst. d	503
32 IV S. 1	
Nr. 3	658, 1052
32 IV S. 2	61, 63, 334, 653, 722, 741, 806, 1048, 1054, 1136, 1522, 1620
32 IV S. 4	722
32 IV S. 5	1048
32 IV S. 7	653
32 V S. 1	733
32 V S. 1 Nr. 1	504, 656
32 VI	483, 501, 741
32a I S. 2 Nr. 1	109, 115, 116
32b I Nr. 3	1135, 1421
32b I S. 1 Nr. 1	
Bst. a	109, 114, 115, 116
32b I S. 1 Nr. 3	1322
32b II Nr. 2	1421
32b II S. 1	
Nr. 2	415, 1322
33	479, 644, 703, 1512
33 I	574, 1491, 1607
33a	645
33a I	1514
33a I S. 1	796
33a I S. 4	722, 965
33a III Nr. 1a	479
33c	483
34	713, 1085, 1116
34 I	419, 421, 723, 1018
34 II	419, 421, 723, 1018
34 II Nr. 1	1209
34c	57
34c I	9
34c IV	199
35	145, 798
35a	725, 800
35a II	1218, 1385
35a II S. 2	485, 745, 1202
36	1381, 1611
36 II	11
36 II Nr. 1	1377
36 II Nr. 2	350
36 II Nr. 3	350, 1132
36 IV	768
36a I S. 2	1132
36b IV	350
37 III	332
37 III S. 3	1021
38 I S. 2	1037
38a I S. 3	38, 801
40 III S. 3	716
40a	151, 1037
41b	878
42d	50, 1185
42d I Nr. 1	59
42d III	59, 1386
42d III S. 4	
Nr. 1	305
42e	59, 305
43 I Nr. 1	350
43 I S. 1 Nr. 7a	55
43 I S. 1 Nr. 7c	1319
44 I S. 3	55
44 V S. 1	55
44c II S. 1	
Nr. 1	350
44c III S. 1	350
44d	971
46 II Nr. 3a	878
46 II Nr. 8	1386, 1611
48	147
48a III	147
48b	147, 1274, 1517
48c	1274
48c I	147
49 I Nr. 2	
Bst. d	1297, 1608
49 I Nr. 6	1058, 1107
50 V Nr. 3	1323
50 V S. 2 Nr. 2	
a. F.	1386
50a IV	1297, 1323, 1375
50a IV S. 1	
Nr. 1	1608

§, Art. usw.	Seite
50a IV S. 1	
Nr. 3	1058
50a V	1297, 1375
50d	971, 1323
50d I S. 2	1297
50d VIII	1135
50d X	238
51a	1071
51a II S. 2	1479
52	719
52 I S. 1	1046
52 XI	941
52 XV S. 3	1482
52 XV S. 6 ff.	941
52 XVI S. 7	318
52 XVI S. 8	318
52 XXIII	441
52 XXIII S. 1	30
52 XXIVb	49, 1030
52 XXIVb S. 2	1310
52 XXXVIIa	
S. 2	1319
52 XXXIX S. 1	959
52 XL S. 3	153
52 XL S. 4	504
52 XL S. 8	656
52 Lb	350, 485
52 Lb S. 4	800
52 LIII S. 1	350
52 LVj S. 2	1611
55	865
62	153, 337, 504, 653, 656, 731, 733, 806, 1433
62 I	435, 501, 651, 657, 658, 1050, 1620
62 I Nr. 1	240, 437, 886
62 I Nr. 2	
Bst. b	886
62 II	154, 244, 437, 1227
62 II Nr. 2	
Bst. c	489
62 II Nr. 3	489
62 II Nr. 3	
Bst. a	1056
62 II Nr. 3	
Bst. b	
62 ff.	505
62 ff.	741
63	337, 653, 656, 731, 806
63 I	435, 733, 1054
63 I Nr. 1	501
63 I S. 1	658
63 I S. 1 Nr. 1	734, 1052
63 I S. 2	63, 153, 504, 657, 658, 735, 1050, 1430, 1620
63 I S. 3	240
64	337
64 I	612, 1623
64 II S. 2	1623
65 I Nr. 2	63
65 I S. 1 Nr. 1	1325
65 I S. 1 Nr. 2	731, 1140, 1328
65 I S. 2	501
65 II	501
66	156
66 II	504, 612, 1623
67 S. 2	653, 770
68 I	612
68 I S. 1	380
70 I S. 2	382
70 II	13, 380, 612
70 III	63
70 III S. 1	13
70 III S. 2	13
70 IV	207, 1054, 1620
72 I	382, 612
72 I S. 1 Nr. 2	380
73 I	382
74 I	242, 770
74 I S. 1	575, 737
74 I S. 3	737
74 I S. 4	575
74 II	1140, 1330
77	1446
77 I	1138
77 II	1138
77 III S. 2	1138
84	433
b) ESIDV	
54	311
55 II	329, 1129

§, Art. usw.	Seite
56	1611
56 S. 1	962
73e	1375
c) EStR	
6.6	133
d) EStR a. F.	
25 II S. 2	1592
35	133
188 I	479
e) BEEG	
15	651
f) BetrAVG	
1	1486
1 II Nr. 3	801
g) BRKG	
12	716
h) DA-FamESiG	
DA 63.4.2.2	1048
DA 70.5.1 I S. 2	13
DA 74.1.1 II	
S. 1	770
DA 74.1.1 III	
S. 1	770
i) FördG	
3 S. 1	1626
4 II S. 1 Nr. 3	
Bst. b	1626
j) SachBezV	
1	1610
6	1610
k) Thüringer Erziehungs- geldgesetz	
2	1407
Erbschaftsteuer	
ErbStG	
1	974
1 I Nr. 2	1236
3 I Nr. 4	1144
3 II Nr. 1	431
7	343, 974
7 I Nr. 1	23, 103, 340, 341, 975, 1236
7 I Nr. 8 S. 1	65
7 II	156
9 I Nr. 1 Bst. c	431
9 I Nr. 2	23, 103, 340, 341, 506
10	103, 341
10 I	340
10 I S. 1	23
10 V Nr. 3	1332
11	103, 431, 847
12	341
12 I	23
12 Ia a. F.	103
12 III	506, 581, 1236
12 IV	1236
12 V	246
13a	157, 506
13a IV Nr. 1	581
13a IV Nr. 3	581
13a IV Nr. 3	
a. F.	66
13a V Nr. 1	
S. 1 a. F.	338
13a V Nr. 1	
S. 2 a. F.	338
13a V Nr. 4	
a. F.	338
14	438
14 I	341
14 I S. 1	156
19 I	158
20 I S. 1	1434
21	196, 438
25 I	1624
29 I Nr. 1	341, 1434
Europäische Union	
a) EG	
3 IV	1614
10	299, 364, 1388, 1549

§, Art. usw.	Seite
43	66, 265, 389
48	854
49	1058
50	1058
56	66, 265, 389
58	66
234	364
b) EGV	
12	1154, 1267, 1421
17	1154
18	1421
39	1421
43	815, 1163, 1343, 1632
43 I	1646
48	815, 1343, 1632
56	622
57	622
59	1163
234	1421
c) AEUV	
17	1154
18	1154, 1421
20	1154
21	1421
45	1421
49	1163
63	1163
107	1345
108	1345
267	1345, 1421
d) EG-BeitrG	
4 I S. 1 Nr. 1	848
4 I S. 1 Nr. 2	
Bst. b	848
e) Deutsch-jugoslawisches Abkommen über Soziale Sicherheit	
2	1227
3	1227
4	1227
28	1227
f) Deutsch-türkisches Abkommen über Soziale Sicherheit	
33	154
g) Deutsch-türkisches Nie- derlassungsabkommen	
2 S. 3	154
h) Europäische Menschen- rechtskonvention	
6	977
i) Vorläufiges Europäisches Abkommen über Soziale Sicherheit	
2	154, 437
j) Rahmenbeschluss 2005/214/JI des Rates der Europäischen Union vom 24. Februar 2005	
5 I	977
k) RL 90/435/EWG	
2	971
l) RL 2004/83/EG	
26	244
28	244
m) RL 2008/55/EG	
7 I	848
8 I	848
8 II	848
22	848
n) VO (EWG) 1408/71	
-	1227
1	1433
2	1140
2 I	731
4	1433
12 II	731
13	1433
13 II Bst. a	651, 1140
14 I Bst. a	1140
14a Nr. 1	
Bst. a	1433
73	651, 731
76 I	731
76 II	731

§, Art. usw.	Seite
o) VO (EWG) 574/72	
7 I	731
10	1328
10 Ia	731
10 III	651
107	1328
p) VO (EG) Nr. 1179/2008	
21 I	848
q) VO (EG) 659/1999	
1	1345
r) VO (EG) 794/2004	
4	1345
s) Vertrag zwischen der Bun- desrepublik Deutschland, der Republik Österreich über Amts-, Rechtshilfe in Verwaltungssachen	
4 I	977
9 I	977
Finanzgerichtsordnung	
a) FGO	
33 I	1625
33 I Nr. 2	977
40 I	68, 1148
40 II	612, 770, 803, 895, 1009, 1345, 1357
44	145, 225, 1357
44 I	1388, 1574
45	1592
46 I	895
46 I S. 1	1061
47	927
47 I	745, 1239
47 I S. 1	618
48	145, 895, 1225
48 I	433
48 I Nr. 1	290, 348
52a	1333
53 II	1337
56	659, 745, 927, 1333
56 I	1239
56 I S. 1	659
57 I	659
57 Nr. 1	348
58 II	290
60 I S. 1	1170
60 III	290, 433, 895, 1225
60 III S. 1	1170
64	1333
65	659
68	145
69	158, 1338
69 II S. 2	441, 1438
69 III	441
69 III S. 1	1438
74	109, 114, 115, 116, 341, 1234, 1571
76	1250
79a I Nr. 5	1447
79a IV	1447
79b II	477
81	1294
82	144, 1294
90 II	1423, 1526
96	1294, 1470, 1610
96 I	772
96 I S. 2	9, 1337
99 II	341, 1163
100	1470
100 I	1499
100 I S. 1	551, 1574
100 I S. 4	551, 661
101	1227, 1576
101 S. 1	1297
101 S. 2	242, 737
102	68, 147, 242, 549, 991, 1021, 1372, 1470, 1576
102 S. 1	737, 930
102 S. 2	13, 737
105	895
107 I	441
108	895
110	1337

Paragrafenweiser
(Fortsetzung)

§, Art. usw.	Seite
110 I	1170
113 I	441
114	1338
114 I S. 2	1102
115	527, 1470, 1526
134	247, 1337
138	661
138 I	809, 1061
138 II	809
139 I	161, 1644
139 III	749
139 III S. 3	824
142 I	1642
149	161
149 I	1644
149 II S. 1	592
149 IV	1447
150	290
155	349, 895, 1640
b) FVG	
5 I Nr. 2	971, 1297
17 II S. 3	290
c) GVG	
17a II S. 3	977
d) VO über den elektronischen Rechtsverkehr in Hamburg vom 28. Januar 2008	
-	1333
Gesellschaftsrecht	
a) AktG	
17	140
27 II	250
77 I S. 1	140
84 I S. 1	140
84 III	140
93	140
96 I	140
101 I S. 1	140
112	140
119 I	140
119 II	140
136 I S. 1	140
147	140
192 II Nr. 3	250
291	1632
293 III	259
296	903
302	1632
311 I	140
317 I	140
327a	133
b) AuslInvestmG	
17	691
18	691
c) GenG	
18	390
18 S. 1	783
87 I	783
88	390
88 S. 1	783
d) GmbHG	
15	1032
15 III	311, 1499
16 I	1499
17	1032
26 II	462
29 I	354
29 III	1499
30	1264
31	1264
32 a. F.	1423
32a a. F.	1502
32a I	1264
32a III	1264
35	1274
46	967
47 IV S. 2	140
50	140
51a	140
60 I Nr. 2	957
72	1499
73 I	665
151 III	1259
e) KAGG	
39	691
40	691

§, Art. usw.	Seite
40a I S. 1	163
40a I S. 2	163
43 XVIII	163
Gewerbbesteuer	
a) GewStG	
2	820, 1526
2 I	495, 866, 1148, 1426
2 II S. 1	665
3 Nr. 6	1526
3 Nr. 20 Bst. c	1526
3 Nr. 20	
Bst. d	1526
5	323
7	1085
8 Nr. 5	899
8 Nr. 7	585
9 Nr. 1 S. 1	665
9 Nr. 1 S. 2	665
9 Nr. 3	265
9 Nr. 7	899
10a S. 1	1576
10a S. 2	1576
14	1146, 1147
28	386
35b	348, 810, 970
35b I	1146, 1147
b) GewStDV	
20 I S. 2	665
Grunderwerbsteuer	
GrEStG	
1 I Nr. 1	507, 1340, 1629
1 I Nr. 3 S. 2	
Bst. b	587
1 IIa	1240
1 III	666
1 III Nr. 1	507, 1151
1 III Nr. 3	1627
2 II Nr. 1	1340, 1629
2 II Nr. 2	1289
3 Nr. 2	813, 1151
3 Nr. 4	813
3 Nr. 6	813
4 Nr. 1	1154
5 II	813
5 III	813
8	1340
8 I	1629
8 II Nr. 3	1627
9	1340
9 I Nr. 1	1629
11 I	1627
13 I	1627
14 Nr. 1	1627
18 I S. 1 Nr. 1	507
19 I S. 1 Nr. 4	507
Grundgesetz	
a) GG	
-	809
2	959
2 I	166, 588, 1046, 1071
3	103, 153, 873, 988, 1294, 1616
3 I	66, 158, 199, 208, 244, 329, 587, 680, 866, 878, 1030, 1177, 1325, 1353, 1479, 1611, 1646
3 II	1046
4	1154
6 I	158, 741
7 IV	1030
12	824
12 I	166, 1177, 1646

§, Art. usw.	Seite
12 I S. 2	277
13	551, 610
14	329
14 I	166, 847, 1353
19 IV	68, 680, 824, 1438
20	153
20 I	242
20 III	4, 30, 166, 242, 588, 873, 959, 994, 1071, 1353
100	1063
100 I	166, 1071, 1353
100 I S. 1	109, 115, 116, 1438
103 II	4
105	1063
105 II	166, 588, 1071
106	1063
106 I Nr. 6	166, 588, 1071
108 V S. 2	1284
140	1154
143b III	1027
b) BVerfGG	
31 II	109, 114, 115, 116
79 II	109, 114, 115, 116
80	1063, 1353
c) WRV	
137	1154
138	1154
Grundsteuer	
GrStG	
3 I Nr. 1	1289
3 I S. 1 Nr. 6	
S. 1	1157
3 I S. 1 Nr. 6	
S. 2	1157
4 Nr. 3 Bst. a	1289
Handelsrecht	
a) HGB	
105	1127
155	1127
161 II	1127
164	1127
167 II	498
169 I S. 2	498
171 I	54, 498
172 IV	54, 498
230	1127
231 II	1127
235	1127
246 II	33
248 II	404
249	1592
250	810
252 I Nr. 3	33
252 I Nr. 4	
2. Halbs.	1521
253	807
253 II	840
255	957
255 I	879, 1116
255 I S. 1	26, 565
255 I S. 2	666
255 II	1626
255 III	879
272 II	248
272 II Nr. 1	471, 472
272 II Nr. 2	250
315a	250
325 IIa	250
b) DMBilG	
1 I	766
1 II Nr. 1	766
36	72
36 IV S. 2	766
50 I	766
50 III S. 3	766

§, Art. usw.	Seite
Insolvenzrecht	
a) InsO	
17	1270
19	1270
21 II Nr. 2	555
22	1259
29 I Nr. 2	1061
35	332, 834, 883, 1568
36	883
36 I	834
36 II Nr. 2	834
38	276, 750
55	332, 1568
55 I Nr. 1	276, 834, 883
55 I Nr. 3	1132
80	332, 379, 883
80 I	930
80 II	290
87	379
94	1390, 1393
94 ff.	750
95	1393
95 I	774, 1390
96	1393
96 I Nr. 1	750, 774, 834, 1390, 1568
96 I Nr. 3	774
96 I S. 1	774
97	68
129	1132
130 I Nr. 1	1132
143	1274
144	1274
144 I	1132
155 I	930
178 I	1579
178 III	1579
286 ff.	311
294 III	311
295 II	311
b) AnfG	
1	1470, 1581
2	1470, 1581
3	1470
3 I	20
3 II	1581
4	1581
4 I	1470
11	1470
11 I	1581
14	1470, 1581
15	20
c) KO	
54 I	777
55 I Nr. 1	777
Investitionszulage	
a) InvZulG 2005	
1	901
2 I	901
2 III	901
b) InvZulG 1999	
2 I	168, 513
2 I S. 1	350
2 II S. 1	513
2 II S. 2	71
Kirchensteuer	
KiStG NW	
14 VI	1479
Körperschaftsteuer	
KStG	
1 I Nr. 5	1242
1 I Nr. 6	362
2 I	1343
3 I	1242
4	362
4 I	1263
4 V	1443
5 I Nr. 3	169

§, Art. usw.	Seite
5 I Nr. 3 Bst. e	
S. 3	1245
5 I Nr. 5 S. 1	350
5 I Nr. 5 S. 2	
Bst. a	350
5 I Nr. 7	1287
5 I Nr. 9	1287
5 II Nr. 1	350
6 V	169, 1245
6 VI	169
8	265
8 I	72, 250, 1242
8 II	1058
8 III	1345, 1443
8 III S. 2	517, 807, 889, 904, 905, 1524, 1531
8 IV	577, 1528
8 IV S. 2	1162
8 V	248
8 VII	1345, 1443
8a III S. 1	981
8b	257
8b I	262, 354, 899
8b II	163, 252
8b II S. 1	1163
8b III	163, 354, 591, 1163
8b IV	252
9 Nr. 1	1418
10 Nr. 1	169
13	1242
13 III S. 1	404
14	820, 1632
14 I	259
14 I Nr. 1	1160
14 I Nr. 3	668
14 I S. 1	815
14 I S. 1 Nr. 1	1455
14 I S. 1 Nr. 2	1455
14 I S. 1 Nr. 3	903
14 I S. 3	1455
17	259, 668
17 S. 2 Nr. 2	815
23 III	1343
27	262
27 I S. 1	1066
27 II	577
27 II S. 1	1066
27 VII	1066
28 II	262
28 III	577
31 I S. 1	350
32 I Nr. 1	350
34	262
34 I	591, 1066
34 II	591
34 IV	591, 1066
34 IV S. 7	252
34 VI	1345
34 VI S. 1	1443
34 VII	591
34 VII S. 7	252
34 IX Nr. 3	
S. 1	259
34 IX Nr. 3	
S. 2	259
36	1353
36 VII	262, 1345
37	262
37 II S. 2	354
37 III S. 1	354
37 IV	1353
37 V	750, 1166, 1357, 1390, 1393
39	262
Kostengesetze	
a) BRAGO	
118	1642
b) GKG	
52 I	74
52 III	74
63 III	74
66 I	1642
c) RVG	
2 II	442, 670, 752
2 II S. 1	592, 1447
3	443, 983
7	1638
11	670
11 V	1249
13	442, 749, 752, 1640
15	161

Paragrafenweiser
(Fortsetzung)

§, Art. usw.	Seite
15a	170
22	161
45 ff.	443, 983
60 I	170
d) StBGebV	
41 I	1641
41 III	1641
45	1445, 1641
e) VV-RVG	
Nr. 1002	443, 592, 983, 1446, 1447
Nr. 1003	1446
Nr. 1004	1446
Nr. 1008	749, 1638
Nr. 2300	593, 1641, 1642
Nr. 2301	593, 1641, 1642
Nr. 2302	1641, 1642
Nr. 2303	1641, 1642
Nr. 3104	670
Nr. 3200	442, 443, 749, 983, 1445
Nr. 3202	442, 670, 752, 1445
Nr. 7002	443
Nr. 7008	1638
Vorbem. zu Teil 3 III	670, 1445, 1642
Vorbem. zu Teil 3 IV	443, 983
Kraftfahrzeugsteuer	
a) KraftStG	
2 II	597
2 IIa	753
2 IIb	75
3 Nr. 7	594, 597
5 I	1071
5 I Nr. 1	171
5 IV	1071
8	597
8 Nr. 1	753
8 Nr. 2	753
9 I Nr. 2a Bst. c	75
12 II Nr. 1	75
b) FZV	
2 Nr. 14	594, 597
9 III	171
14 I	1071
c) StVZO	
23 VIa	75
Lohnsteuer	
a) LStDV	
1 I	1426
2	482
2 I	1426
b) LStR	
31 VIIa	1187
31 X	1187
38 I	232
40 II	125
Öffentliches Recht	
a) AufenthG	
25 V	1056
b) AuslG	
30	1056
c) BauNVO	
11 II	1476
d) BayEUG	
17	1234
25	1234
35	1234
36	1234
39	1234

§, Art. usw.	Seite
e) BDSG	
19	616
f) BranntwMonG	
58a	699
g) BSHG	
2	1140
11	1140
28	1140
68 I	1526
76	1140
77	1140
h) DSchG NW	
1	703
2	703
3	703
7	703
8	703
31	703
i) EKrG	
1	1545
5	1545
13	1545
17	1545
j) FlaggRG	
7	1482
k) FOBOSO	
30	1234
l) GBO	
19	341
m) Hafenverkehrs-, Schiff- fahrtsgesetz Hamburg	
1	1289
n) Hafenverkehrsordnung Hamburg	
2 Nr. 12	1289
29	1289
o) Hamburgisches Wasser- gesetz	
15	1289
16	1289
p) HmbAbwG	
15 IV	680
q) HmbGebG	
2 I	680
9 II	680
r) HmbSEG	
13 II S. 2	680
s) HmbVwVG	
37 I Bst. b	977
74 II	977
t) IFG	
1	616
u) LuftPersV	
82	216
v) LwAnpG	
34	72
44	72
67	72
w) LWG NRW	
47 I Nr. 4	1236
47 III	1236
x) NATO-ZAbk	
67 III Bst. a	1655
67 III Bst. c	1655
y) NATOTrStat	
10 I	743
z) NGO	
113a	577
aa) PBefG	
4 IV	753
ab) PostPersRG	
4	1027
ac) PSchG BW	
4 I	1030
13 I	1030
15 I	1030

§, Art. usw.	Seite
ad) Saarländisches DSG	
20	616
ae) TKG	
45h IV	444
af) VermG	
1 VI	1107
2 III	1107
7 VII S. 2	1107
ag) VwZG	
8	927
ah) WHG	
2 I	1236
3 I Nr. 6	1236
7	1236
8	1236
18a II	680
Rechtshilfe	
Gesetz über die internatio- nale Rechtshilfe in Straf- sachen	
72	1250
Solidaritätszuschlag	
SolzG	
-	588, 809
1	1063, 1357
1 I	1532
1 II	1166, 1353
1 ff.	1071
2	1063
3	1063
3 I Nr. 1	1166, 1353, 1357
4	1063
Sozialgesetzbuch	
a) SGB I	
2 I	1052
b) SGB II	
1	1140
3 II	1326
9	1140
10 I Nr. 3	1430
11	1140
c) SGB III	
24 I	1227
25 I	1227
26 IIa	651
27 IV Nr. 2	1227
38	734
122 I	1326
d) SGB IV	
7	505
7 I	1227
8 I	1227
e) SGB V	
20	452
43	452
92	452
124	452
f) SGB VI	
1 S. 1 Nr. 1	1227
2	731
5 II Nr. 1	1227
5 III	1227
6	1227
56 III S. 2	651
58 I S. 1 Nr. 3a	144
g) SGB VIII	
94	1512
h) SGB IX	
132	532
i) SGB X	
103	1140
104	1140
104 II	1330

§, Art. usw.	Seite
107	1140, 1330
111	1140
j) SGB XII	
43 II S. 1	737
82	1140
94 I S. 3 Halbs. 2	737
Steuerberatungsrecht	
a) StBerG	
1	1251
13 I	173
20 I	173
23 III	267
26	267
28 III	267
32 III	1646
33	1251
37	824
40 II S. 2 Nr. 4	358
46 II Nr. 1	1360
46 II Nr. 4	672
48	1649
48 I	358
48 II	358
50 I	1646
50 III	1646
50a I	1646
55 II S. 1 Nr. 2	1251
57	1251
57 I	1646
57 II	1360
57 IV	1360, 1649
58a	1649
64 II	1251
154 I	1646
b) BerHG	
8	443
c) DVStB	
14	824
15	824
24	76
26 ff.	824
29	76
29 I	824
31	76
Strafbefreiungs- erklärungsgesetz	
StraBEG	
-	11
1 I	984
1 II	892
Strafrecht	
a) OWiG	
17 IV	1219
b) StGB	
283	1270
331	1491
c) StPO	
100a	1338
170 II	247
Umsatzsteuer	
a) UStG	
1	272
1 I Nr. 1	78, 175, 359, 519, 907, 1079, 1167, 1258, 1362, 1367, 1534, 1545
1 I Nr. 1 S. 1	601, 1254
1 I Nr. 5	1079
1 I S. 1 Nr. 1	1450
1 Ia	180, 935
2 I	907, 1167, 1263
2 I S. 1	911, 1452

§, Art. usw.	Seite
2 II Nr. 2	555, 827, 911, 1012, 1259, 1270, 1455
2 II Nr. 2 S. 2	444
2 III	1263, 1452
2 III S. 1	362
3	1254
3 I	1458
3 IX	449, 755, 1258, 1458, 1545
3 IXa Nr. 1	284, 994
3 XI	444
3 XII	1167, 1450
3 XII S. 2	78
3a	270, 520, 757
3a I	82
3a I S. 1	1362
3a II Nr. 3 Bst. a	363
3a II Nr. 3 Bst. c S. 1	1362
3a II Nr. 4 a. F.	1463
3a III	444, 1362
3a III Nr. 4	1463
3a IV Nr. 3	1362
3a IV Nr. 7	1170
3a IV Nr. 12	444, 519
3b I	82
4 Nr. 1 Bst. b	673, 913
4 Nr. 2	82
4 Nr. 8 Bst. a	89, 907
4 Nr. 8 Bst. b	89
4 Nr. 8 Bst. c	363, 907, 1364
4 Nr. 8 Bst. e	89, 1364
4 Nr. 8 Bst. g	907, 1258, 1534
4 Nr. 9 Bst. a	362
4 Nr. 9 Bst. b	15, 364, 522, 1549
4 Nr. 12 Bst. a	284, 525
4 Nr. 12 S. 1 Bst. a	78
4 Nr. 14	452, 602
4 Nr. 14 S. 1	271, 1652
4 Nr. 22	367
6a	913
6a I	673
6a III	1537, 1549
6a IV	1537, 1549
8 I Nr. 2	82
9	284, 1456
9 I	362, 525
9 II	525
10 I	89, 828
10 I S. 1	755, 1450
10 I S. 2	175, 755
10 I S. 3	601
10 I S. 5 a. F.	680
10 II S. 2	78, 1167
10 IV Nr. 1	759
10 IV Nr. 2	759
10 IV S. 1 Nr. 2	284, 994
10 IV S. 1 Nr. 2 a. F.	284
10 V Nr. 1	449, 759
10 V S. 5	519
10 V letzter Halbs.	755
12 I	84, 762
12 II	762
12 II Nr. 1	449, 988, 1458, 1653
12 II Nr. 4	272
12 II Nr. 7 Bst. a	84, 1079, 1552
12 II Nr. 7 Bst. c	1079
12 II Nr. 8 Bst. a	527, 532, 1167
12 II Nr. 8 Bst. a S. 1	1552
12 II Nr. 10 Bst. b	87
13 I	1367
13 I Nr. 4	1012
13b	444, 1267
13c	689
14	362
14 I	18
14 I S. 1	1012
14 II	935, 1012
14 II S. 1 Nr. 2 S. 2	1452
14 III	444
14 III S. 2	911

Paragrafenweiser
(Fortsetzung)

§, Art. usw.	Seite	§, Art. usw.	Seite	§, Art. usw.	Seite	§, Art. usw.	Seite	§, Art. usw.	Seite
14 III S. 2 2. Alt.	455	d) MwStSystRL		28b Teil E III	1463	4 Nr. 5	184	1041	974
14 IV S. 1 Nr. 6	1254	13	1452	28c Teil A	913	4 Nr. 7	184	1047	23
14 V	444	13 I	1263	Anh. B	1547	4 Nr. 8	184	1061	23
14c II S. 3	1012	132 I Bst. j	1461					1092	974
14c II S. 4	1012	132 I Bst. m	359					1093	974
14c II S. 5	1012	135 I Bst. c	1534					1360	1415
15	833, 988	168	833					1360a	1415
15 I	18, 525, 601, 834, 1082, 1167, 1254	171	1267					1408	42
15 I Nr. 1	78, 284, 362, 1263, 1366	311 I Nr. 5	1459					1587d	42
15 I Nr. 1 S. 1	935							1587f	42
15 I Nr. 1 S. 2	1367	e) 6. EG-Richtlinie						1587g	42
15 I Nr. 3	1079	2	1254					1587o	42
15 I S. 1 Nr. 1	1170	2 Nr. 1	272, 1450					1601 ff.	737
15 II	525	4	362					1603	242
15 II Nr. 1	78	4 II	1254					1608 S. 1	735
15 II S. 1 Nr. 1	89	4 IV Unter- abs. 2	555, 1259					1615I II	1522
15 III Nr. 2		6 II	759					1835a	120
Bst. b	89	6 II Bst. a	755					1836	120
15 IV	78, 89, 1367, 1534	9 II Bst. e						1896	120
15 IV S. 3	178, 604	Spiegel- strich 6	1170					1908i	120
15a	180, 276, 988, 991	11 I	759					1937	1225
15a I	78, 178	11 Teil A I						1939	1225
16	1267	Bst. a	89, 175, 456, 1450					2084	1225
16 I	284	11 Teil C I	456					2087	1225
16 II	284, 834	12 III Bst. a						2174	1225
17	175	Unter- abs. 3,							
17 I	935, 1012, 1259, 1270	Anl. H	1079						
17 I S. 1 Nr. 2	456	13	362						
17 II	1259	13 Teil A I							
17 II Nr. 1	1270	Bst. b	1652						
17 II Nr. 1 S. 1	1264	13 Teil A I							
18	1267	Bst. c	271, 452, 602, 1652						
18 I	277, 284	13 Teil B Bst. b	78, 1549						
18 II S. 4	284	Nr. 2	1534						
18 IX S. 3	1170	13 Teil B Bst. f	15, 364, 522						
18e	1537, 1549	17	284, 604, 988						
20 I Nr. 2	606	17 I	1170, 1254						
24	363, 991	17 II	78, 1254						
24 I S. 1	1547	17 II Bst. a	1170						
24 II S. 1 Nr. 2	1547	17 III Bst. a	1170						
25	283	17 V	178						
25a I Nr. 1 S. 2	1459	17 V Unter- abs. 1	89						
25d I S. 1	673	17 V Unter- abs. 2	89						
26 V Nr. 2	1655	17 V Unter- abs. 3 Bst. c	89						
27a	1537, 1549	18 II	284						
b) UStDV		19	604, 988						
10	1537, 1549	19 I	178						
17a	673, 913, 1537, 1549	19 I Unter- abs. 1	89						
17c	673, 913	19 I Unter- abs. 2	89						
59	1267	21 I Bst. c	911						
62	1267	21 Nr. 1 Bst. a	913						
73 I Nr. 1	1655	22 IV Bst. a							
73 III	1655	S. 4	284						
c) UStR		25	1547						
192 XXI Nr. 2		26a Teil A							
Bst. b S. 1	284	Bst. e	1459						
192 XXI Nr. 2		27	449, 759						
Bst. b S. 2	284								

§, Art. usw.	Seite
Umwandlung	
a) UmwG	
3	577
123	577, 1160
124	577
152	1259
160	1259
202	1259
301	577
b) UmwStG	
2	820
4 VI	1556
10 a. F.	617
12 III	577
18 IV	433
20	338, 820, 1085
20 II S. 1	354
20 IV	354
20 VII	1160
20 VIII	1160
21	458
24	369, 649
Urheberrecht	
UrhG	
73	1079
78	1079
79	1079
Vergnügungsteuer	
a) HmbSpVStG	
1 I	1177
1 III	1177
4	1177
12	1177
b) SpielV	
12	1177
13	1177
Versicherungsteuer	
VersStG	
1 I	184
3 I	184

§, Art. usw.	Seite
Zivilrecht	
a) BGB	
12	350
80 ff.	65
84	431
93	129
94	1289
95	1289
101 Nr. 2	
Halbs. 2	354, 467
119	546
123	546
133	525, 889, 1225, 1357, 1574, 1627
157	525, 889, 1574, 1627
158	23, 774
163	23
164 I	519, 1627
164 II	1627
226	6
242	889, 1146, 1147
252	421
254	286
271	801
311b	341, 1259
328	1627
387	1330, 1469
387 ff.	311, 750, 774, 777
389	1330, 1469
390	1469
397	1486
406	1330
426	1581
426 I S. 1	26
433 I	1627
516	974
516 I	1236
518	341, 974
518 I	646
518 II	646
535 I S. 2	828
538	828
598	974
626	421
649	421
662	340
666	340
667	340
716	1127
718	1236
738	1401
779	546
793 ff.	250
814	382
873 I	341
875	974
925	341, 506

§, Art. usw.	Seite
1041	974
1047	23
1061	23
1092	974
1093	974
1360	1415
1360a	1415
1408	42
1587d	42
1587f	42
1587g	42
1587o	42
1601 ff.	737
1603	242
1608 S. 1	735
1615I II	1522
1835a	120
1836	120
1896	120
1908i	120
1937	1225
1939	1225
2084	1225
2087	1225
2174	1225
b) MarkenG	
4 Nr. 2	350
c) ZPO	
85 II	745
87	349
91	1644
93	1061
104 II S. 3	1638
122 I Nr. 1	1642
126	1640
170	1337
189	1337
227 I S. 1	895
238	1239
241 I	349
246 I	349
402	1294
418	144
418 I	745
578 ff.	1579
580 Nr. 7	247
584	247
788 III	1644
811 I Nr. 5	834
850e Nr. 1	883
Zoll	
a) ZK	
236	1338
b) ZT	
Pos. 1504	1653
Pos. 1506	1653
Pos. 2106	1653
Pos. 9705	762
Allg. Vor- schrift 5	1653

Entscheidungen der Finanzgerichte

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

Redaktion: Dr. Jürgen Schmidt-Troje, Heinz Neu,
Helmut Plücker, Harald Junker, Wolfram Hartig, Prof. Dr. Claus Lambrecht, LL.M.

58. Jahrgang	BONN, den 10. Oktober 2010	Nr. 19
--------------	----------------------------	--------

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 Art. 1 Nr. 7 BFHEntlG –
Rev. unbegründet
- / = Rechtsausführungen vom BFH **abgelehnt**
- Ø = 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. 2007/729“ (Jahrgang/Seite).

Zusätzlich zu den in jeder Ausgabe veröffentlichten Mitteilungen erhalten Sie im Rahmen des Abonnements vierteljährlich eine Zusammenfassung als „Gesammelte Mitteilungen“. Diese können als Register benutzt oder zum Einkleben bei den zugehörigen Urteilen zerschnitten werden.

Nr. 32/2007 (FG Hamburg): ☐ durch BFH v. 24. 2. 10 III R 83/07 (n. v.).	Nr. 584/2007 (FG Münster): / durch BFH v. 19. 11. 08 II R 24/07 (n. v.).
Nr. 275/2007 (FG Düsseldorf): / durch BFH v. 19. 11. 09 IV R 90/06 (n. v.).	Nr. 592/2007 (FG Baden-Württemberg): / durch BFH v. 12. 8. 09 XI R 48/07 (n. v.).
Nr. 331/2007 (FG Düsseldorf): ☐ durch BFH v. 18. 8. 09 X R 41/06 (n. v.).	Nr. 621/2007 (FG Düsseldorf): / durch BFH v. 11. 6. 08 II R 58/06 (BFHE 222, 87, BStBl II 2008, 879).
Nr. 405/2007 (FG Rheinland-Pfalz): / durch BFH v. 18. 6. 09 VI R 6/07 (n. v.).	Nr. 622/2007 (FG Köln): / durch BFH v. 16. 10. 07 IX R 29/07 (n. v.).
Nr. 408/2007 (FG München): ☐ durch BFH v. 18. 12. 08 III R 12/07 (n. v.).	Nr. 647/2007 (FG Münster): / durch BFH v. 16. 12. 09 IV R 18/07 (n. v.).
Nr. 417/2007 (FG Düsseldorf): ☐ durch BFH v. 9. 12. 09 X R 4/07 (n. v.).	Nr. 656/2007 (FG Berlin-Brandenburg): ☐ durch BFH v. 4. 3. 08 IX R 36/07 (n. v.).
Nr. 418/2007 (FG Brandenburg): / durch BFH v. 30. 7. 08 II R 37/07 (n. v.).	Nr. 662/2007 (FG Köln): / durch BFH v. 30. 7. 09 III R 47/07 (n. v.).
Nr. 436/2007 (FG Köln): ☐ durch BFH v. 19. 6. 08 VI R 12/07 (n. v.).	Nr. 692/2007 (FG München): 19. 12. 07 I R 46/07 (n. v.).
Nr. 482/2007 (FG Düsseldorf): / durch BFH v. 24. 11. 09 VIII R 11/07 (n. v.).	Nr. 701/2007 (FG Münster): ☐ durch BFH v. 21. 8. 07 I R 24/07 (n. v.).
Nr. 547/2007 (Niedersächsisches FG): ☐ durch Rücknahme der Rev.	Nr. 706/2007 (FG Münster): ☐ durch Rücknahme der Rev.
Nr. 563/2007 (FG Köln): ☐ durch BFH v. 19. 8. 09 III R 31/07 (n. v.).	Nr. 736/2007 (FG Berlin): ☐ durch BFH v. 22. 1. 09 II R 9/07 (n. v.).

- Nr. 741/2007 (FG Nürnberg): ☐ durch Rücknahme der Rev.

Nr. 750/2007 (FG Sachsen-Anhalt): Ø infolge Erledigung der Hauptsache in der Rev.

Nr. 415/2008 (FG Düsseldorf): / durch BFH v. 9. 2. 10 VIII R 35/07 (n. v.).

Nr. 819/2008 (FG Münster): / durch BFH v. 15. 6. 10 VIII R 10/09 (StEd 2010, 549).

Nr. 901/2008 (FG Düsseldorf): / durch BFH v. 5. 5. 10 II R 16/08 (StEd 2010, 568).

Nr. 106/2009 (Niedersächsisches FG): / durch BFH v. 17. 6. 10 VI R 35/08 (StEd 2010, 562).

Nr. 149/2009 (FG Düsseldorf): / durch BFH v. 21. 4. 10 VI R 62/08 (StEd 2010, 550).

Nr. 172/2009 (FG Berlin-Brandenburg): / durch BFH v. 5. 5. 10 VI R 5/09 (StEd 2010, 578).

Nr. 209/2009 (FG Bremen): ○ durch BFH v. 6. 5. 10 VI R 4/09 (StEd 2010, 562).
- Nr. 634/2009 (FG Münster): ○ durch BFH v. 7. 4. 10 I R 55/09 (StEd 2010, 585).

Nr. 653/2009 (FG Köln): / durch BFH v. 5. 5. 10 VI R 29/09 (StEd 2010, 579).

Nr. 790/2009 (FG Nürnberg): / durch BFH v. 15. 4. 10 V R 11/09 (n. v.).

Nr. 873/2009 (FG Baden-Württemberg): ○ durch BFH v. 6. 5. 10 V R 25/09 (n. v.).

Nr. 882/2009 (FG Düsseldorf): / durch BFH v. 19. 5. 10 I R 75/09 (StEd 2010, 553).

Nr. 893/2009 (FG Münster): ○ durch BFH v. 11. 5. 10 IX R 39/09 (n. v.).

Nr. 407/2010 (FG Düsseldorf): ○ durch BFH v. 23. 6. 10 I R 71/09 (StEd 2010, 551).

Nr. 598/2010 (Sächsisches FG): / durch BFH v. 18. 3. 10 V R 44/08 (n. v.).

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 der ersten Textseite 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 Gründe der Entscheidungen werden stets im Originaltext veröffentlicht. Redaktionelle Bearbeitungen (z. B. Zwischenüberschriften) sind kursiv gedruckt.

Abgabenordnung

677 **Gebührenfestsetzung für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 3 bis 5 AO ist verfassungsrechtlich gerechtfertigt**

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 24. Juni 2010 6 K 12181/08 – rechtskräftig.

Der Einspruch ist ebenso wie die Klage grundsätzlich kein Instrument zum bloßen Offenhalten eines Steuerfalls wegen möglicher zukünftiger Entwicklungen der Rspr. in Verfahren anderer Stpf.

Die Gebühr nach § 89 Abs. 3 bis 5 AO erfüllt als Entgelt für eine besondere Leistung der FinVerw. und damit zum Ausgleich eines besonderen Vorteils des Stpf. – begründet in der Rechtssicherheit durch die verbindliche Auskunft – die Anforderungen an den verfassungsrechtlichen Gebührenbegriff.

AO § 89, § 363.

Die Beteiligten streiten über die Verfassungsmäßigkeit der Gebühr für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft.

Die Kl. beantragten bei dem hierfür zuständigen FA die Erteilung einer verbindlichen Auskunft über die einkommensteuerliche Beurteilung eines genau bestimmten, aber noch nicht verwirklichten Sachverhalts zur Frage „der Ab-

grenzung der privaten Vermögensverwaltung vom sog. gewerblichen Grundstückshandel“. Den Gegenstandswert der verbindlichen Auskunft gaben die Kl. dabei mit 250 000 € an. Das FA erteilte die verbindliche Auskunft und setzte gleichzeitig gegenüber den Kl. eine Gebühr i. H. v. 1 756 € fest. Diesen Betrag hatte das FA unter Ansatz des von den Kl. angegebenen Gegenstandswerts in entsprechender Anwendung des § 34 GKG ermittelt.

Gegen die Gebührenfestsetzung legten die Kl. form- und fristgerecht Einspruch ein. Zur Begründung machten sie geltend, die Gebührenfestsetzung sei verfassungswidrig. Sie verwiesen zudem auf ein zu dieser Rechtsfrage vor dem FG Baden-Württemberg anhängiges Verfahren (1 K 46/07, inzwischen erledigt mit Urteil vom 20. Mai 2008, EFG 2008, 1342) und beantragten das Einspruchsverfahren bis zum Abschluss des Musterverfahrens ruhen zu lassen.

Der Einspruch hatte keinen Erfolg; das FA wies den Einspruch durch Einspruchsbescheid vom 18. Juni 2008 als unbegründet zurück. Die Vorschriften des § 89 Abs. 3 bis 5 AO seien verfassungsgemäß. Das Einspruchsverfahren gem. § 363 Abs. 2 Satz 1 AO ruhen zu lassen, sei nicht zweckmäßig.

Hiergegen haben die Kl. Klage erhoben, mit der sie weiterhin geltend machen, die gesetzliche Regelung über die Gebühr für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft sei verfassungswidrig. Des Weiteren vertreten sie sinngemäß die Auffassung, das FA sei verpflichtet gewesen, das Verfahren über den am 16. Oktober 2007 eingelegten Einspruch ruhen zu lassen, bis die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der neu eingeführten Gebühr geklärt sei.

Aus den Gründen:

I. Der erkennende Senat konnte in der Sache entscheiden. Der Umstand, dass (möglicherweise) dieselbe Rechtsfrage Gegenstand eines Rechtsstreits beim FG Münster bzw. beim BFH ist, hindert den Senat nicht daran, dieses Verfahren durch Urteil zu entscheiden. Denn diese Verfahren sind keine vorgreiflichen Rechtsverhältnisse i. S. des § 74 FGO, die eine Aussetzung der Verfahrens rechtfertigen könnten. Ebenfalls kommt die Anordnung des Ruhens des Verfahrens nach § 155 FGO i. V. m. § 251 ZPO bereits mangels übereinstimmender Anträge der Beteiligten nicht in Betracht.

II. Die Klage ist nicht begründet.

Der angefochtene Gebührenbescheid vom 26. September 2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. Juni 2008 ist rechtmäßig und verletzt die Kl. nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

1. Das FA hat ermessensfehlerfrei das Begehren der Kl. abgelehnt, das Einspruchsverfahren über den Einspruch der Kl. gegen den Gebührenbescheid über die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft bis zum Abschluss des beim FG Baden-Württemberg anhängigen Verfahrens 1 K 46/07 gem. § 363 Abs. 2 Satz 1 AO ruhen zu lassen.

Anordnung der Verfahrensruhe nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO als Ermessensentscheidung

Nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde das Verfahren mit Zustimmung des Einspruchsführers ruhen lassen, wenn das aus wichtigen Gründen zweckmäßig erscheint. Bei der Anordnung des Ruhens nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO handelt es sich um eine Ermessensentscheidung (BFH-Urteil vom 6. Oktober 1995 III R 52/90, BFHE 178, 559, BStBl II 1996, 20; BFH-Beschluss vom 6. Juli 1999 IV B 14/99, BFH/NV 1999, 1587), bei der in die Zweckmäßigkeitserwägungen die materiellen Interessen des Einspruchsführers und die Interessen der FinVerw. an einem ökonomischen Verfahren einzubeziehen sind. Der Senat kann daher bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Weigerung des FA nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens des FA setzen. Er darf nach § 102 FGO die Ermessensausübung durch das FA vielmehr nur daraufhin überprüfen, ob das Ermessen des FA im Streitfall auf Null geschrumpft war und die Kl. daher ausnahmsweise einen Anspruch auf Ruhen des Verfahrens hatten oder ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens beachtet und ermessensfehlerfrei ausgeübt worden sind.

a) Das Ermessen des FA war nicht so (auf null) geschrumpft, dass nur eine Anordnung des Ruhens des Einspruchsverfahrens rechtmäßig gewesen wäre.

Einspruch dient nicht dem bloßen Offenhalten des Steuerfalls

Das bloße Interesse, den Steuerfall offenzuhalten, stellt keinen wichtigen Grund i. S. des § 363 Abs. 2 Satz 1 AO dar. Der Einspruch ist ebenso wie die Klage grundsätzlich kein Instrument zum bloßen Offenhalten des Steuerfalls wegen möglicher zukünftiger Entwicklungen der Rspr. in Verfahren anderer Stpfl. Er dient vielmehr dazu, möglichst zügig eine Entscheidung in der eigenen Sache herbeizuführen. Das FA handelt deshalb nicht ermessensfehlerhaft, wenn es in einem derartigen Fall den Einspruch nicht ruhen lässt, sondern über ihn entscheidet (vgl. BFH-Urteil vom 6. Oktober 1995 III R 52/90, BFHE 178, 559, BStBl II 1996, 20; die dagegen gerichtete Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen, BVerfG-Beschluss vom 16. Oktober 1996 2 BvR 2956/95, StEd 1996, 798). Selbst wenn das Einspruchsverfahren teilweise von Gesetzes wegen ruht, weil wegen der Verfassungsmäßigkeit einer Rechtsnorm oder wegen einer Rechtsfrage ein Verfahren beim EuGH, beim BVerfG oder bei einem obersten Bundesgericht anhängig ist und der Einspruch hierauf gestützt wird (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO), ist das Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO fortzusetzen, wenn die Finanzbehörde dies dem Einspruchsführer mitteilt. Der Stpfl. hat somit selbst dann keinen Anspruch auf ein Ruhen des Einspruchsverfahrens, wenn er den Einspruch auf ein bereits anhängiges und ihm bekanntes Musterverfahren bei einem der in § 363 Abs. 2 Satz 2 AO aufgeführten Gerichte stützt. Um so weniger besteht ein derartiger Anspruch, wenn ein solches Verfahren noch nicht anhängig ist.

b) Es sind auch keine Ermessensfehler ersichtlich, die im Streitfall die Weigerung des FA, das Ruhen des Einspruchsverfahrens anzuordnen, unrechtmäßig erscheinen lassen. Die Erwägungen des FA lassen einen Ermessensfehler nicht erkennen. Das FA hat bei der Weigerung weder gesetzliche Grenzen des Ermessens überschritten noch von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht.

Es hat bei der Ermessensabwägung dem Interesse der Kl. am Ruhen des Verfahrens die nach seiner Auffassung bestehenden geringen Erfolgsaussichten des Einspruchsverfahrens gegenübergestellt und dabei der Schaffung der Rechtssicherheit durch den Abschluss des Einspruchsverfahrens größere Bedeutung zugemessen als der Möglichkeit der Klärung der Rechtsfrage in einem finanzgerichtlichen Parallelverfahren. Dabei hat das FA zutreffend dem Umstand Bedeutung zugemessen, dass es nach Prüfung der vom Einspruchsführer vorgebrachten Gründe einen eindeutigen Rechtsstandpunkt vertreten hat. Zusätzlich hat das FA berücksichtigt, dass sich die Kl. im Wesentlichen nur auf das Musterverfahren berufen und keine eigenen Gründe für die Verfassungswidrigkeit der Gebührenpflicht geltend gemacht hatten. Diese Erwägungen widersprechen nicht dem Zweck der Ermächtigung zur Ermessensausübung in § 363 Abs. 2 AO.

2. Die Klage ist auch hinsichtlich des Hilfsantrags unbegründet.

Die Gebührenfestsetzung i. H. v. 1 756 € ist rechtmäßig erfolgt. Das FA hat auf den Antrag der Kl. hin eine verbindliche Auskunft über die steuerliche Beurteilung eines von den Kl. hinreichend genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalts erteilt (§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO). Für die Bearbeitung des Antrags auf Erteilung der verbindlichen Auskunft hat das FA als zuständige Finanzbehörde eine Gebühr erhoben (§ 89 Abs. 3 Satz 1 AO). Die Gebühr hat es zutreffend nach dem pauschalierten Wert berechnet, den die verbindliche Auskunft für die Kl. hatte, nämlich nach dem von den Kl. bezeichneten Gegenstandswert i. H. v. 250 000 € (§ 89 Abs. 4 Satz 1 bis 3 AO). Dabei hat das FA die Gebühr in entsprechender Anwendung des § 34 GKG bestimmt (§ 89 Abs. 5 Satz 1 AO). Über diesen Gegenstandswert und die daraus folgende Höhe der Gebühr besteht zwischen den Beteiligten im Übrigen auch kein Streit.

Die Gebührenpflicht für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist verfassungsgemäß dem Grunde nach ...

Gebührenpflicht für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist verfassungsgemäß dem Grunde nach ...

Der Senat sieht in der gesetzlichen normierten Gebührenpflicht für die den Kl. erteilte verbindliche Auskunft weder dem Grunde noch der Höhe nach einen Verstoß gegen das GG.

Entgegen der Auffassung der Kl. und einzelner Stimmen im Schrifttum (vgl. Simon, DStR 2007, 557; Hans, DStZ 2007, 421; Stark, DB 2007, 2333; Keß/Zillmer, DStR 2008, 1466) vertritt der erkennende Senat die Ansicht, dass die Gebühr – als Entgelt für eine besondere Leistung der FinVerw. und damit zum Ausgleich eines besonderen Vorteils des Stpfl., begründet in der Rechtssicherheit durch die verbindliche Auskunft – die Anforderungen an den verfassungsrechtlichen Gebührenbegriff erfüllt (vgl. BVerfG-Ent-

scheidungen vom 12. Februar 1992 1 BvL 1/89, BVerfGE 85, 337, NJW 1992, 1673; vom 7. November 1995 2 BvR 413/88, 1300/93, BVerfGE 93, 319; vom 19. März 2003 2 BvL 9/98, 10/98, 11/98, 12/98, BVerfGE 108, 1). Sie ist durch die mit der Auskunft verursachten Kosten und den mit ihr verbundenen, individuell zurechenbaren Vorteil sachlich legitimiert (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 17. März 2010 1 K 661/08, Juris; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Tz. 64; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 Rz. 322 bis 325; Birk, NJW 2007, 1325; Baum, NWB Fach 2, 9725).

Der Gesetzgeber hat mit der Auskunftsgebühr erkennbar das Ziel verfolgt, den durch die Erteilung der verbindlichen Auskunft entstehenden Verwaltungsaufwand zu decken und den durch diese Dienstleistung dem Stpfl. zuteil werdenden Vorteil auszugleichen. Die gegenteilige Ansicht verkennt, dass die Auskunftserteilung zu Fragen des materiellen Rechts als quasi steuerberatende Tätigkeit gerade nicht Bestandteil der Aufgabe der FinVerw. im Rahmen der Steuerfestsetzung und -erhebung ist, sondern erst als besondere Leistung durch das Föderalismus-Begleitgesetz vom 5. September 2006 (BGBl. I 2006, 2098) in § 89 Abs. 2 AO normiert wurde.

... und der Höhe nach

Die Auskunftsgebühr ist im Falle der Klin. auch ihrer Höhe nach verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Neben der Erhebung der Gebühr dem Grunde nach ist die Festsetzung einer solchen Gebühr auch in ihrer Höhe rechtfertigungsbedürftig. Auch die Bemessung der Gebühr bedarf im Verhältnis zur Steuer einer besonderen, unterscheidungskräftigen Legitimation (vgl. BVerfG-Urteil vom 19. März 2003 2 BvL 9/98, 10/98, 11/98, 12/98, BVerfGE 108, 1). Um die dem Grunde nach durch die Kosten und den individuellen Vorteil der Auskunft gerechtfertigte Gebühr zu bemessen, durfte sich der Gesetzgeber an dem pauschalierten steuerlichen Wert der Auskunft orientieren. Die Gebührenbemessung wäre verfassungsrechtlich erst dann nicht sachlich gerechtfertigt, wenn sie in einem „groben Missverhältnis“ zu den verfolgten legitimen Gebührenzwecken stünde (BVerfG-Urteil vom 19. März 2003 2 BvL 9/98, 10/98, 11/98, 12/98, BVerfGE 108, 1).

Das ist indessen nicht der Fall. Der Gesetzgeber hat mit seiner Anlehnung an das GKG einen vertretbaren Gebührenmaßstab gewählt und umgesetzt (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 17. März 2010 1 K 661/08, EFG 2010, 1284 m. w. N. zur Literatur; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 AO Rz. 327). Auch im Streitfall steht die Höhe der Gebühr von 1 756 € nicht außer Verhältnis zum Verwaltungsaufwand und zum Wert des steuerlichen Interesses der Kl. i. H. v. 250 000 € und ist damit nicht zu beanstanden.

III. ...

IV. Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen, da die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Gebührenerhebung für verbindliche Auskünfte von grundsätzlicher Bedeutung ist.

Anmerkung

Kein Anspruch auf Ruhen eines Einspruchsverfahrens

Bevor sich das Niedersächsische FG dem eigentlichem Streitpunkt, der Zulässigkeit einer Gebührenfestsetzung für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft, zuwenden konnte, musste es die **Vorfrage** klären, ob das beklagte FA verpflichtet gewesen war, dem Antrag des Kl. zu entsprechen, das Einspruchsverfahren wegen eines bei einem anderen FG anhängigen Verfahrens ruhen zu lassen, das die gleiche Rechtsfrage zum Gegenstand hatte. Hätte eine solche Verpflichtung bestanden, wäre der Erlass einer Einspruchsentscheidung rechtswidrig

gewesen, so dass das FG diese „isoliert“ ohne Sachentscheidung hätte aufheben müssen. Der Kl. hätte auf diese Weise eine für ihn ungünstige Entscheidung in der „eigentlichen“ Streitfrage zunächst vermeiden können. Und genau darauf zielte das Begehren des Kl. Er wollte den **Steuerfall zunächst offen** halten, um abzuwarten, ob sich im Lauf der Zeit eine endgültige Klärung der Zulässigkeit der Gebührenerhebung in anderweitigen Verfahren ergibt.

Ermessen des FA nicht „auf null“ reduziert

Das Niedersächsische FG hat diesem Petition des Kl. zu Recht nicht entsprochen und einen Anspruch des Kl. auf ein Ruhen des Einspruchsverfahrens verneint. Als **Anspruchsgrundlage** für ein Ruhen des Verfahrens kam ausschließlich § 363 Abs. 2 Satz 1 AO in Betracht, da – was unstreitig war – die Voraussetzungen für ein „Zwangsruhen“ nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO (Anhängigkeit der Rechtsfrage beim BFH oder beim BVerfG wegen Verfassungsmäßigkeit der Norm) oder nach § 363 Abs. 2 Satz 3 AO (Ruhen infolge einer Allgemeinverfügung) nicht erfüllt waren. Damit konnte sich ein Anspruch des Kl. nur ergeben, wenn das FA das ihm bei der Entscheidung über das Ruhen des Verfahrens zustehende **Ermessen** („die Finanzbehörde kann ruhen lassen“) rechtsfehlerhaft ausgeübt hätte und sich zugleich die **Anordnung des Ruhens als einzig rechtmäßige Entscheidung** herausgestellt hätte. Denn nur – worauf das FG zutreffend hinweist – wenn eine sog. **Ermessensreduzierung auf null** eingetreten wäre, hätte das FG die Entscheidung des FA i. S. des Kl. ändern können. Ansonsten ist es dem FG verwehrt, eigene Ermessenentscheidungen an Stelle der behördlichen Erwägungen zu setzen.

FG-Verfahren kein wichtiger Grund i. S. des § 363 Abs. 1 Satz 1 AO

Bei der Beurteilung der Ermessensentscheidung ist – nicht anders als bei gebundenen VA – zwischen den **Tatbestandsvoraussetzungen** der Norm und deren **Rechtsfolge** zu unterscheiden. Erst auf der Rechtsfolgen-seite muss die Behörde Ermessenserwägungen anstellen. Im Besprechungsfall hat das Niedersächsische FG davon abgesehen, die Prüfung von Tatbestands- und Rechtsfolgen-seite klar zu trennen. Im Ergebnis geht das Gericht nämlich wohl schon davon aus, dass Ermessensfehler schon deshalb nicht vorliegen, weil es an einem „wichtigen Grund“ i. S. des § 363 Abs. 1 Satz 1 AO fehle. Damit verneint es den Anspruch auf ein mögliches Ruhen bereits auf Tatbestandsebene. Dem ist zuzustimmen. Das Gericht legt den unbestimmten Rechtsbegriff des „wichtigen Grundes“ nämlich im Einklang mit Sinn und Zweck des § 363 Abs. 2 Satz 1 AO aus. Aus den Tatbeständen in Abs. 2 Satz 3 und 4, die ein „Zwangsruhen“ kraft Gesetzes anordnen, lässt sich im Umkehrschluss ableiten, dass **anhängige Verfahren bei FG gerade keinen Ruhensgrund** darstellen sollen. Das wiederum legt die Annahme nahe, dass sie dann für sich genommen auch keinen wichtigen Grund i. S. des Abs. 2 Satz 1 darstellen können. Dies entspricht auch der Funktion des Einspruchsverfahrens. Es soll zu einer Entscheidung in der Sache führen und nur im Ausnahmefall dazu dienen, den Steuerfall offen zu halten (BFH-Urteil vom 6. Oktober 1995 III R 52/90, BFHE 178, 559, BStBl II 1996, 20). Denn für diesen Zweck hält die AO gesonderte Möglichkeiten bereit, insbesondere können Veranlagungen vorläufig (§ 165 AO) oder der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) ergehen.

Darlegungslast für wichtige Ruhensgründe trifft den Kl.

Stellt aber ein finanzgerichtliches Verfahren allein keinen Grund für ein Ruhen dar, hätte es dem Kl. obliegen,

wichtige Gründe zu benennen, die gerade in seinem Einzelfall für ein Ruhenlassen des Verfahrens sprechen. Dafür hat der Kl. – jedenfalls nach dem veröffentlichten Sachverhalt – nichts vorgetragen. Deshalb hätte es der weiteren Ausführungen des Niedersächsischen FG zu den Ermessenserwägungen des FA nicht zwingend bedurft, in denen das FG allerdings mit überzeugender Begründung darlegt, dass bei Prüfung, ob ein Ruhen des Verfahrens sinnvoll ist, auch die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs in die Betrachtung einzubeziehen sind. Je geringer die Erfolgsaussichten, desto schwerer wiegt das Interesse an einem Abschluss des Rechtsbehelfsverfahrens und der damit verbundenen Rechtsklarheit.

Für die **Praxis** bedeutet dies, dass die FinVerw. grundsätzlich nicht verpflichtet ist, allein auf Grund anderer gleich gelagerter finanzgerichtlicher Verfahren einem Antrag auf Ruhen des Einspruchsverfahrens zu folgen. Gleichwohl kann eine entsprechende **Anregung sinnvoll** sein. Nicht selten liegt es auch im Interesse der FinVerw., weitere Rspr.-Entwicklungen in Parallelverfahren abzuwarten. Schließlich stellen mögliche gerichtliche Verfahren auch ein Kostenrisiko für die FinVerw. dar.

Gebührenpflicht für verbindliche Auskunft

Im zweiten Teil seiner Entscheidung hat sich das Niedersächsische FG der Ansicht des Kl. nicht angeschlossen, dass die § 89 Abs. 3 bis 5 AO normierte Gebührenpflicht für eine **verbindliche Auskunft** nach § 89 Abs. 2 AO verfassungswidrig sei.

Stand der Rspr.

Das Niedersächsische FG ist damit – soweit ersichtlich – neben dem FG Baden-Württemberg (Urteil vom 17. März 2010 1 K 661/08, EFG 2010, 1284, rkr.) das zweite FG, das über die Zulässigkeit der Erhebung der Gebühr entschieden und **verfassungsrechtliche Zweifel verneint** hat. Beim BFH war zwar bereits 2009 eine Sprungklage gegen die Gebührenfestsetzung anhängig, die jedoch aus verfahrensrechtlichen Gründen als Einspruch gem. § 45 Abs. 3 FGO an das FA abgegeben wurde (BFH-Urteil vom 14. Juli 2009 VIII R 22/08, Juris). Zeitlich nach der im Besprechungsfall ergangenen Entscheidung hat das Niedersächsische FG – diesmal der 10. Senat – in einem weiteren Verfahren über die AdV seine im Besprechungsfall geäußerte Ansicht, dass die Gebührenerhebung verfassungsgem. ist, bestätigt (Beschluss vom 16. Juli 2010 10 V 101/10, Juris). Beide FGe sind damit der im Schrifttum gelegentlich geäußerten Kritik an der Regelung nicht gefolgt (vgl. Simon, DStR 2007, 557; Hans, DStZ 2007, 421; Stark, DB 2007, 2333; Keß/Zillmer, DStR 2008, 1466), sondern gehen mit der überwiegenden Ansicht (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Tz. 64; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 Rz. 322; Birk, NJW 2007, 1325; Brockmeyer in Klein, AO, § 89 Rz. 17) davon aus, dass der Gesetzgeber mit der Schaffung des Gebührentatbestandes sich sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Rahmen des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums gehalten hat. Dem ist zu folgen.

Kein Anspruch auf unentgeltliche Auskunftserteilung

Dem Gesetzgeber steht grundsätzlich frei, für staatliche Leistungen Gegenleistungen in Gestalt von Gebühren zu erheben. Davon ist auch das Steuerrecht nicht ausgenommen. Auch die immer wieder beklagte Kompliziertheit und Unübersichtlichkeit des Steuerrechts lässt zu Gunsten des Stpfl. keinen Anspruch dahingehend entstehen, dass sämtliche Auskünfte, die die FinVerw. im Rahmen eines Steuerrechtsverhältnisses erteilt, kostenfrei sein müssen. **Kostenfreiheit** kann allenfalls insoweit

geboten sein, wie der Stpfl. in einem konkreten Besteuerungsverfahren zu einer Steuer herangezogen werden soll. Auskünfte, die im Rahmen der Durchführung der Veranlagung erteilt werden, gehören regelmäßig zur Durchführung der Steuergesetze und stellen sicher, dass die FinVerw. ihrer Verpflichtung nachkommt, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (§ 85 AO). Dem entspricht, dass § 89 Abs. 1 AO die FinVerw. zur unentgeltlichen Auskunftserteilung verpflichtet, sofern es sich um die Rechte und Pflichten in einem Verwaltungsverfahren handelt. Es geht in diesen Fällen um die Prüfung, ob ein bereits verwirklichter Sachverhalt den Tatbestand eines Steuergesetzes verwirklicht. Durch diese vorangegangene Tatbestandsverwirklichung unterscheidet sich die „**einfache**“ **Auskunft** von der die Gebührenpflicht auslösenden **verbindlichen Auskunft** nach § 89 Abs. 2 AO. Sie betrifft einen fiktiven, in der Zukunft liegenden Tatbestand, der (noch) nicht Gegenstand eines Besteuerungsverfahrens ist. Sie ist damit auch nicht – quasi als Nebenpflicht zum Besteuerungsverfahren – kostenfrei zu belassen.

Gebühr nach § 363 Abs. 3 bis 5 AO ist Verwaltungsgebühr, ...

Steht es demnach dem Gesetzgeber frei, auch im Steuerrecht Gebührentatbestände zu schaffen, bestimmt sich die Zulässigkeit der Gebührenerhebung nach allgemeinen (verfassungsrechtlichen) Grundsätzen. Es handelt sich um eine nichtsteuerliche, d. h. nicht im Zusammenhang mit einem konkreten Besteuerungsverfahren stehende, Abgabe in Gestalt einer **Verwaltungsgebühr**.

Die für die Regelung der Gebühr erforderliche **Gesetzgebungskompetenz** steht dem Bundesgesetzgeber zu. Der Bund hat nach Art. 108 Abs. 5 Satz 2 GG neben dem Recht, das Verfahren für die Erhebung der Steuern zu normieren, auch das Recht, in diesem Zusammenhang entstehende Auskunftspflichten und die dafür entstehenden Gebühren zu erheben (Niedersächsisches FG, Beschluss vom 16. Juli 2010 10 V 101/10, Juris; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 17. März 2010 1 K 661/08, EFG 2010, 1284). Daher geht das Niedersächsische FG auch im Besprechungsurteil davon aus, dass die Gebühr für die verbindliche Auskunft an den **Anforderungen des verfassungsrechtlichen Gebührenbegriffs** zu messen ist.

... die sachlich gerechtfertigt ist

Demnach bedarf es für die Gebühr einer sachlichen Rechtfertigung. Diese folgt für das Niedersächsische FG aus den durch die Auskunft auf Seiten der FinVerw. verursachten Kosten sowie dem daraus für den Stpfl. resultierenden individuell zurechenbaren Vorteil. Damit bewegt sich das Niedersächsische FG auf der **Grundlage der Rspr. des BVerfG**, das sachliche Rechtfertigungen für Verwaltungsgebühren aus dem Zwecken der Kostendeckung, des Vorteilsausgleichs, der Verhaltenslenkung sowie aus sozialen Zwecken ableitet (BVerfG-Entscheidungen vom 6. Februar 1979 2 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217, NJW 1979, 1345; vom 12. Februar 1992 1 BvL 1/89, BVerfGE 85, 337, NJW 1992, 1673; vom 7. November 1995 2 BvR 413/88, 1300/93, BVerfGE 93, 319, HFR 1996, 269; vom 10. März 1998 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332, NJW 1998, 2128; vom 19. März 2003 2 BvL 9/98, 10/98, 11/98, 12/98, BVerfGE 108, 1, NVwZ 2003, 715).

Auskunft löst für den Stpfl. einen Vorteil aus

Der Annahme, dass die Auskunft für den Stpfl. einen über das „normale“ Besteuerungsverfahren hinausgehenden Vorteil auslöst, an den eine Gebührenpflicht ge-

knüpft werden kann, ist zu folgen. Denn die Auskunft dient nicht der Verwirklichung des staatlichen Steueranspruchs, sondern ermöglicht mit der durch die Auskunft verbundenen **Rechtssicherheit** steuerliche Planungen des Stpfl. Dies stellt einen auch in Geldeswert messbaren Vorteil dar, an dessen Gewährung eine Gebührenpflicht geknüpft werden kann. Der in der Auskunft liegende Wert ist mit dem Wert einer Leistung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe vergleichbar. Zudem durfte der Gesetzgeber auch in die Erwägung einbeziehen, dass die Auskunftserteilung zu einem zusätzlichen Einsatz personeller und sachlicher Ressourcen führt (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 17. März 2010 1 K 661/08, EFG 2010, 1284).

Gebühr auch der Höhe nach nicht unverhältnismäßig

Da demnach die Festsetzung der Gebühr dem Grunde nach nicht zu beanstanden war, musste sich des FG schließlich noch mit der Höhe der Gebühr befassen. Das Gericht geht im Einklang mit der Rspr. des BVerfG (Urteil vom 19. März 2003 2 BvL 9/98, 10/98, 12/98, BVerfGE 108, 1) davon aus, dass eine Gebühr erst dann verfassungsrechtlich ungerechtfertigt ist, wenn sie in einem „groben Missverhältnis“ zu dem verfolgten Gebührenzweck steht. Im Besprechungsfall sah das Gericht einen Gebührenbetrag von 1 756 € bei einem steuerlichen Interesse von 250 000 € nicht als unverhältnismäßig an. Dies ist auch wegen des Umstandes, dass es sich nur um rund 0,7 v. H. des steuerlichen Interesses handelt, geradezu offenkundig. Im Übrigen erscheint – auch darauf weist das Niedersächsische FG hin – die Anknüpfung der Gebührenhöhe an die steuerliche Bedeutung und an die Vorschriften des Gerichtskostengesetzes vertretbar. Jedenfalls ist der **Gestaltungsspielraum**, der dem Gesetzgeber beim Erlass **typisierender Gebührenregelungen** zusteht, nicht überschritten. Es hält sich im zulässigen Rahmen, dem Stpfl. Gebühren in der Höhe abzuverlangen, die sich an potenziellen Gerichtsgebühren mit einem vergleichbaren Gegenstandswert orientieren. Schließlich entspricht die daraus folgende Rechtssicherheit dem Interesse an einer möglichen Prozessvermeidung. Dem gleichwohl fortbestehenden Risiko, dass die FinVerw. die steuerliche Gestaltung trotz der Auskunft nicht billigt, wird dadurch Rechnung getragen, dass – anders als im gerichtlichen Verfahren – nur eine einfache Gebühr zum Ansatz kommt. Die Grenze zu einem verfassungswidrigen „groben Missverhältnis“ ist selbst dann nicht überschritten, wenn einer vergleichsweise hohen Gebühr infolge des steuerlichen Interesses ein vergleichsweise geringer Arbeitsaufwand des FA gegenübersteht (so aber wohl Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Tz. 67). Der Gesetzgeber durfte auch bei der Höhe der Gebühr an den Vorteil der Auskunft anknüpfen. Ausgehend von der von der FinVerw. vorgesehenen Begrenzung des Gegenstandswert auf 30 Mio. € (AEAO Nr. 4.2.4 zu § 89) ergibt sich eine **Höchstgebühr** von 91 459 €, die wiederum rund 0,3 v. H. des individuellen Interesses an der Auskunft beträgt. Dies dürfte für die Annahme eines groben Missverhältnisses kaum ausreichen. In diesem Sinne hat das Niedersächsische FG nunmehr auch in einem Beschluss vom 16. Juli 2010 10 V 101/10 (Juris) entschieden.

Konsequenzen für die Praxis

Ausgehend von den bisher ergangenen Entscheidungen spricht Manches dafür, dass die für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft anfallenden Gebühren – übrigens unabhängig davon, ob die Auskunft der Rechtsansicht des Stpfl. entspricht – verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sind. Eine endgültige Klärung wird jedoch erst durch weitere Judikatur erfolgen. Da das Niedersächsische FG im Besprechungsfall die Revision zugelassen

hat, könnte eine weitere Klärung zunächst durch den BFH erfolgen. Sollte Revision eingelegt werden, lägen für ähnlich gelagerte Fälle schließlich auch die Voraussetzungen für ein Ruhen von Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO vor.

– Vorsitzender Richter am FG Dr. Klaus J. Wagner –

678 Keine Wiedereinsetzung nach § 110 Abs. 1 AO, wenn Steuerberater die Einspruchsfrist bewusst verstreichen lässt

Finanzgericht Köln, Urteil vom 28. April 2010 7 K 3373/08 – rechtskräftig.

Verzichtet ein steuerlicher Berater trotz Kenntnis der im Fristenkontrollbuch ordnungsgemäß und zutreffend notierten Einspruchsfrist auf die Erhebung eines Einspruchs, weil er fehlerhaft davon ausgeht, dass der Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen und daher auch nach Ablauf der Einspruchsfrist in vollem Umfang änderbar sei, so ist die Fristversäumnis im Rahmen des § 110 Abs. 1 AO nicht entschuldigt.

AO § 110 Abs. 1 Satz 1 und 2, § 164 Abs. 2.

Die Beteiligten streiten über die Zulässigkeit von Einsprüchen gegen die ESt-Bescheide für 2005 und 2006.

Der steuerlich beratene Kl. wurde in den Streitjahren mit seiner Ehefrau zusammen zur ESt veranlagt. Mangels Abgabe von Steuererklärungen setzte der Bekl. die ESt im Schätzungswege mit Bescheiden vom 5. Juli 2007 (für 2005) bzw. 13. Mai 2008 (für 2006) fest. Der Bescheid für 2005 stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Mit Bescheid vom 13. Mai 2008 wurde der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben.

Mit Schreiben vom 1. Juli 2008 erhob der von seinem Steuerberater vertretene Kl. Einspruch gegen die Bescheide vom 13. Mai 2008 und beantragte mit Blick auf die versäumte Einspruchsfrist die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO. Zur Begründung trug er im Wesentlichen vor, dass der seinerzeit zuständige Steuerberater die jeweiligen Einspruchsfristen nach Erhalt der Steuerbescheide ordnungsgemäß in das Fristenkontrollbuch eingetragen habe. Dabei habe er fehlerhaft vermerkt, dass die Bescheide vom 13. Mai 2008 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stünden. In der Folgezeit sei der Steuerberater unerwartet erkrankt und habe sich in einer schlechten seelischen Verfassung befunden. Erst nach Ablauf der Einspruchsfristen habe sich der fehlerhafte Vermerk hinsichtlich des Vorbehalts der Nachprüfung herausgestellt. Bei diesem Vermerk handele es sich um ein entschuldbares Büroversehen des zuständigen Steuerberaters, zumal die Fristenverwaltung insgesamt ordnungsgemäß erfolgt sei. Vor Ablauf der Einspruchsfristen hätten die anderen Mitarbeiter des Steuerbüros auf das Fristenkontrollbuch und die dort notierten Fristen zurückgegriffen. Auf die Einlegung eines Einspruchs sei alleine wegen des Vermerks über den Vorbehalt der Nachprüfung und die potentielle Änderbarkeit nach § 164 Abs. 2 AO verzichtet worden.

Der Bekl. verwarf die Einsprüche wegen Versäumnung der Einspruchsfrist als unzulässig und lehnte eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ab. Mit seiner Klage verfolgt der Kl. sein ursprüngliches Begehren weiter.

Aus den Gründen:

Die Klage ist unbegründet.

Der Bekl. hat die Einsprüche des Kl. zu Recht als unzulässig verworfen. Die dem steuerlichen Berater am 14. Mai 2008 für die Jahre 2005 und 2006 zugegangenen ESt-Bescheide vom 13. Mai 2008 sind bestandskräftig geworden, da sie mit den Einsprüchen vom 1. Juli 2008 nicht innerhalb der einmonatigen Einspruchsfrist gem. § 355 AO angefochten worden sind. Die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung nach § 110 AO sind nicht gegeben.

Nach § 110 Abs. 1 AO ist eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Jemand ist „ohne Verschulden“ daran verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, wenn er die für einen gewissenhaft und sachgemäß handelnden Verfahrensbeteiligten gebotene und ihm nach den Umständen zumutbare Sorgfalt beachtet hat (vgl. etwa BFH-Urteile vom 9. August 2000 I R 33/99, BFH/NV 2001, 410; vom 4. März 1998 XI R 44/97, BFH/NV 1998, 1056; vom 11. August 1993 II R 6/91, BFH/NV 1994, 440). Maßgebend ist dabei die einem gewissenhaften Beteiligten nach den Umständen objektiv zumutbare Sorgfalt. Jedes Verschulden, auch eine einfache Fahrlässigkeit, schließt die Wiedereinsetzung aus (vgl. BFH-Beschluss vom 24. September 1985 III B 3/85, BFH/NV 1986, 190).

Nach ständiger Rspr. des BFH kann wegen eines unverschuldeten Rechtsirrtums eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden, wenn sich der Irrtum auf die Frist selbst, auf die Form der Fristwahrung oder auf andere ähnliche Verfahrensfragen bezieht (vgl. etwa BFH-Urteil vom 29. November 2006 VI R 48/05, BFH/NV 2007, 861). Ein Irrtum über materielles Recht kann hingegen nach ganz überwiegender Meinung grundsätzlich keine Wiedereinsetzung begründen. Denn in diesen Fallgestaltungen wird dem Stpfl. zugemutet, sich ausreichend zu informieren (vgl. BFH-Urteile vom 3. Juli 1986 IV R 133/84, BFH/NV 1986, 717; vom 14. September 1999 III R 78/97, BFHE 189, 273, BStBl II 2000, 37; BFH-Beschluss vom 22. Juli 1991 III B 22/91, BFH/NV 1992, 257). Ausnahmsweise kommt eine Wiedereinsetzung auch bei einem Irrtum über materielles Recht in Betracht, wenn sich die Rechtslage als in hohem Maße unsicher erweist und es auf Grund rechtlich vertretbarer Erwägungen unterlassen wurde, den Rechtsbehelf fristgerecht einzulegen und darüber hinaus trotz der Unsicherheit die Zweifel über die bestehende Frist bzw. die Möglichkeiten der Fristwahrung auch durch die zumutbare Ausschöpfung bestehender Informationsmöglichkeiten nicht ausgeräumt werden konnten (vgl. BFH-Urteile vom 27. August 1998 III R 47/95, BFHE 187, 134, BStBl II 1999, 65; vom 20. Juni 1985 IV R 17/83, BFH/NV 1987, 343; vom 14. September 1999 III R 78/97, BFHE 189, 273, BStBl II 2000, 37; BFH-Beschluss vom 28. August 2003 VII B 98/03, BFH/NV 2004, 376; Rätke in Klein, AO, 10. Aufl., § 110 Rz. 15).

Es kann dahinstehen, ob die bewusste Versäumnis einer zutreffend erfassten Einspruchsfrist einen Wiedereinsetzungsgrund i. S. des § 110 Abs. 1 AO darstellt

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze, die sich der Senat zu eigen macht, kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht in Betracht. Dabei kann dahinstehen, ob die bewusste und lediglich auf Grund der fehlerhaften Annahme eines Vorbehalts der Nachprüfung erfolgte Versäumnis einer im Fristenkontrollbuch zutreffend erfassten Einspruchsfrist überhaupt einen Wiedereinsetzungsgrund i. S. des § 110 Abs. 1 AO darstellt (vgl. dazu etwa Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 110 AO Rz. 48; Klemm, NVwZ 1989, 102, 103 ff., jeweils m. w. N.).

Denn jedenfalls liegt ein Verschulden des steuerlichen Beraters vor, das dem Kl. nach § 110 Abs. 1 Satz 2 AO zuzurechnen ist. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass Irrtümer über das Wesen einer Frist oder über

materielles Recht grundsätzlich keine Wiedereinsetzung begründen können (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 12. Juni 2007 VI B 14/07, BFH/NV 2007, 1626; BFH-Urteile vom 27. August 1998 III R 47/95, BFHE 187, 134, BStBl II 1999, 65; vom 14. Dezember 1989 III R 116/85, BFH/NV 1990, 530, jeweils m. w. N.; Rätke in Klein, AO, 10. Aufl., § 110 Rz. 18). Fristen sollen den Beteiligten Gelegenheit geben, sich über die materielle Rechtslage zu informieren. Wer sich nicht zutreffend informiert, obwohl ihm dies möglich und zumutbar wäre, und deshalb eine Frist versäumt, ist nicht ohne Verschulden an einem rechtzeitigen Handeln gehindert. Dementsprechend können auch nur solche Tatsachenirrtümer eine Fristversäumnis entschuldigen, die selbst bei Wahrung der möglichen und zumutbaren Sorgfalt nicht zu vermeiden waren (vgl. BFH-Beschluss vom 12. Juni 2007 VI B 14/07, BFH/NV 2007, 1626 m. w. N.). Der Irrtum eines Steuerberaters, ein Steuerbescheid sei unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen, kann die (bewusste) Versäumnis der Einspruchsfrist nicht entschuldigen (vgl. Rätke in Klein, AO, 10. Aufl., § 110 Rz. 18 a. E.).

Denn die bewusste Nichteinlegung eines Einspruchs durch einen steuerlichen Berater auf Grund der (fehlerhaften) Annahme, der Steuerbescheid stehe unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und sei daher auch noch nach Ablauf der Einspruchsfrist änderbar, kann eine Fristversäumnis nicht entschuldigen

Vorliegend wurde der Ablauf der Einspruchsfrist vom steuerlichen Berater des Kl. zutreffend im Fristenkontrollbuch erfasst. Ein Einspruch wurde jedoch mit Blick auf den fehlerhaften Vermerk über den Vorbehalt der Nachprüfung und in Kenntnis des Fristablaufs bewusst nicht eingelegt. Vor diesem Hintergrund waren der steuerliche Berater bzw. die Mitarbeiter der Steuerberatungsgesellschaft nicht ohne ein Verschulden gehindert, die Einspruchsfrist einzuhalten. Sie haben die ihnen bekannte Einspruchsfrist vielmehr bewusst und damit zumindest fahrlässig verstreichen lassen.

Der vom Kl. vorgetragene Umstand, dass der Steuerberater bzw. die Mitarbeiter der Steuerberatungsgesellschaft in diesem Zusammenhang davon ausgegangen waren, dass die Steuerbescheide auch noch nach dem Ablauf der Einspruchsfrist gem. § 164 Abs. 2 AO in vollem Umfang geändert werden konnten und dass die Eintragung des Vorbehalts der Nachprüfung in das Fristenkontrollbuch auf einer fehlerhaften Handhabung des für die Fristenverwaltung verwendeten Programms beruhte, kann die bewusste Versäumnis der im Fristenkontrollbuch ordnungsgemäß notierten Einspruchsfrist nicht entschuldigen. Es sind auch keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass ausnahmsweise die Voraussetzungen für eine unverschuldete Fristversäumnis vorliegen. Insbesondere war die Rechtslage nicht in hohem Maße unsicher und der Kl. bzw. dessen steuerlicher Berater auf Grund dessen gehindert, fristgerecht Einspruch einzulegen (vgl. dazu insgesamt etwa BFH-Urteile vom 14. Dezember 1989 III R 116/85, BFH/NV 1990, 530; vom 20. Juni 1985 IV R 17/83, BFH/NV 1987, 343; BFH-Beschluss vom 20. April 2000 X S 10/99, BFH/NV 2001, 166).

Dem steht auch eine Erkrankung bzw. eine erhebliche seelische Belastung des seinerzeit für den Kl. zuständigen Steuerberaters nicht entgegen. Denn zum Einen war der für den Kl. zuständige Steuerberater in einer Steuerberatungsgesellschaft mit mehreren Berufsträgern tätig, so dass die anderen Berufsträger im Fall einer Erkrankung des Steuerberaters zumindest zur Vornahme fristwahrender Maßnahmen – wozu auch die Einlegung von Rechtsbehelfen zählt – angehalten waren (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 13. Oktober 2006 X R 4/06, BFH/NV 2007, 253). Zum Anderen trat die Erkrankung erst auf, nachdem der Steuerberater die Steuerbescheide bereits erhalten und die – auch für die anderen Mitarbeiter ersichtlichen – (zutreffenden)

Einspruchsfristen sowie den (fehlerhaften) Vermerk über den Vorbehalt der Nachprüfung in das Fristenkontrollbuch eingetragen hatte. Vor diesen Hintergründen ist insbesondere nicht erkennbar, dass die Wahrung der Einspruchsfristen oder die Bestellung eines Vertreters unzumutbar waren (vgl. dazu etwa BFH-Beschluss vom 22. Juli 1999 III B 22/91, BFH/NV 1992, 257).

679 **Grobes Verschulden bei Kenntnis steuererheblicher Tatsachen aus anderem Steuerfall**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 3. März 2010 5 K 1460/06 B – rechtskräftig.

Setzt ein mit der Erstellung der ESt-Erklärung betrauter Steuerberater einen Verlust i. S. des § 17 EStG nicht an, obwohl ihm die Tatsache der Veräußerung der GmbH-Anteile in Folge der Vertretung der GmbH bekannt war oder hätte bekannt sein müssen, so kommt eine nachträgliche Änderung des ESt-Bescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO wegen eines groben Verschuldens des Stpfl. nicht in Betracht.

AO § 173 Abs. 1 Nr. 2.

Aus den Gründen:

Nachträgliche Berücksichtigung des Veräußerungsverlustes i. S. von § 17 EStG scheitert am groben Verschulden der Klin., ...

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Stpfl. kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt, weil die Nichtberücksichtigung des Veräußerungsverlustes im ESt-Bescheid auf einem groben Verschulden der Klin. beruht. Dabei kann der Senat offen lassen, ob die Klin. selbst grob schuldhaft gehandelt hat. Denn es lag in jedem Fall ein grobes Verschulden der sie und die GmbH betreuenden Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft vor, welches der Klin. nach der ganz überwiegenden Auffassung in Rspr. und Schrifttum, der sich der Senat anschließt, zuzurechnen ist (vgl. Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 AO Tz. 83 m. w. N.).

... weil der die GmbH und die Klin. vertretenden Steuerberatungsgesellschaft die Anteilsveräußerung vor der Erstellung der ESt-Erklärung bekannt war

Grob fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt, zu der er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und im Stande ist, in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 AO Tz. 76a m. w. N.). Die Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft hat bis zum 31. März 2002 sowohl die steuerrechtlichen Angelegenheiten der GmbH als auch der Klin. erledigt. Wie sich aus den von dem Bkl. überlassenen Auszügen aus dem von der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft erstellten Jahresabschluss der GmbH zum 31. Dezember 1999 ergibt, war der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft spätestens im Januar 2001 bekannt, dass die Klin. ihre Geschäftsanteile veräußert hatte. Aus den detaillierten Angaben in Tz. 28 des Jahresabschlusses lässt sich ersehen, dass der notarielle Vertrag vom 18. Mai 2000 bei der Erstellung des Jahresabschlusses vorgelegen haben muss.

Sachbearbeiter hätte die Berücksichtigung des Verlustes durch einen Aktenvermerk in der Akte der Klin. sicherstellen müssen

Das hätte den zuständigen Sachbearbeiter in jedem Fall dazu veranlassen müssen, durch einen entsprechenden Vermerk in der Akte der Klin. sicherzustellen, dass ein Veräußerungsgewinn oder -verlust bei der Erstellung der ESt-Erklärung 2000 berücksichtigt werden würde (s. zu den Anforderungen an die Sorgfalt auch BFH-Urteil vom 3. Dezember 2009 VI R 58/07, BFHE 227, 365, BStBl II 2010, 531). Wie sich aus der Stellungnahme der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft ergibt, hat der Sachbearbeiter dies unterlassen. Diese Verpflichtung hätte den Sachbearbeiter der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft auch dann getroffen, wenn der notarielle Vertrag bei der Erstellung des Jahresabschlusses nicht vorgelegen haben sollte. Denn ausweislich der zitierten Tz. 28 des Jahresabschlusses waren Einzelheiten zu der Anteilsübertragung bekannt. Sofern noch Unklarheiten hinsichtlich der Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns oder -verlustes bestanden haben sollten, wäre es Aufgabe des Sachbearbeiters gewesen, dies zu ermitteln und durch einen entsprechenden Vermerk in der Akte der Klin. die Berücksichtigung dieses Gewinns oder Verlustes bei der Erstellung der ESt-Erklärung 2000 sicherzustellen.

Ohne Erfolg beruft sich die Klin. darauf, dass der Sachbearbeiter der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft deshalb nicht grob fahrlässig gehandelt habe, weil der Vorgang der Anteilsveräußerung für die GmbH erst bei der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2000 Bedeutung erlangt hätte. Dies mag zwar zutreffen, entlastet den handelnden Sachbearbeiter aber deshalb nicht, weil er seine Sicht nicht nur auf die damals von ihm betreute GmbH hätte beschränken dürfen. Es wäre – wie ausgeführt – seine Aufgabe gewesen, rechtzeitig sicherzustellen, dass alle steuerrechtlichen Folgen der Anteilsveräußerung bei allen von der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft betreuten Beteiligten korrekt berücksichtigt werden. Denn nur in diesem Fall erfolgt eine umfassende steuerrechtliche Beratung, die ein Steuerberater insbesondere dann zu erbringen hat, wenn er nicht nur damit betraut ist, die steuerlichen Angelegenheiten einer GmbH zu besorgen, sondern auch diejenigen der Gesellschafter. Selbst wenn die steuerrechtliche Betreuung der GmbH einerseits und der Gesellschafter andererseits unterschiedlichen Sachbearbeitern obliegt, ist durch entsprechende organisatorische Maßnahmen sicherzustellen, dass keine Informationen verloren gehen, so z. B. durch die geschilderte Anfertigung von Aktenvermerken. Indem der Sachbearbeiter der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft dies missachtet hat, hat er die ihm obliegenden Pflichten in besonders hohem Maße verletzt (vgl. BFH-Urteil vom 3. Dezember 2009 VI R 58/07, BFHE 227, 365, BStBl II 2010, 531).

680 **Aufrechnungsbefugnis des FA bei Freigabe des Neugeschäftsbetriebs durch den Insolvenzverwalter**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 19. Mai 2010 1 K 2014/06 – rechtskräftig.

Der Verrechnung des USt-Guthabens des Insolvenzschuldners aus einem vom Insolvenzverwalter frei gegebenen Neugeschäftsbetrieb mit Insolvenzforderungen des FA steht ein Aufrechnungsverbot nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO nicht entgegen.

AO § 226; InsO § 35, § 55, § 96 Abs. 1 Nr. 1.

Mit Beschluss des AG vom 1. September 2000 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Kl. eröffnet. Der Insolvenzverwalter wies mit Schreiben vom 12. November 2004 an den Kl. darauf hin, der Kl. habe im Zuständigkeitsbereich des FA A nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 5. August 2004 einen neuen Geschäftsbetrieb aufgenommen und sei selbständig tätig. Zur Vermeidung von Masseverbindlichkeiten gem. § 55 InsO gebe er, der Insolvenzverwalter, den Neugeschäftsbetrieb aus der Insolvenzmasse vorbehaltlos frei. Von dieser Freigabe sei lediglich der Anspruch des Neuerwerbs ausgeschlossen, soweit es sich dabei um den Gewinn des Unternehmens nach Ertragsteuern handle.

Der Bekl. verrechnete ein USt-Guthaben des Kl. aus der USt-Voranmeldung September 2005 vom 10. November 2005 i. H. v. 2 247,93 € mit Insolvenzforderungen (LSt November/Dezember 1999 und März 2000). Im Anschluss hieran streiten die Beteiligten um die Rechtmäßigkeit des Abrechnungsbescheids vom 30. Juni 2006, mit dem das FA festgestellt hat, dass der Erstattungsanspruch aus der USt-Voranmeldung auf die genannten Insolvenzforderungen umbucht worden und damit erloschen sei.

Der Kl. macht geltend, dass die Verrechnung von Vorsteuererstattungsansprüchen aus jüngerer Zeit gegen Altforderungen aus der Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO unzulässig sei.

Aus den Gründen:

Die Klage ist unbegründet. . . .

Gemäß § 226 AO gelten für die Aufrechnung mit Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis sowie für die Aufrechnung gegen diese Ansprüche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts sinngemäß, soweit nichts anderes bestimmt ist. Die Aufrechnung bestimmt sich mithin nach §§ 387 ff. BGB sowie für den Fall des Insolvenzverfahrens nach den §§ 94 bis 96 InsO. . . .

Der Bekl. hat unstreitig nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Aufrechnung gegenüber dem Kl. erklärt. Die Voraussetzungen für eine Aufrechnung nach § 387 BGB (Gleichartigkeit und Gegenseitigkeit) lagen vor.

Es bestand auch kein Aufrechnungsverbot.

Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO gilt nur, soweit Erstattungsanspruch aus dem Neuerwerb zur Insolvenzmasse gehört

Die Aufrechnung ist im Streitfall nicht gem. § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO unzulässig. Nach dieser Vorschrift ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist. Im Streitfall würde dies voraussetzen, dass es sich bei dem Erstattungsanspruch des Kl. aus der USt-Voranmeldung September 2005 um einen Anspruch handelt, der gem. § 35 InsO in der bis zum 30. Juni 2007 geltenden Fassung – a. F. – von der Insolvenzmasse umfasst wird. Zur Insolvenzmasse gehört nach § 35 InsO a. F. das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt. Ein etwaiger Neuerwerb des Schuldners ist daher grundsätzlich in die Insolvenzmasse einbezogen, was insbesondere bei selbständig Tätigen – wie vorliegend dem Kl. – zu Schwierigkeiten führt, weil zunächst sämtliche Einkünfte ohne Abzug für betriebliche Aufwendungen oder persönlichen Bedarf als Neuerwerb Teil der Masse werden (vgl. Lütke in Schmidt, Hamburger Komm. zum Insolvenzrecht, 2. Aufl., § 35 Rz. 58 m. w. N.). Auch eine nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vom Schuldner erworbene Forderung gehört mithin zur Insolvenzmasse. Das gilt insbesondere auch für Steuererstattungs- und Steuervergütungsansprüche, bei denen gem. § 46 Abs. 1 AO der Vor-

behalt des § 36 Abs. 1 InsO von vornherein nicht eingreifen kann (BFH-Urteil vom 15. Dezember 2009 VII R 18/09, BFHE 228, 6, HFR 2010, 612).

Freigabe des Neugeschäftsbetriebs durch den Insolvenzverwalter nach § 35 InsO

Der Insolvenzverwalter ist jedoch berechtigt, bestimmte Massegegenstände freizugeben. Nach § 35 Abs. 2 InsO in der ab 1. Juli 2007 geltenden Fassung (Art. 6 des Gesetzes zur Vereinfachung des Insolvenzrechts, BGBl. I 2007, 509) hat der Insolvenzverwalter, wenn der Schuldner eine selbständige Tätigkeit ausübt oder beabsichtigt, demnächst eine solche Tätigkeit auszuüben, gegenüber dem Schuldner zu erklären, ob Vermögen aus dieser selbständigen Tätigkeit zur Insolvenzmasse gehören soll und ob Ansprüche aus dieser Tätigkeit im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können. Gibt der Insolvenzverwalter nicht die Erklärung ab, dass Vermögen aus jener Tätigkeit des Schuldners nicht zur Insolvenzmasse gehören soll (sog. Freigabe), das betreffende Vermögen also vom Insolvenzbeschluss frei sein soll, fallen die vom Schuldner durch die betreffende Tätigkeit neu erworbenen Forderungen in die Insolvenzmasse. § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO steht dann einer Aufrechnung mit den vorinsolvenzlichen Schulden des Insolvenzschuldners entgegen.

Unterscheidung zwischen „echter“ und „modifizierter“ Freigabe

Hiervon ausgehend hat der BFH mit Urteil vom 15. Dezember 2009 VII R 18/09 (BFHE 228, 6, HFR 2010, 612) entschieden, dass ein vom Schuldner während des Insolvenzverfahrens im Zusammenhang mit einer freiberuflichen Tätigkeit erlangter USt-Vergütungsanspruch in die Insolvenzmasse fällt, wenn er nicht vom Insolvenzverwalter freigegeben worden ist. Zwar war in dem vom BFH zu entscheidenden Fall – wie auch vorliegend – § 35 Abs. 2 InsO noch nicht anzuwenden, weil er erst ab dem 1. Juli 2007 gilt (Art. 6 des Gesetzes zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens, BGBl. I 2007, 509). Der BFH hat jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass auch das bis dahin geltende Insolvenzrecht das (im Wesentlichen richterrechtlich entwickelte) Institut der Freigabe kannte (vgl. BGH-Urteil vom 1. Februar 2007 IX ZR 178/05, HFR 2008, 77). Die sog. „echte“ Freigabe entlässt einen Massegegenstand aus dem Haftungsverband und gibt dem Schuldner die Verfügungsbefugnis zurück. Sie hat konstitutive Wirkung. Ihr Zweck ist die Befreiung der Masse von Masseverbindlichkeiten gem. § 55 InsO, die der Gegenstand verursacht. Eine echte Freigabe wird angenommen, wenn ein Vermögensgegenstand entweder keinen Vermögenswert repräsentiert oder wenn die Kosten der Verwaltung und Verwertung den voraussichtlichen Verwertungserlös übersteigen werden (Andres/Leithaus, InsO, 1. Aufl., § 35 Rz. 8; Uhlenbrock, InsO, 12. Aufl., § 35 Rz. 23 m. w. N.). Daneben gibt es auch eine modifizierte Freigabe, die mit der Vereinbarung verbunden ist, dass der Schuldner die Erlöse aus dem freigegebenen Gegenstand an die Masse abführen muss (vgl. Lütke in Schmidt, Hamburger Komm. zum Insolvenzrecht, 2. Aufl., § 35 Rz. 60 und 62 m. w. N.).

Wirksamkeit der Freigabeerklärung

Im Streitfall ist eine Freigabe des „Neugeschäftsbetriebs“ durch den Insolvenzverwalter erfolgt. Die Freigabe eines zur Masse gehörenden bzw. künftig in diese fallenden Vermögensgegenstandes und dessen Überführung in das insolvenzfreie Vermögen des Schuldners setzt eine Willenserklärung des Insolvenzverwalters voraus, aus welcher sich unmissverständlich dessen Wille zu einem dauernden Verzicht auf die Massezugehörigkeit ergibt (BFH-Urteil vom 15. Dezember 2009 VII R 18/09, BFHE 228, 6, HFR 2010, 612 unter Hinweis auf das BGH-Urteil vom 7. Dezember 2006 IX ZR 161/04, NJW-RR Zivilrecht 2007, 845). Die Freigabe ist nur dann unwirksam, wenn sie offensichtlich

dem Insolvenzszweck, eine gleichmäßige Befriedigung aller Gläubiger herbeizuführen, zuwiderläuft und wenn dies unter allen in Betracht kommenden Gesichtspunkten für einen verständigen Menschen offensichtlich ist (Graf-Schlicker/Kexel, InsO, 2. Aufl., § 35 Rz. 19 m. w. N.). Vorliegend ist durch das Schreiben des Insolvenzverwalters vom 12. November 2004 an den Kl. ausdrücklich eine vorbehaltlose Freigabe des Neugeschäftsbetriebs erfolgt. Von der Freigabe ausgeschlossen wurde lediglich der Anspruch des Neuerwerbs, „soweit es sich um den Gewinn Ihres Unternehmens nach Ertragsteuern handelt“. Diese Einschränkung lässt sich nach Auffassung des Senats nur dahingehend verstehen, dass in die Insolvenzmasse nur das fallen sollte, was – nach Abzug aller Steuern einschließlich der USt – an Gewinn verbleibt. Der Gewinn war auch nur insoweit abzuführen, als es sich um pfändbare Beträge gehandelt hat. Dies ergibt sich insbesondere aus dem in der m. V. vorgelegten Schreiben der RAe A & B vom 15. Oktober 2009, mit welchem dem Kl. eine aktualisierte Einkommensübersicht übersandt worden war.

Abführungsverpflichtung für den Gewinn nach Ertragsteuern hindert Wirksamkeit der Freigabe nicht

Durchgreifende Bedenken gegen die Wirksamkeit der Freigabe ergeben sich für den Senat nicht. Zwar könnte sich vorliegend die Frage stellen, ob tatsächlich eine „echte“ Freigabe mit der Folge vorlag, dass der Neubetrieb insgesamt aus dem Insolvenzbeschluss gelöst wurde, da die Freigabeerklärung insoweit beschränkt war, als der Neuerwerb, soweit es sich um den Gewinn des Unternehmens nach Ertragsteuern handelte, nicht von der Freigabe umfasst sein sollte, und damit der Insolvenzmasse der wirtschaftliche Wert des „Gegenstandes“ gewissermaßen erhalten bleiben sollte (vgl. zur Unterscheidung zwischen „echter“ und „modifizierter“ Freigabe auch FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 6. Dezember 2006 1 K 1950/05, EFG 2007, 328). Gegen eine solche Auslegung spricht jedoch die ausdrücklich „vorbehaltlose“ Freigabe durch den Insolvenzverwalter. Die Abführungsverpflichtung hinsichtlich des Gewinns nach Ertragsteuern stellt demgegenüber im Interesse der Altgläubiger lediglich sicher, dass dem Insolvenzschnuldner aus seiner neuen Tätigkeit im Ergebnis nur das verbleiben soll, was nicht von den Pfändungsschutzbestimmungen erfasst wird.

Die Einkünfte, die ein selbständig tätiger Schuldner nach der Insolvenzeröffnung erzielt, gehören gem. § 35 InsO als Neuerwerb zwar in vollem Umfang ohne Abzug beruflich bedingter Ausgaben zur Insolvenzmasse, andererseits besteht jedoch die Gefahr, dass die Masse mit den damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten belastet wird. Falls der Insolvenzverwalter von der Freigabe keinen Gebrauch macht und die Fortführung der gewerblichen Tätigkeit durch den Insolvenzschnuldner duldet, werden die durch den Neuerwerb begründeten Verbindlichkeiten zu Masseverbindlichkeiten, da insoweit eine Verwaltungshandlung nach § 55 Nr. 1 InsO vorliegt. Dabei setzt sich der Insolvenzverwalter dem Haftungsrisiko des § 60 InsO aus, da der Erhalt der Masse vor dem Zugriff der Neugläubiger und die berechtigten Interessen der „Altgläubiger“ gefährdet sind. Das berechnigte Interesse der Gläubiger, aus der Masse eine Befriedigung ihrer Ansprüche zu erhalten und deshalb möglichst die Entstehung von Verbindlichkeiten zu vermeiden, die das zur Verteilung zur Verfügung stehende Vermögen schmälern, hat jedoch im Rahmen der insolvenzrechtlichen Abwicklung unbedingten Vorrang (s. FG München, Urteil vom 29. Mai 2008 14 K 3613/06, EFG 2008, 1484, Rev. eingelegt, Az. des BFH: XI R 30/08). Auch im Streitfall würde daher die Gefahr bestanden haben, dass die aus der weiteren selbstständigen Tätigkeit des Kl. begründeten Verbindlichkeiten die Insolvenzmasse verpflichten und belasten. Es gibt auch keine Anhaltspunkte dafür, dass der Insolvenzverwalter der Masse mit der Freigabe des „Neugeschäftsbetriebs“ etwaige Vermö-

gensgegenstände oder Betriebsmittel entzogen hätte. Vielmehr deutet zunächst bereits die Verwendung des Begriffs „Neugeschäftsbetrieb“ in der Freigabeerklärung darauf hin, dass nicht die Vermögensgegenstände des alten Betriebs freigegeben wurden. Der Prozessbevollmächtigte des Kl. hat hierzu im Rahmen der m. V. auch ausgeführt, dass seines Wissens sämtliche Vermögensgegenstände (Fahrzeuge, Baumaschinen) des alten Geschäftsbetriebs des Kl. im Rahmen des Insolvenzverfahrens verwertet worden seien. Er hat ferner klargestellt, dass der Kl. selbst keine eigenen Bauleistungen mehr ausführe, sondern sich eher auf dem Geschäftsfeld der Vermittlung bzw. Leitung von Baumaßnahmen betätige, wofür außerdem der Umstand spricht, dass das Unternehmen in der Gewerbeanmeldung nunmehr nicht mehr mit „Holz- und Bautenschutz“, sondern mit „Vermittlung von Baudienstleistungen, Erstellung von Angeboten“ bezeichnet ist, mithin die Nutzung der Vermögensgegenstände des alten Betriebs entbehrlich ist.

Masse wird durch Aufrechnung nicht unangemessen benachteiligt

Dem Kl. ist zuzugestehen, dass durch die Aufrechnung des Bekl. gegen seinen USt-Vergütungsanspruch der Masse auch etwas entzogen wird, weil diese – indirekt über den dadurch verringerten Gewinn nach Ertragsteuern – ggf. nur über einen entsprechend geringeren Neuerwerb verfügen kann. Andererseits hat der Bekl. zutreffend darauf hingewiesen, dass durch den Wegfall der Altforderungen des FA ggf. auch wieder mehr Verteilungsmasse für die übrigen Gläubiger verbleibt. Durch die Freigabe sollten außerdem ersichtlich etwaige USt-Schulden des Kl. aus dem Neugeschäftsbetrieb nicht die Masse belasten. Dies spricht dafür, dass auch etwaige USt-Vergütungsansprüche nicht unmittelbar der Masse zu Gute kommen können. Wenn diese aber nicht in die Insolvenzmasse fallen, steht die Vorschrift des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO der Aufrechnung nicht entgegen (vgl. auch Thüringer FG, Urteil vom 10. April 2008 1 K 757/07, EFG 2008, 1485, Rev. eingelegt Az. des BFH: VII R 35/08; Niedersächsisches FG, Urteil vom 16. Oktober 2009 16 K 250/09, EFG 2010, 311; in beiden Entscheidungen wurde die Aufrechnung von USt-Erstattungsansprüchen des Neuunternehmens des sich in der Wohlverhaltensphase befindlichen Insolvenzschnuldners mit USt-Schulden des insolventen Altunternehmens bejaht).

In diese Richtung weist auch die neuere Rspr. des BFH, nach der USt-Schulden, die daraus resultieren, dass der Schuldner während des Insolvenzverfahrens eine neue Erwerbstätigkeit aufnimmt, indem er durch seine Arbeit und mit Hilfe von nach § 811 Nr. 5 ZPO unpfändbaren Gegenständen steuerpflichtige Leistungen erbringt, nicht nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu den Masseschulden zählen (BFH-Urteil vom 7. April 2005 V R 5/04, BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848). Im Gegenzug dürften aber auch USt-Vergütungsansprüche aus dem Neugeschäftsbetrieb – und sei es mittelbar durch eine Abführungsverpflichtung hinsichtlich des pfändbaren Teils des Gewinns – nicht der Masse zugute kommen. Allerdings konnte der BFH mit Urteil vom 15. Dezember 2009 VII R 18/09 (BFHE 228, 6, HFR 2010, 612) in einem Fall, in dem keine Freigabe erfolgt war, die Frage, ob Steuererstattungsansprüche, die der Schuldner aus einer ohne Nutzung oder Verwertung zur Insolvenzmasse gehörender Vermögensgegenstände betriebenen Tätigkeit erworben hat, vom FA mit Masseverbindlichkeiten verrechnet werden könnten, ausdrücklich unerörtert lassen, da das FA in dem zu entscheidenden Fall eine solche Verrechnung nicht vorgenommen hatte.

Die Revision ist gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen worden, da das Gericht der Frage der Verrechnung von Steuererstattungsansprüchen mit Masseverbindlichkeiten im Fall der Freigabe eines Neugeschäftsbetriebs grundsätzliche Bedeutung beimisst.

681

Voraussetzungen der gesetzlichen Zwangsruhe Ermessensausübung bei Fortsetzung des Einspruchsverfahrens

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 28. April 2010 2 K 77/09 – rechtskräftig.

Die gesetzliche Zwangsruhe i. S. von § 363 Abs. 2 Satz 2 AO kann nicht unter Hinweis auf die Entscheidung der Vorinstanz oder den voraussichtlichen Ausgang des Verfahrens vor dem BFH durchbrochen werden.

Bei bloßer Übernahme von seitens der OFD vorgegebenen Musterschreiben und -entscheidungen liegt keine ordnungsgemäße Ermessensausübung i. S. von § 363 Abs. 2 Satz 4 AO vor.

AO § 363 Abs. 2 Satz 2 und 4, § 367; FGO § 74.

Die ESt-Bescheide der Streitjahre vom 13. November 2008 ergingen unter Hinweis auf § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig im Hinblick auf die beschränkte Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen, die Nichtberücksichtigung pauschaler WK bzw. BA in Höhe der steuerfreien Aufwendungsentschädigung für Mitglieder des Bundestages und der Anwendung des § 24b EStG. Der ESt-Bescheid für 2006 erging darüber hinaus vorläufig im Hinblick auf die Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten als SA.

Gegen diese Bescheide legten die Kl. Einspruch ein. Sie machten geltend, der Vorläufigkeitsvermerk der angefochtenen Bescheide sei nicht hinreichend bestimmt, nicht hinreichend verständlich und nicht hinreichend umfassend formuliert. Wegen der daraus folgenden möglichen Nichtigkeit der ESt-Bescheide sei im Hinblick auf das beim BFH anhängige Revisionsverfahren unter dem Az. III R 39/08 das Einspruchsverfahren daher ruhend zu stellen. Zudem sei das Ruhen des Verfahrens auf Grund weiterer anhängiger Verfahren hinsichtlich des Abzuges geleisteter Rentenversicherungsbeiträge als vorweg genommene WK sowie der Kürzung des SA-Höchstbetrages um steuerfreie Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Rentenversicherung geboten. Der Bekl. – das FA – nahm hierzu unter Verwendung eines von der OFD vorgegebenen Musterschreibens ablehnend Stellung. Das Revisionsverfahren III R 39/08 sei für die vorliegenden Einsprüche nicht entscheidungserheblich, da sich der Vorläufigkeitsvermerk nicht mehr auf einzelne Verfahren beziehe und gegenüber der Formulierung, über die der BFH zu entscheiden habe, eine verfahrensrechtliche Besserstellung beinhalte. Selbst wenn der BFH die Unwirksamkeit des Vorläufigkeitsvermerks bestätigen sollte, werde die FinVerw. hieraus keine negativen Folgen ziehen. Ohnehin sei die Nichtigkeit der Steuerbescheide auf Grund eines unwirksamen Vorläufigkeitsvermerks nicht denkbar. Es sei beabsichtigt, eine Teileinspruchsentscheidung zu erlassen. Vorsorglich werde gem. § 363 Abs. 2 Satz 4 AO die Fortsetzung des Verfahrens erklärt.

Die Kl. nahmen ihren Einspruch nicht zurück und wiesen hinsichtlich einer möglicherweise ergehenden Teileinspruchsentscheidung erneut auf das vor dem BFH anhängige Verfahren hin. Gleichwohl erließ das FA unter dem 17. Februar 2009 Teileinspruchsentscheidungen. Es entschied dabei nicht über die Nichtabziehbarkeit von Beiträgen zur Rentenversicherung als vorweg genommene WK, die Kürzung des SA-Höchstbetrages um steuerfreie Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Rentenversicherung und die einfachgesetzliche Auslegung der Normen, hinsichtlich derer die angefochtenen Bescheide wegen verfassungsrechtlicher Fragestellungen teilweise für vorläufig erklärt worden sind. Soweit über die Einsprüche entschieden wurde, wies das FA diese als unbegründet zurück. Das FA verwendete hierzu erneut eine Dokumentvorlage der OFD. Darin werden die bisherigen Ausführungen des FA vertieft, ohne

näher auf die Fortsetzungsmitteilung nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO einzugehen.

Hiergegen richtet sich nunmehr die Klage. Die Teileinspruchsentscheidungen seien bereits nichtig. Es müsse sich aus der Teileinspruchsentscheidung die Höhe der Steuer, über die entschieden werde, zweifelsfrei ergeben. Die Teileinspruchsentscheidungen seien isoliert aufzuheben. Denn auf Grund des vor dem BFH anhängigen Verfahrens III R 39/08 seien die Voraussetzungen der gesetzlichen Zwangsruhe erfüllt. Die Fortsetzungsmitteilung des FA sei nicht ermessensgerecht. Es sei Sinn und Zweck des § 363 Abs. 2 AO, die FA und die Gerichte zu entlasten und die entsprechenden Verfahren rationell bearbeiten zu können. Das FA habe keine Ermessenserwägungen angestellt und sich dementsprechend nicht mit dem Sinn der Vorschrift auseinander gesetzt.

Die Kl. beantragen, die Teileinspruchsbescheide vom 17. Februar 2009 aufzuheben. Der Bekl. beantragt sinngemäß, das Verfahren bis zur Entscheidung des BFH über die unter dem Az. III R 39/08 anhängige Revision auszusetzen.

Die Teileinspruchsentscheidungen seien nicht nichtig. Vor Erlass der Teileinspruchsentscheidungen sei das Ruhen des Verfahrens nicht in Betracht gekommen. Nunmehr sei es aber geboten, das Klageverfahren bis zur Entscheidung des BFH in der Sache III R 39/08 gem. § 74 FGO auszusetzen, da der BFH auch über die Frage der Zulässigkeit von Teileinspruchsentscheidungen zu befinden habe.

Aus den Gründen:

Die Klage hat Erfolg.

1. Die Klage ist zunächst zulässig.

a) Dem steht der Umstand, wonach die Kl. lediglich die Aufhebung der Teileinspruchsentscheidungen begehren, nicht entgegen.

Erhebt der Stpfl. gegen einen an ihn gerichteten Bescheid Klage vor dem FG, erweist sich dieser Bescheid im Klageverfahren als rechtswidrig und verletzt er den Kl. in seinen Rechten, so hebt das Gericht gem. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht nur – ganz oder teilweise den angefochtenen Bescheid auf, sondern auch die hierzu ergangene außergerichtliche Rechtsbehelfsentscheidung. Die Aufhebung allein der Rechtsbehelfsentscheidung kommt regelmäßig nicht in Betracht. Der Stpfl. wird in erster Linie durch den zugrundeliegenden Steuerbescheid belastet, nicht zusätzlich oder gar allein durch die Einspruchsentscheidung. Beide bilden insoweit eine Verfahrenseinheit. Gegenstand der Anfechtungsklage ist demzufolge der ursprüngliche VA in der Gestalt, die er durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gefunden hat (§ 44 Abs. 2 FGO). Ausnahmsweise kann zwar auch allein die Rechtsbehelfsentscheidung aufgehoben werden. Allerdings kommt dies nur dann in Betracht, wenn der Kl. lediglich durch diese Entscheidung beschwert und damit in seinen Rechten verletzt ist. Voraussetzung für die isolierte Aufhebung der Rechtsbehelfsentscheidung ist in Fällen der Anfechtungsklage überdies, dass der Kl. einen entsprechenden – eingeschränkten – Antrag gestellt hat (BFH-Urteil vom 19. Mai 1998 I R 44/97, BFH/NV 1999, 314 m. w. N.). Ein solcher Klageantrag setzt ein besonderes rechtliches Interesse des Kl. an der Wiederholung des Vorverfahrens voraus (BFH-Urteil vom 19. August 1982 IV R 185/80, BFHE 136, 445, BStBl II 1983, 21).

Dies vorausgeschickt ist die Klage auf isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidungen ausnahmsweise zulässig. Das besondere Rechtsschutzinteresse der Kl. beruht auf dem Umstand, dass gem. § 363 Abs. 3 AO die Ablehnung des Ruhen des Verfahrens nur durch die Klage gegen die Einspruchsentscheidung geltend gemacht werden kann

(vgl. BFH-Urteil vom 26. September 2006 X R 39/05, BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222). Zudem sehen sich die Kl. durch den Erlass der Teileinspruchsentscheidung als solcher beschwert.

b) Auch die von den Kl. geltend gemachte Nichtigkeit der Teileinspruchsentscheidungen spricht nicht gegen die Zulässigkeit. Aufgrund der schwierigen Abgrenzung zwischen Rechtswidrigkeit und Nichtigkeit eines VA hat es die Rspr. stets zugelassen, einen sich als nichtig erweisenden VA (auch) mit der Anfechtungsklage anzugreifen (BFH-Urteil vom 19. August 1999 IV R 34/98, BFH/NV 2001, 409 m. w. N.).

2. Die Klage ist auch begründet. Die Teileinspruchsentscheidungen sind rechtswidrig und verletzen die Kl. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Voraussetzungen der gesetzlichen Zwangsruhe waren erfüllt

a) Die Einspruchsverfahren haben gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO insgesamt geruht. Das FA war im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens zwar berechtigt, eine Entscheidung über die Fortsetzung des Einspruchsverfahrens gem. Abs. 2 Satz 4 dieser Vorschrift zu treffen. Dieses Ermessen hat es aber im Streitfall nicht gehörig ausgeübt.

aa) Ist wegen der Verfassungsmäßigkeit einer Rechtsnorm oder wegen einer Rechtsfrage ein Verfahren beim EuGH, beim BVerfG oder bei einem obersten Bundesgericht anhängig und wird der Einspruch hierauf gestützt, ruht das Einspruchsverfahren insoweit; dies gilt nicht, soweit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO die Steuer vorläufig festgesetzt wurde (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO). Voraussetzung dieser sog. gesetzlichen Zwangsruhe ist mithin, dass sich ein Einspruchsführer zur Begründung seines Einspruchs auf ein bei einem der genannten Gerichte anhängiges Verfahren beruft, das noch nicht abgeschlossen ist (BFH-Beschluss vom 25. November 2003 II B 68/02, BFH/NV 2004, 462). Ferner muss dieses anhängige Musterverfahren für das Einspruchsverfahren von präjudizieller Bedeutung sein und daher eine auch in dem Einspruchsverfahren entscheidungserhebliche Rechtsfrage betreffen (BFH-Urteil vom 26. September 2006 X R 39/05, BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222). Diese Voraussetzungen sind für das vor dem BFH anhängige Revisionsverfahren III R 39/08, auf welches sich die Kl. bereits im Einspruchsverfahren beriefen, erfüllt. Ausweislich der Beilage Nr. 4/2009 zum BStBl II 2010, 20 hat der BFH in dem genannten Verfahren über folgende Fragen zu entscheiden: „Sind die Vorläufigkeitsvermerke in den ESt-Bescheiden nicht hinreichend bestimmt, nicht verständlich, nicht hinreichend umfassend formuliert und vermitteln somit nicht den verfassungsrechtlich garantierten effektiven Rechtsschutz? Ist ein ESt-Bescheid insgesamt nichtig, wenn der darin enthaltene Vorläufigkeitsvermerk unwirksam ist? Sind die Voraussetzungen für den Erlass eines Teil-Einspruchsbescheides erfüllt?“

Entgegen der Ansicht des FA sind die vor dem BFH geltend gemachten Fragen durchaus für das Verfahren der Kl. entscheidungserheblich. Dies wird schon aus der Frage deutlich, ob die evtl. Unwirksamkeit eines Vorläufigkeitsvermerks die Nichtigkeit des Bescheids nach sich zieht. Sollte dies der Fall sein, wären auch die Bescheide der Kl. nichtig und damit unwirksam. Die Frage ist damit gleichsam für den Streitfall von Bedeutung.

Ausweislich des Gesetzeswortlauts des § 363 Abs. 2 Satz 2 AO spielt es für die gesetzliche Zwangsruhe keine Rolle, in welchem Sinne der BFH voraussichtlich entscheiden wird. Der Eintritt der Zwangsruhe wird nicht in das Ermessen des FA gestellt, sondern ist nur von der Anhängigkeit der zu entscheidenden Frage bei einem der genannten Gerichte, der Entscheidungserheblichkeit und der Berufung der Stpfl. auf das Verfahren abhängig. Soweit das FA argumentiert, es könne nicht ernsthaft vertreten werden, die

Unwirksamkeit des Vorläufigkeitsvermerks ziehe die Nichtigkeit des ESt-Bescheids nach sich, mag dies zutreffen. Relevant für die Frage der Zwangsruhe ist es indes nicht.

Auch kann sich das FA nicht darauf berufen, das Niedersächsische FG habe in seinem vorinstanzlichen Urteil vom 12. Dezember 2007 7 K 249/07 (EFG 2008, 1082) entschieden, die Unwirksamkeit des Vorläufigkeitsvermerks ziehe nicht die Nichtigkeit des Bescheids nach sich. Denn Rechtsmittelführer vor dem BFH ist nicht nur die Verwaltung, sondern auch der Stpfl., welcher daher eine gegenüber der Vorinstanz noch weitergehende Entscheidung begehrt. Es wird gerade überprüft, ob die Entscheidung des FG insoweit zutrifft. Die Verfahrensruhe betrifft also nicht das schon abgeschlossene Verfahren des FG, sondern das noch anhängige Verfahren vor dem BFH inklusive der dort zu beurteilenden Fragen.

Ebenso wenig ist es von Bedeutung, ob sich – worauf das FA zutreffend hinweist – der Einleitungssatz zum Vorläufigkeitsvermerk gegenüber dem vom Niedersächsischen FG bereits entschiedenen Fall geändert hat und nunmehr keine Bezugnahme mehr auf konkrete Verfahren beinhaltet. Zwar ist der Vorläufigkeitsvermerk damit umfassender geworden und gewährt somit einen weitergehenden Rechtsschutz. Die weiteren vom BFH zu klärenden Fragen, ob der Vorläufigkeitsvermerk nicht hinreichend bestimmt oder nicht verständlich ist, haben sich gegenüber der Entscheidung des Niedersächsischen FG hingegen nicht geändert. Es ist erneut darauf hinzuweisen, dass der BFH nicht allein die Entscheidung des FG überprüft, sondern sich auch mit den von den Beteiligten vorgebrachten Argumenten auseinander zu setzen haben wird. Die ggf. gegenüber dem Vortrag im finanzgerichtlichen Verfahren ausgetauscht oder erweitert wurden. Eine Entscheidung des BFH kann daher über die vom FG dargelegten Mängel des Vorläufigkeitsvermerks hinausgehen.

Letztlich führt auch der Hinweis des FA, die FinVerw. werde den Stpfl. – unabhängig von der Entscheidung des BFH – so stellen, als wäre der Vorläufigkeitsvermerk wirksam, nicht weiter. Entsprechende Maßnahmen dürften nur im Billigkeitswege (§§ 163, 227 AO) denkbar sein. Da es sich dabei jeweils um Ermessensentscheidungen handelt und ein Stpfl. gegen eine zumindest denkbare ablehnende Entscheidung erneut vorgehen müsste, ist es ihm nicht zuzumuten, ohne Weiteres auf die entsprechende Aussage zu vertrauen. Vielmehr muss es insoweit möglich bleiben, die Rechte auf dem dafür vorgesehenen Weg, namentlich Einspruch und Klage gegen die jeweiligen Steuerbescheide, zu verfolgen. Diesen Weg haben die Kl. zulässigerweise beschritten.

Ermessensausübung i. S. von § 363 Abs. 2 Satz 4 AO ist fehlerhaft

bb) Zwar war es dem FA im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens möglich, das Einspruchsverfahren trotz der Zwangsruhe gem. § 363 Abs. 2 Satz 4 AO fortzusetzen. Eine hinreichende Ermessensausübung durch das FA ist aber nicht ersichtlich.

Nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO ist das Einspruchsverfahren fortzusetzen, wenn der Einspruchsführer dies beantragt oder die Finanzbehörde dies dem Einspruchsführer mitteilt. Nach der Rspr. des BFH gilt diese Möglichkeit der Fortsetzungsmitteilung nicht nur in den Fällen des § 363 Abs. 2 Satz 3 AO, sondern in allen Fällen des § 363 Abs. 2 AO. Die Fortsetzungsmitteilung ist ein rechtsgestaltender VA, welcher im Ermessen der Finanzbehörde steht (BFH-Urteil vom 29. September 2006 X R 39/05, BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222). Ermessensentscheidungen der Finanzbehörde kann das FG nur in beschränktem Umfang überprüfen. Namentlich ist eine Ermessensentscheidung dann rechtswidrig, wenn die gesetzlich gezogenen Grenzen des Ermessens nicht eingehalten werden, wenn die Behörde von dem ihr eingeräumten Ermessen falschen Gebrauch

macht oder eine Ermessensreduzierung auf Null unbeachtet lässt (von Groll in Gräber, FGO, 6. Aufl., § 102 Rz. 2).

Danach erweist sich die Entscheidung des FA als rechtswidrig. Es ist schon fraglich, ob das FA überhaupt erkannt hat, dass es zur Fortsetzung des Verfahrens einer Ermessensentscheidung bedarf. So hat es während des Einspruchsverfahrens „rein vorsorglich“ zwar die Aufnahme des Verfahrens erklärt. Die vorhergehenden und darauf folgenden Ausführungen beschränken sich aber auf die Frage, ob die Voraussetzungen der gesetzlichen Zwangsruhe gegeben sind und inwieweit der Vorläufigkeitsvermerk wirksam ist. Selbst wenn zu Gunsten des FA unterstellt wird, es habe das ihm eingeräumte Ermessen erkannt, fehlen jedoch jegliche Ermessenserwägungen. Das FA hätte aber begründen müssen, weshalb ein das Interesse der Kl. überwiegendes Interesse des FA an der Fortsetzung des Einspruchsverfahrens bestand (vgl. BFH-Urteil vom 29. September 2006 X R 39/05, BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222). Eine solche auf den Einzelfall abstellende Begründung konnte sich indes aus den offenbar auf Anweisung der OFD verwendeten Musterschreiben bzw. -entscheidungen auch nicht ergeben. Das FA hat die Vorgaben nicht einmal im Hinblick auf die von den Kl. nicht geltend gemachten Punkte – etwa zur Problematik des Vorläufigkeitsvermerks in Zusammenhang mit einer einfachgesetzlichen Auslegung der jeweils betroffenen Norm durch BFH oder BVerfG – angepasst.

cc) Auf Grund des auf Aufhebung der Teileinspruchsentscheidung beschränkten Klageantrags sieht sich der Senat an einer weiteren Sachprüfung gehindert. Die Teileinspruchsentscheidung war damit isoliert aufzuheben, zumal die Kl. darüber hinaus keine materiell-rechtlichen Einwendungen erhoben haben.

Teileinspruchsentscheidung auch im Übrigen rechtswidrig

b) Selbst wenn mit dem FA davon auszugehen wäre, dass das Einspruchsverfahren nicht von der Zwangsruhe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO umfasst war, würde sich die Ablehnung des Ruhen des Verfahrens sowie der Erlass einer Teileinspruchsentscheidung als ermessensfehlerhaft darstellen und zur Aufhebung der Teileinspruchsentscheidungen führen.

aa) Gemäß § 363 Abs. 2 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde das Verfahren mit Zustimmung des Einspruchsführers auch dann ruhen lassen, wenn das aus wichtigen Gründen zweckmäßig erscheint. Auch insoweit handelt es sich um eine vom FA zu treffende Ermessensentscheidung (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juli 1999 IV B 14/99, BFH/NV 1999, 1587). Ein wichtiger Grund liegt nach einer das FA bindenden Definition der OFD Hannover (jetzt: OFD Niedersachsen) insbesondere dann vor, wenn der Ausgang von Musterprozessen vor dem BFH abgewartet werden soll (OFD Hannover, Verfügung vom 28. Januar 1999 S 0622 – 859 – StO 321, S 0622 – 445 – StH 55, StEK AO 1977, § 363 Nr. 273). Wie auch sonst haben sich Ermessensentscheidungen insbesondere am Sinn und Zweck der entsprechenden Befugnisnorm zu orientieren. Zweck der in § 363 Abs. 2 AO aufgenommenen Regelungen ist die Verhinderung einer unnötigen Belastung der Finanzbehörden und der FG durch eine Vielzahl gleichartiger Streitfälle (Pahlke in Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., § 363 Rz. 3).

Zunächst hat sich das FA in seinen Entscheidungen nicht mit der Frage eines Ruhens des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO auseinandergesetzt und daher von dem gesetzlich eingeräumten Ermessen keinen Gebrauch gemacht. Dies wäre aber angesichts des Antrags der Kl. im Einspruchsverfahren, das Verfahren ruhen zu lassen, angezeigt gewesen. Zwar haben die Kl. nicht ausdrücklich auf § 363 Abs. 2 Satz 1 AO Bezug genommen. Da die Rechtsfolgen der beiden ersten Sätze der Vorschrift aber identisch

sind, hätte das Begehren der Kl. ohne Weiteres auch als Zustimmung zu einem Ruhen i. S. des § 363 Abs. 2 Satz 1 AO gewertet werden müssen.

Selbst wenn die übrigen Ausführungen des FA derart verstanden werden könnten, dass eine Zustimmungsruhe nicht in Betracht komme, wäre das Ermessen fehlerhaft ausgeübt worden. Die Kl. haben bereits im Einspruchsverfahren ihre Auffassung dargelegt, eine Teileinspruchsentscheidung komme nicht in Betracht. Da auch diese Rechtsfrage Gegenstand des bereits genannten und von den Kl. im Einspruchsverfahren angeführten beim BFH anhängigen Verfahrens ist, kann es mit dem Sinn und Zweck des § 363 Abs. 2 AO nicht als vereinbar angesehen werden, gleichwohl eine Teileinspruchsentscheidung zu erlassen und die Kl. insoweit ins Klageverfahren zu zwingen, zumal die OFD selbst ein Musterverfahren als wichtigen Grund ansieht. Denn auch im gerichtlichen Verfahren war aus verfahrensökonomischen Gründen allenfalls mit einer Aussetzung des Verfahrens bis zur Entscheidung des BFH zu rechnen. Dies verdeutlicht das FA im gestellten Antrag. Der Einwand des FA, die vom BFH zu entscheidenden Fragen zur Teileinspruchsentscheidung seien erst nach Erlass derselben entscheidungserheblich geworden, ist bei formaler Betrachtung zwar zutreffend. Wenn jedoch wie hier abzusehen ist, dass im gerichtlichen Verfahren allenfalls noch ein weitere höchstrichterlich zu entscheidende Frage anhängig wird, ist im Rahmen der Ermessensentscheidung über die Zustimmungsruhe die Frage der Prozessökonomie einer zu treffenden Entscheidung aufgeworfen, welcher das FA nicht nachgegangen ist.

bb) Aufgrund dieser Ausführungen ist auch der Erlass der Teileinspruchsentscheidung ermessensfehlerhaft. Gemäß § 367 Abs. 2a Satz 1 AO kann die Finanzbehörde vorab über Teile des Einspruchs entscheiden, wenn dies sachdienlich ist. Der Begriff der Sachdienlichkeit hat sich dabei an der Frage zu orientieren, ob der Einspruchsführer schnelleren Rechtsschutz erlangen kann (so trotz der unterschiedlichen Auffassungen im Übrigen und unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung FG Hamburg, Urteil vom 17. August 2009 5 K 208/08, EFG 2010, 374; Niedersächsisches FG, Urteil vom 12. Dezember 2007 7 K 249/07, EFG 2008, 1082; ebenso Pahlke in Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., § 367 Rz. 63).

Auch insoweit hat sich das FA in seiner Ermessensentscheidung nicht hinreichend am Sinn und Zweck der Vorschrift orientiert. Denn wie sich schon aus den Einlassungen des FA im Klageverfahren ergibt, war im Hinblick auf das beim BFH anhängige Verfahren ein schnellerer Rechtsschutz durch eine Teileinspruchsentscheidung nicht zu erwarten. Vielmehr hätte das Verfahren aus Sicht des FA ausgesetzt werden sollen. Dieses Ergebnis hätte das FA aber selbst während des Einspruchsverfahrens herbeiführen können.

c) Es bedurfte keiner Entscheidung, ob die Teileinspruchsentscheidungen darüber hinaus sogar nichtig sind. Soweit ein nichtiger VA mit der Anfechtungsklage angegriffen wird, kann er zur Beseitigung seines Rechtsscheins vom FG ausdrücklich aufgehoben werden (ständige Rspr., vgl. z. B. BFH-Urteil vom 19. August 1999 IV R 34/98, BFH/NV 2001, 409). Dementsprechend wären auf Grund des von Klägerseite gestellten Anfechtungsantrags die Teileinspruchsentscheidungen auch im Falle der Nichtigkeit lediglich aufzuheben gewesen. Dies entspricht dem ohnehin Erkannten.

d) Das Verfahren war auch nicht wie vom FA beantragt gem. § 74 FGO auszusetzen, unabhängig von der Frage, ob dies bei vor dem BFH anhängigen Verfahren überhaupt in Betracht kommt (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2007 VIII B 39/07, BFH/NV 2008, 940 m. w. N.). Die Aufhebung der Teileinspruchsentscheidungen beruht nicht allein auf der Frage, welche Anforderungen an Teileinspruchsentscheidungen zu stellen sind, sondern wäre be-

reits auf Grund der Fehler im Rahmen des § 363 AO auszusprechen gewesen. Ein Ruhen des Verfahrens (§ 155 FGO, § 227 Satz 1 ZPO) haben zumindest die Kl. nicht beantragt.

...

Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung

682 Beschränkte Anfechtbarkeit eines Änderungsbescheids

Finanzgericht München, Urteil vom 16. April 2010
13 K 2939/08 – rechtskräftig.

Voraussetzung für die beschränkte Anfechtbarkeit eines Änderungsbescheids nach § 351 Abs. 1 AO ist, dass die Änderung einen formell unanfechtbaren Bescheid betrifft. Ergeht der ändernde Bescheid, solange der Erstbescheid noch nicht unanfechtbar ist, kann er, ohne dass § 351 Abs. 1 AO eingreift, unbeschränkt angegriffen werden.

AO § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, § 173 Abs. 1 Nr. 2, § 351 Abs. 1, § 355; BGB § 133, § 157; FGO § 44 Abs. 1, § 100 Abs. 1 Satz 1.

Das FA folgte im ESt-Bescheid 2004 vom 19. Oktober 2006 den Angaben in ESt-Erklärung ohne Abweichungen und setzte die ESt auf 23 473 € fest. Mit Schreiben vom 25. Oktober 2006 beantragte die Klin. eine Änderung der Veranlagung, da bei den Vorsorgeaufwendungen der ungekürzte Vorwegabzug zu berücksichtigen sei. Das FA entsprach dem Antrag und setzte mit Steuerbescheid vom 10. November 2006 die ESt auf 22 092 € herab. Als Änderungsvorschrift gab das FA den § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO an. Mit Schreiben vom 13. Dezember 2006 beantragte die Klin. erneut eine Änderung der ESt-Festsetzung und begehrte die nachträgliche Berücksichtigung von Umzugskosten i. H. v. 3 000 € als WK bei den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit.

Das FA vertrat die Auffassung, dass dieses Schreiben als Einspruch auszulegen sei und dass dieser Einspruch keine Erfolgsaussichten habe, da durch den Umzug die erforderliche Verkürzung der Fahrzeit zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht erreicht werde. Auch ein sog. schlichter Änderungsantrag habe keine Erfolgsaussichten, denn der Erstbescheid vom 19. Oktober 2006 sei mit Ablauf des 23. November 2006 bestandskräftig geworden, soweit er nicht durch den Änderungsantrag vom 25. Oktober 2006 offengeblieben sei. Diesem Änderungsantrag vom 25. Oktober 2006 sei in vollem Umfange entsprochen worden. Der weitere, nach Ablauf der ersten Rechtsbehelfsfrist gestellte Änderungsantrag vom 13. Dezember 2006 sei deshalb wegen des Fristablaufs unzulässig. Mit Einspruchsentscheidung vom 4. August 2008 hat das FA den Einspruch der Klin. als unzulässig verworfen. Da das FA dem Änderungsantrag der Klin. vom 25. Oktober 2006 voll entsprochen habe, sei ein Einspruch mangels Beschwer unzulässig. Außerdem unterläge der Änderungsbescheid der Anfechtungsbeschränkung des § 351 Abs. 1 AO.

Die Klage, mit der die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung begehrt wird, begründet die Klin. damit, dass die Voraussetzungen des § 351 Abs. 1 AO nach den Ausführungen im Urteil des FG Nürnberg vom 27. September 2008 VI 436/2005 (EFG 2008, 352) nicht erfüllt seien.

Aus den Gründen:

Die Klage ist begründet.

Die angefochtene Einspruchsentscheidung wird aufgehoben (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), denn sie ist rechtswidrig und verletzt die Klin. in ihren Rechten. Die Einspruchsentscheidung vom 4. August 2008 ist isoliert aufzuheben; der Prozessbevollmächtigte hat – was zulässig ist (v. Groll in Gräber, FGO, 6. Aufl., § 44 Rz. 38) – ausdrücklich nur die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung beantragt.

Das FA hat das Schreiben der Klin. vom 13. Dezember 2006 zutreffend als Einspruch ausgelegt, denn der Einspruch wahrt die Rechte des Stpfl. umfassender und wirkungsvoller als der bloße Änderungsantrag (Forchhammer in Leopold/Madle/Rader, AO, § 172 Rz. 17 m. w. N.). Der Einspruch war nicht nach § 351 Abs. 1 AO unzulässig. Nach dieser Vorschrift können VA, die unanfechtbare VA ändern, grundsätzlich nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht. Daraus folgt – wie das FA zutreffend ausgeführt hat – dass bei Steueränderungsbescheiden, wenn es sich um eine Änderung zugunsten des Stpfl. handelt, der geänderte Bescheid grundsätzlich nicht mehr anfechtbar ist (BFH-Urteil vom 24. Januar 2002 III R 49/00, BFHE 198, 12, BStBl II 2002, 408; Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 351 AO Rz. 70) und ein entsprechender Rechtsbehelf unzulässig ist (BFH-Beschluss vom 7. Oktober 2003 X B 53/03, BFH/NV 2004, 156).

Voraussetzung für die beschränkte Anfechtbarkeit eines Änderungsbescheids nach § 351 Abs. 1 AO ist, dass die Änderung einen formell unanfechtbaren Bescheid betrifft

Voraussetzung für die beschränkte Anfechtbarkeit eines Änderungsbescheids nach § 351 Abs. 1 AO ist aber, dass die Änderung einen formell unanfechtbaren Bescheid betrifft (BFH-Urteil vom 18. April 2007 XI R 47/05, BFHE 217, 18, BStBl II 2007, 736). Diese Voraussetzung wird hier nicht erfüllt.

Unanfechtbar (formell bestandskräftig) wird ein VA – neben anderen im Streitfall nicht relevanten Alternativen – durch Ablauf der Einspruchsfrist (§ 355 AO). Für die Frage, ob ein Bescheid bereits unanfechtbar ist, kommt es auf den Zeitpunkt des Erl. des Änderungsbescheides an und nicht auf den Zeitpunkt, in dem der Änderungsbescheid angefochten wird (BFH-Urteil vom 10. Juli 1980 IV R 11/78, BFHE 131, 267, BStBl II 1981, 5). Im Streitfall hatte die Klin. rechtzeitig die Änderung des ursprünglichen ESt-Bescheids vom 19. Oktober 2006 beantragt und dieser wurde auch noch vor Ablauf der Rechtsbehelfsfrist durch den ESt-Änderungsbescheid vom 10. November 2006 geändert. Ergeht der ändernde Bescheid, solange der Erstbescheid noch nicht unanfechtbar ist, kann er – ohne dass § 351 Abs. 1 AO eingreift – unbeschränkt angegriffen werden (Madle in Leopold/Madle/Rader, AO, § 351 Rz. 1; BFH-Urteile vom 10. Juli 1980 IV R 11/78, BFHE 131, 267, 1981, 5 unter 2.; vom 10. August 2006 II R 24/05, BFHE 214, 105, BStBl II 2007, 87 unter II. 5. b).

Eine teilweise Bestandskraft und damit eine teilweise Unanfechtbarkeit des ESt-Bescheids vom 19. Oktober 2006 ist auch nicht auf Grund des gestellten Änderungsantrages hinsichtlich der Berücksichtigung des ungekürzten Vorwegabzugs bei den Versicherungsbeiträgen der Klin. eingetreten. Das FA hat diesen Änderungsantrag der Klin. vom 25. Oktober 2006 zutreffend als einen Antrag auf schlichte Änderung des ESt-Bescheids gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zugunsten der Klin. ausgelegt, da dieser Bescheid nicht mit der Nebenbestimmung des Vorbehalts der Nachprüfung versehen war. Zwar muss – worauf das FA zutreffend hinweist – dieser Änderungsantrag dahin verstanden werden, dass die Klin. die Steuerfestsetzung im Übrigen mit der Antragstellung unanfechtbar werden lassen wollte. Denn wenn der Stpfl. gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO die Änderung eines Steuerbescheids zu

seinen Gunsten begehrt, muss er bis zum Ablauf der Einspruchsfrist einen bestimmten Änderungsantrag stellen. Dieses Erfordernis folgt, wie der BFH schon mehrfach entschieden hat, aus dem eindeutigen Wortlaut der genannten Vorschrift und aus dem Gesetzeszweck (BFH-Urteile vom 21. Oktober 1999 I R 25/99, BFHE 190, 285, BStBl II 2000, 283; vom 20. Dezember 2006 X R 30/05, BFHE 216, 31, BStBl II 2007, 503; BFH-Beschluss vom 28. Februar 2007 II B 33/06, BFH/NV 2007, 1265). Jedoch ist der ESt-Bescheid vom 19. Oktober 2006 noch vor Eintritt seiner Bestandskraft durch den ESt-Änderungsbescheid vom 10. November 2006 ersetzt worden und war damit gar nicht mehr existent bei Ablauf der Rechtsbehelfsfrist. Denn solange der Änderungsbescheid Bestand hat, entfaltet der ursprüngliche Bescheid keine Wirkung und bleibt für die Dauer der Wirksamkeit des Änderungsbescheids suspendiert (Forchhammer in Leopold/Madle/Rader, AO, § 172 Rz. 30 m. w. N.). Der ursprüngliche ESt-Bescheid vom 19. Oktober 2006 konnte damit gar nicht mehr bestandskräftig werden.

Eine analoge Anwendung des § 351 Abs. 1 AO auf Änderungsbescheide, die nicht bestandskräftige Steuerbescheide ändern, scheidet aus

Eine analoge (bzw. entsprechende) Anwendung des § 351 Abs. 1 AO mit dem Argument, dass sonst die Rechtsposition des Stpfl. in nicht gerechtfertigter Weise erweitert würde (Rüsken in Klein, AO, 10. Aufl., § 172 Rz. 46), scheidet nach Auffassung des erkennenden Senats aus. Eine analoge Anwendung des § 351 Abs. 1 AO würde – wie vom FA vertreten – auf die Bestandskraft des Ausgangsbescheides abstellen und davon ausgehen, dass mit dessen Bestandskraft das Antragserweiterungsrecht erloschen ist und durch den Änderungsbescheid nicht wieder auflieben kann (Rüsken in Klein, AO, 10. Aufl., § 172 Rz. 46). Die analoge Anwendung des § 351 Abs. 1 AO zu Lasten des Stpfl. im Streitfall scheitert am klaren Wortlaut der Norm. § 351 Abs. 1 AO schränkt die Rechtsbehelfsmöglichkeit nur gegen VA ein, die unanfechtbare VA ändern. Der Senat schließt aus diesem klaren Wortlaut, dass die für eine Analogie erforderliche Regelungslücke (vgl. nur BFH-Urteil vom 25. Februar 1997 VII R 15/96, BFHE 182, 480, BStBl II 1998, 2) gar nicht vorliegt. Der Gesetzgeber wollte offensichtlich eine Beschränkung bei VA, die noch anfechtbare VA korrigieren, bewusst nicht anordnen (vgl. Macher, StuW 1985, 33 m. w. N.). Denn sobald die Finanzbehörde den Ablauf der Rechtsbehelfsfrist eintreten lässt und dann erst den Änderungsbescheid erlässt, ist bereits der Anwendungsbereich des § 351 Abs. 1 AO eröffnet (ebenso FG Nürnberg, Urteil vom 27. September 2008 VI 436/2005, EFG 2008, 352).

Die Klin. ist in ihrer Rechtsbehelfsbefugnis durch den ESt-Änderungsbescheid vom 10. November 2006 auch nicht beschränkt. Eine Beschwer durch den Änderungsbescheid hätte die Klin. nur dann nicht geltend machen können, wenn darin die ESt auf null festgesetzt worden wäre (BFH-Urteil vom 18. April 2007 XI R 47/05, BFHE 217, 18, BStBl II 2007, 736). Dies war jedoch nicht der Fall.

... Die Revision war zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

Anmerkung

Das eine oder andere bayerische FA neigt offenbar dazu, Vorschriften über das Einspruchsverfahren – speziell § 351 Abs. 1 AO – zu Lasten der Einspruchsführer analog anzuwenden. Nach dem FG Nürnberg (Urteil vom 27. September 2007 VI 436/2005, EFG 2008, 352, DStZ 2008, 273 mit Anm. TC) musste nun auch das FG München das beklagte Amt darauf hinweisen, dass diese Vorschrift weder unmittelbar noch entsprechend anwendbar ist, wenn auf einen Antrag auf sog. schlichte Änderung hin vor Ablauf der Frist für einen Einspruch gegen den zu

ändernden Bescheid ein Änderungsbescheid ergeht, gegen den zwar innerhalb der Frist für den Einspruch gegen diesen Bescheid, jedoch nach Ablauf der Einspruchsfrist für den zu ändernden Bescheid (Erstbescheid) Einspruch eingelegt wird. Beide Urteile sind, ohne dass der BFH mit den Fällen befasst wurde, rechtskräftig geworden, was dafür spricht, dass sich die beklagten Ämter von der Unrichtigkeit ihrer Auffassung haben überzeugen lassen. Dem steuerlichen Berater sollten sie gleichwohl als Warnung dienen, welche **Gefahren mit einem Antrag auf schlichte Änderung** im Verhältnis zu einem Einspruch **verbunden** sind.

Unmittelbare Anwendung von § 351 Abs. 1 AO

Nach § 351 Abs. 1 AO kann ein VA, der einen unanfechtbaren VA ändert, nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht. Eine darüber hinausgehende Änderung ist nicht auf Grund des Einspruchs möglich, sondern nur auf Grund der Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von VA, sofern deren Voraussetzungen erfüllt sind.

Das FG München hat zutreffend ausgeführt, dass die Voraussetzungen des § 351 Abs. 1 AO im Streitfall nicht erfüllt waren. Das FA selbst hat – wohl zu Recht – das Schreiben vom 13. Dezember 2006 als Einspruch ausgelegt, und zwar gerichtet nicht gegen den Erstbescheid vom 19. Oktober 2006, sondern gegen den Änderungsbescheid vom 10. November 2006. Für diese Auslegung spricht, dass ein Einspruch gegen den Erstbescheid schon wegen des Ablaufs der Einspruchsfrist und mangels Darlegung von Wiedereinsetzungsgründen offensichtlich unzulässig gewesen wäre. Ein bloßer schlichter Änderungsantrag bezüglich des Änderungsbescheides dürfte ebenfalls nicht gewollt gewesen sein, weil die Klin. trotz des Erfolgs des ersten Änderungsantrags nicht sicher sein konnte, dass das FA auch dem neuerlichen Antrag, bei dem die Sach- und Rechtslage offenbar weniger eindeutig war als beim ersten Änderungsantrag, stattgeben würde (vgl. auch BFH-Beschluss vom 5. Mai 2003 II B 1/03, BFH/NV 2003, 1142). Auch bestand die Gefahr, dass das FA ein neuerliches „schlichtes“ Änderungsbegehren als unzulässig beurteilt hätte, weil die Klin. es nicht innerhalb der Frist für den Einspruch gegen den Erstbescheid thematisiert und konkretisiert hatte (vgl. BFH-Urteile vom 27. Oktober 1993 XI R 17/93, BFHE 172, 493, BStBl II 1994, 439; vom 21. Oktober 1999 I R 25/99, BFHE 190, 285, BStBl II 2000, 283; vom 20. Dezember 2006 X R 30/05, BFHE 216, 31, BStBl II 2007, 503; Mihatsch, StBp 1988, 149).

Dem FA hätte allerdings bei der Entscheidung über den Einspruch bewusst werden müssen, dass die Voraussetzungen des § 351 Abs. 1 AO nicht vorlagen, weil **Gegenstand des Änderungsbescheides kein unanfechtbarer Bescheid** war, sondern ein noch anfechtbarer Bescheid, nämlich der Erstbescheid vom 19. Oktober 2006. Dieser war im Zeitpunkt der Bekanntgabe und damit des Wirksamwerdens des Änderungsbescheides vom 10. November 2006 (§ 124 Abs. 1 Satz 1 AO) mangels Ablaufs der Einspruchsfrist noch nicht bestandskräftig. **Allein dies ist entscheidend, nicht** dagegen, **wann der Änderungsbescheid angefochten** wird (BFH-Urteile vom 7. August 1964 III 274/63 U, BFHE 80, 337, BStBl III 1964, 594; vom 10. Juli 1980 IV R 11/78, BFHE 131, 267, BStBl II 1981, 5; vom 18. April 2007 XI R 47/05, BFHE 217, 18, BStBl II 2007, 236; Sächsisches FG, Urteil vom 13. August 2009 4 K 2106/04, Juris; Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 351 AO Tz. 11; Bartone in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 351 AO Rz. 8 f.; Pahlke in Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., § 351 Rz. 12; Dumke in Schwarz, AO, § 351 Rz. 10; Madle in Leopold/Madle/Rader, AO, § 351 Rz. 1). Zutreffend weist Macher (StuW 1985, 33) darauf hin, dass bei einem

Sachverhalt wie dem des Streitfalls schützenswerte Bestandskraft noch nicht vorliegt. Nur dem Schutz der Bestandskraft dient aber die Anfechtungsbeschränkung des § 351 Abs. 1 AO (vgl. Dumke in Schwarz, AO, § 351 Rz. 4, 6). Fehlt es im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Änderungsbescheides an einem bestandskräftigen zu ändernden Bescheid, so ist nicht einzusehen, warum das Interesse des Einspruchsführers an einer richtigen Steuerfestsetzung keinen Vorrang genießen soll.

Analoge Anwendung der Anfechtungsbeschränkung auf Änderungsbescheide gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO

Das FG München hat auch eine analoge Anwendung von § 351 Abs. 1 AO erwogen, diese aber – wie zuvor bereits das FG Nürnberg (Urteil vom 27. September 2007 VI 436/2005, EFG 2008, 352; ebenso Bauhaus, AO-StB 2008, 130) – zu Recht unter Hinweis darauf abgelehnt, dass es dafür an einer Regelungslücke fehle. Eine analoge Anwendung wird auch in der Literatur nicht diskutiert, jedenfalls nicht für einen Fall, wie ihn das FG zu beurteilen hatte. Rüsken (in Klein, AO, 10. Aufl., § 172 Rz. 46) spricht sich vielmehr nur für den Fall, dass ein schlichter Änderungsantrag ganz oder teilweise abgelehnt wird und der Stpfl. dagegen keinen Einspruch einlegt, sondern erneut nur einen Antrag auf schlichte Änderung des (Teil-)Ablehnungsbescheides stellt, dafür aus. Bei einer derartigen Sachlage – die im Streitfall nicht vorlag, weil das FA dem Änderungsantrag der Klin. vom 25. Oktober 2006 in vollem Umfang entsprochen hatte – darf der spätere Änderungsantrag in der Tat nicht über das bis zum Ablauf der Einspruchsfrist bezüglich des Erstbescheides konkretisierte Begehren hinausgehen, um die Rechtsposition des Stpfl. nicht in einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Weise zu erweitern.

Zu einer Anwendung von § 351 Abs. 1 AO in Fällen wie dem Streitfall gelangen dagegen **Hardtke** (in Kühn/von Wedelstädt, AO/FGO, 19. Aufl., § 351 AO Rz. 5) und **Birkenfeld** (in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 351 AO Rz. 59). Sie halten es für möglich, dass der **Erstbescheid bestandskräftig** wird, **weil der Einspruch sich nur gegen den Änderungsbescheid** richtet. Damit legen sie § 351 Abs. 1 AO gewissermaßen final aus: Es soll genügen, dass der geänderte Bescheid im Zeitpunkt der Einlegung des Einspruchs gegen den Änderungsbescheid bestandskräftig geworden ist. Maßgebend wäre damit der Zeitpunkt der Anfechtung und nicht der Zeitpunkt der Bekanntgabe des Änderungsbescheides. **Mit dem Wortlaut und dem Sinn des § 351 Abs. 1 AO** ist diese Auslegung **nicht vereinbar**. Die Vorschrift betrifft nur VA, die „unanfechtbare“ VA ändern, nicht aber „unanfechtbar werdende“ VA. Liegt im Zeitpunkt der Änderung noch keine Bestandskraft vor, so bedarf diese auch keines Schutzes. Hardtke und Birkenfeld berücksichtigen zudem nicht, dass der Änderungsbescheid den Erstbescheid seinem Regelungsgehalt nach in sich aufnimmt und ihn damit suspendiert, und zwar auch dann, wenn die Steuer dadurch niedriger als zuvor festgesetzt wird (BFH-Beschluss vom 25. Oktober 1972 GrS 1/72, BFHE 108, 1, BStBl II 1973, 231). Außerdem hat das FA – worauf das FG München im Anschluss an das FG Nürnberg (Urteil vom 27. September 2007 VI 436/2005, EFG 2008, 352) nochmals hingewiesen **hat – es in der Hand**, den Änderungsbescheid erst nach Ablauf der Einspruchsfrist bezüglich des Erstbescheides zu erlassen und so die **Normsituation des § 351 Abs. 1 AO selbst herbeizuführen** (ebenso Mihatsch, StBp 1988, 149). Wenn es den Änderungsbescheid dagegen noch vor Ablauf dieser Frist bekannt gibt, muss es hinnehmen, dass dieser in vollem Umfang anfechtbar ist (vgl. nochmals BFH-Urteil vom 10. Juli 1980 IV R 11/78, BFHE 131, 267, BStBl II 1981, 5).

Konsequenzen für die Praxis

Gerade der zuletzt aufgezeigte Aspekt macht deutlich, wie gefährlich es sein kann, einen schlichten Änderungsantrag zu stellen statt Einspruch einzulegen: Nur im Fall eines Einspruchs wird der Änderungsbescheid ohne weiteres Gegenstand des Verfahrens (§ 365 Abs. 3 AO), ohne dass es zu Beschränkungen auf Grund von § 351 Abs. 1 AO kommt. Der **Antrag nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO setzt** eben – anders als der Einspruch – **kein Rechtsbehelfsverfahren in Gang**. Er hält die Sache nicht vollumfänglich offen, verpflichtet das FA nicht zu einer Gesamtüberprüfung von Amts wegen (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO) und erlaubt keine AdV (vgl. Lüdicke, BB 1986, 1266). Die Hoffnung des Gesetzgebers, dass die durch das StBereinG 1986 eingeführte Möglichkeit, dem Antrag auch noch nach Ablauf der Einspruchsfrist entsprechen zu können (vgl. Mihatsch, StBp 1988, 149; Guth, DStZ 1987, 90), es ermöglichen werde, in Zukunft in vielen Fällen auf die Durchführung eines förmlichen Rechtsbehelfsverfahrens zu verzichten (BT-Drs. 10/4513, 16), dürfte deshalb enttäuscht worden sein. Zwar kann es bei einem Antrag auf schlichte Änderung nicht zu einer Verböserung (§ 367 Abs. 2 Satz 2 AO) kommen. Dieser kann der Stpfl. jedoch durch die Rücknahme des Einspruchs entgehen. Der Antrag auf schlichte Änderung bietet deshalb im Verhältnis zum Einspruch keine erkennbaren Vorteile, wohl aber zahlreiche Risiken (ebenso FG Köln, Urteil vom 11. Juni 2008 4 K 3560/07, EFG 2009, 1432; zu den Nachteilen des schlichten Änderungsantrags auch Müller, EFG Beilage 2000, 65). Dem **Mandanten sollte** aus Sicht des steuerlichen Beraters daher **eher zum Einspruch** als zum Änderungsantrag **geraten werden**, nicht zuletzt auch, um sich nicht selbst Haftungsrisiken auszusetzen. Das Klageverfahren im Streitfall hätte sich dadurch jedenfalls vermeiden lassen.

– Richter am FG Dr. Dirk Wüllenkemper –

Abgabenordnung
Gewerbsteuer

683 Sachliche Unbilligkeit bei der gewerbesteuerlichen Mindestbesteuerung

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 15. Juni 2010 6 K 6216/06 B – Rev. eingelegt (Az. des BFH: IV R 29/10).

Die gewerbesteuerliche Mindestbesteuerung nach § 10a Satz 2 GewStG kann zu einer sachlichen Unbilligkeit i. S. von § 163 Satz 1 AO führen, wenn bei Festsetzung des GewSt-Messbetrags bereits ersichtlich ist, dass der verbleibende Verlust auf Grund der Einstellung der wirtschaftlichen Tätigkeit endgültig verloren geht.

GewStG § 10a Satz 1 und 2; EStG § 10d Abs. 2; AO § 163 Satz 1, § 227; FGO § 101, § 102.

Die Klin. ist eine i. L. befindliche KG, die als sog. Projektentwicklungsgesellschaft im Jahr 2001 ein bebautes Grundstück zum Zweck der Modernisierung und Veräußerung erwarb. Sie erlitt in den Jahren 2001 bis 2003 Verluste, so dass der Bekl. zum 31. Dezember 2001 einen vortragsfähigen Verlust zur GewSt i. H. v. 2 656 561 € feststellte.

Nachdem sich zum Jahreswechsel 2003/2004 das Scheitern des Projekts abgezeichnet hatte, übertrug die Klin. Anfang 2004 das Grundstück auf den Veräußerer zurück. Anschlie-

Bend verzichteten die Gläubiger der Klin. auf ihre Forderungen, so dass sich hierdurch ein Jahresüberschuss für 2004 von 1 862 924 € ergab. Ende 2004 wurde die Klin. aufgelöst.

Der Bekl. setzte den GewSt-Messbetrag 2004 auf ... € und die GewSt auf ... € fest. Hierbei ging er von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb i. H. v. 1 862 924 € aus und zog hiervon einen Verlustvortrag von 1 517 754 € ab; dieser Betrag ergab sich aus dem zum 31. Dezember 2003 festgestellten vortragsfähigen Verlust zur GewSt in Höhe des Höchstbetrags von 1 000 000 € sowie i. H. v. 60 v. H. des übersteigenden Betrags von 862 924 € (= 517 754 €). Hiergegen legte die Klin. Einspruch ein und beantragte Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Satz 1 AO (§ 227 AO).

Mit ihrer Klage begehrt die Klin. den Erlass des GewSt-Messbetrags 2004 bzw. der GewSt 2004 aus sachlichen Billigkeitsgründen gem. § 227 AO bzw. die Festsetzung auf Null gem. § 163 AO. Die Klage hatte teilweise Erfolg.

Aus den Gründen:

I. Die Klage ist zulässig . . .

1. Der Senat legt die Klage als Verpflichtungsklage i. S. von § 101 FGO aus. Die Klin. bestreitet nicht die Rechtmäßigkeit des GewSt-Messbescheids und GewSt-Bescheids, sondern begehrt eine Billigkeitsfestsetzung nach § 163 Satz 1 AO bzw. einen Erlass aus Billigkeitsgründen nach § 227 AO, die jeweils nur über eine Verpflichtungsklage herbeigeführt werden können (Rüsken in Klein, AO, 10. Aufl., § 163 Rz. 139 sowie § 227 Rz. 28).

2. Das für eine Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO, § 227 AO erforderliche Vorverfahren gem. § 44 FGO ist im Ergebnis durchgeführt worden. Hiervon gehen auch die Beteiligten übereinstimmend aus. (*Der Senat macht Ausführungen zum Vorverfahren.*)

II. Die Klage ist auch teilweise begründet. Die Verpflichtungsklage hat in ihrer Unterform der Bescheidungsklage gem. § 101 Satz 2 FGO Erfolg. Denn die vom Bekl. nach § 163 AO, § 227 AO zu treffende Billigkeitsentscheidung ist eine Ermessensentscheidung (s. unter II. 1. der Gründe), die der Bekl. fehlerhaft i. S. von § 102 FGO ausgeübt hat. Der Bekl. hat nämlich nicht hinreichend berücksichtigt, dass die Klin. ihre wirtschaftliche Tätigkeit beendet hat und damit im Streitfall der vortragsfähige Gewerbeverlust endgültig untergeht (s. unter II. 2. der Gründe). Der Bekl. wird daher eine erneute Ermessensentscheidung unter Berücksichtigung dieses Umstandes treffen müssen.

Im Übrigen ist die Klage unbegründet, da kein Fall einer Ermessensreduzierung i. S. von § 101 Satz 1 FGO vorliegt, der ein Verpflichtungsurteil rechtfertigen würde (s. unter II. 3. der Gründe).

Billigkeitsfestsetzung dürfte gegenüber Erlass vorrangig sein

1. Sowohl die Billigkeitsfestsetzung nach § 163 AO als auch der Billigkeitserlass nach § 227 AO sind Ermessensentscheidungen, die gerichtlich nach § 102 FGO nur daraufhin überprüft werden können, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten worden sind oder ob von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist.

Inhalt und Grenzen des Ermessens i. S. von § 5 AO werden durch den Begriff der Unbilligkeit bestimmt (vgl. Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGb 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603; BFH-Urteil vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297). Der Begriff der Unbilligkeit des § 163 AO ist mit dem des § 227 AO identisch (vgl. Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 163 AO Tz. 7). Die Unbilligkeit kann sich entweder – wie im Streit-

fall – aus der Sache heraus ergeben oder ihren Grund in der Person des Stpfl. haben.

2. Da im Streitfall die von der Klin. geltend gemachten Billigkeitsgründe bereits bei Festsetzung des GewSt-Messbetrags und der GewSt hätten geprüft werden können, spricht dies trotz der Identität des Unbilligkeitsbegriffs in beiden Vorschriften für eine Vorrangigkeit der Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 1 AO gegenüber dem im Erhebungsverfahren auszusprechenden Erlass nach § 227 AO (s. Rüsken in Klein, AO, 10. Aufl., § 163 Rz. 1). Der Bekl. hat die Voraussetzungen des § 163 Satz 1 AO ermesensfehlerhaft verneint.

Allein die zeitliche Streckung des Verlustvortrags begründet keine sachliche Unbilligkeit

a) Allein die Einschränkung des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags durch eine zeitliche Streckung gem. § 10a Satz 2 GewStG begründet zwar keine sachliche Unbilligkeit i. S. von § 163 Satz 1 AO.

aa) Nach § 10a Satz 1 GewStG i. d. F. des GewStÄndG vom 23. Dezember 2003 (BGBl. I 2003, 2922) kann der Gewerbeertrag bis zu einem Betrag von 1 Mio. € um die Fehlbeträge gekürzt werden, die sich bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangene Erhebungszeiträume ergeben haben und soweit diese Fehlbeträge bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nicht berücksichtigt worden sind. Darüber hinausgehende Fehlbeträge aus früheren Erhebungszeiträumen können nur noch um 60 v. H. des 1 Mio. € übersteigenden Fehlbetrags berücksichtigt werden. Eine entsprechende Regelung ist durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum StVergAbG vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I 2003, 2840) auch bei der ESt in § 10d Abs. 2 EStG eingeführt worden.

bb) Sind (laufender) Gewerbeertrag und vortragsfähiger Gewerbeverlust jeweils höher als € 1 Mio., kommt es somit zu einer Mindestbesteuerung, weil der uneingeschränkte Verlustvortrag nicht mehr möglich ist und damit ein Teil des Gewerbeertrags zu versteuern ist, obwohl noch ein vortragsfähiger Gewerbeverlust vorhanden ist. Allerdings kann dieser vortragsfähige Verlust nach Maßgabe des § 10a Satz 1 und 2 GewStG in folgenden Erhebungszeiträumen genutzt werden und geht folglich nicht vollständig unter, wie dies etwa bei bestimmten Umstrukturierungen nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG oder nach § 8c Abs. 1 KStG der Fall sein kann. Im Ergebnis kommt es damit regelmäßig nur zu einer vorgezogenen Besteuerung (Mindestbesteuerung), wenn das Unternehmen in den Folgejahren Gewinne erwirtschaftet.

cc) Die sich aus den vorstehenden Ausführungen ergebende zeitliche Streckung des Verlustausgleichs ist sachlich nicht unbillig. Die bisher einhellige Rspr. zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der zeitlichen Streckung des Verlustausgleichs (so z. B. BFH-Beschluss vom 27. Januar 2006 VIII B 179/05, BFH/NV 2006, 1150 m. w. N.; FG München, Beschluss vom 31. Juli 2008 8 V 1588/08, EFG 2008, 1736; FG Nürnberg, Beschluss vom 17. März 2010 1 V 1379/2009, Juris) lässt sich auf den Bereich der sachlichen Unbilligkeit dahingehend übertragen, dass der Gesetzgeber mit der Einführung der Neuregelungen in § 10a Sätze 1 und 2 GewStG, § 10d Abs. 2 EStG eine gewisse Härte, nämlich die (vorübergehende) Mindestbesteuerung, in Kauf genommen hat.

Sachliche Unbilligkeit kann aber bei einem endgültigen Untergang des Verlustvortrags anzunehmen sein

b) Eine sachliche Unbilligkeit kann hingegen anzunehmen sein, wenn es nicht nur zu einer Beschränkung des Verlustausgleichs i. S. einer zeitlichen Verschiebung kommt, sondern zu einem endgültigen Ausschluss des Verlustausgleichs aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen.

aa) Zwar führt nach Auffassung des Senats nicht jeder endgültige Wegfall eines Verlustvortrags (etwa beim Tod des Stpfl. oder der Auflösung einer KapG oder ausbleibenden Gewinnen) zu einer sachlichen Unbilligkeit, sondern lässt sich noch als zwangsläufige Folge der zeitlichen Verschiebung verstehen. Je nach Höhe der verbleibenden Verlustvorträge und wirtschaftlicher Entwicklung des Gewerbebetriebs wird es in Einzelfällen unvermeidbar sein, dass aus einer (vorübergehenden) Mindestbesteuerung eine endgültige Besteuerung wird. Ob in diesen Fällen eine Billigkeitsfestsetzung bzw. – näher liegend: ein Erlass nach § 227 AO – gerechtfertigt ist, braucht der Senat nicht zu entscheiden.

bb) Eine sachliche Unbilligkeit kann aber anzunehmen sein, wenn bereits im Zeitpunkt der Mindestbesteuerung – dies kann der 31. Dezember des entsprechenden Erhebungszeitraums, möglicherweise auch das Datum des entsprechenden Steuerbescheids für diesen Zeitraum sein – feststeht, dass eine spätere Nutzung des durch die Neuregelung vorerst nicht nutzbaren Teils des Verlustvortrags definitiv ausgeschlossen ist, weil z. B. der Gewerbebetrieb seine Tätigkeit eingestellt hat und über keine stillen Reserven verfügt, so dass er keine Gewinne mehr erwirtschaften kann. In diesem Fall wird aus der (vorübergehenden) Mindestbesteuerung eine endgültige Steuerbelastung auf einen periodenübergreifend betrachtet nicht vorhandenen Gewinn. Während der BFH die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Mindestbesteuerung für diesen Fall offen gelassen hat (so BFH-Beschluss vom 27. Januar 2006 VIII B 179/05 BFH/NV 2006, 1150), haben das FG München (Beschluss vom 31. Juli 2008 8 V 1588/08 EFG 2008, 1736 zu § 10a GewStG) und das FG Nürnberg (Beschluss vom 17. März 2010 1 V 1379/2009, Juris zu § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 10d Abs. 2 EStG) im Rahmen von vorläufigen Verfahren verfassungsrechtliche Zweifel geäußert und AdV gewährt.

In § 10a GewStG fehlt eine Sonderregelung für den Fall des endgültigen Untergangs des verbleibenden Verlustes

cc) Der Senat teilt die Bedenken dieser FG und ist der Auffassung, dass das Fehlen einer Sonderregelung in § 10a Satz 1 und 2 GewStG für den Fall eines endgültigen Ausschlusses (Untergangs) des bei Anwendung der Mindestbesteuerung verbleibenden Verlustvortrags bzw. Fehlbetrags die besondere Prüfung einer sachlichen Unbilligkeit i. S. von §§ 163 Satz 1, 227 AO rechtfertigt. Es handelt sich weder um eine bloße zeitliche Verschiebung der Nutzbarkeit des Verlustvortrags noch um einen späteren – d. h. nach Wirksamwerden der maßgeblichen Steuerbescheide für das Jahr der Mindestbesteuerung – Untergang des zunächst nach § 10a Satz 1 und 2 GewStG nicht berücksichtigten Teils des vortragsfähigen Gewerbeverlustes, sondern um eine Definitivbelastung eines bei periodenübergreifender Betrachtung nicht entstandenen Gewerbebeitrags. Diese Definitivbesteuerung weicht zum einen von dem Konzept des Gesetzgebers ab, der lediglich eine Abflachung und zeitliche Streckung des Verlustausgleichs und damit eine vorübergehende Besteuerung in Kauf genommen hat. Zum anderen ist die endgültige Besteuerung mit den Grundsätzen des sog. objektiven Nettoprinzip, das auch im GewSt-Recht gilt, nicht ohne Weiteres vereinbar, wenn bereits im Besteuerungszeitraum der Untergang des nach Anwendung der Mindestbesteuerung verbleibenden Teils des Verlustvortrags hinreichend absehbar ist. Denn im Ergebnis muss der Stpfl. dann endgültig einen wirtschaftlich nicht entstandenen Totalgewinn versteuern.

Verfassungsrechtliche Zweifel an der Mindestbesteuerung stehen einer Billigkeitsmaßnahme nicht entgegen

c) Der Anwendbarkeit des § 163 Satz 1 AO steht nicht entgegen, dass der Grund, der für eine sachliche Unbilligkeit spricht, nämlich die absehbare Definitivbesteuerung, zumindest auch Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Norm begründet. Die auf § 163 Satz 1 AO, § 227 AO ge-

stützte Verpflichtungsklage ist deshalb weder nachrangig gegenüber einer Anfechtungsklage i. V. m. einem Vorlagebeschluss nach Art. 100 Abs. 1 GG, noch ist deshalb die Auslegung des Begriffs der Unbilligkeit auf Punkte beschränkt, die sich aus einfachgesetzlichen Bedenken ableiten ließen.

FA muss endgültigen Untergang des Verlustes im Rahmen des § 163 Satz 1 AO würdigen

3. Der Bkl. hat bei seiner Ermessensentscheidung nicht hinreichend berücksichtigt, dass im Streitfall bereits am Ende des Erhebungszeitraums 2004 und damit auch bei Wirksamkeit des GewSt-Mess- und GewSt-Bescheids 2004 erkennbar war, dass der Verlustausgleich von gerundet 345 100 € aus tatsächlichen Gründen ausgeschlossen sein wird. Die Beteiligten sind insoweit übereinstimmend davon ausgegangen, dass die Klin. ihre Tätigkeit nicht mehr aufnehmen wird und eine Entstehung von künftigen Gewinnen ausgeschlossen ist.

Allerdings ist eine Minderung der Steuerfestsetzung nicht in einem bestimmten Mindestumfang geboten, ...

a) Der Bkl. wird daher die Klin. nach § 101 Satz 2 FGO unter Berücksichtigung dieses Umstands bescheiden und den endgültigen Untergang des verbleibenden Verlustvortrags berücksichtigen müssen. Dies bedeutet nicht, dass eine Billigkeitsfestsetzung in einem bestimmten Umfang geboten ist. Der Senat kann dem Bkl. hinsichtlich des Umfangs der Ermessensausübung keine Vorgaben machen, sondern nur darlegen, welche Umstände insbesondere zu berücksichtigen sind.

So ist – wie unter II. 2. der Gründe ausgeführt – zu Gunsten der Klin. der vollständige Untergang des verbleibenden Verlustvortrags auf Grund der Einstellung des Geschäftsbetriebs zu würdigen.

... denn mit dem Wesen der Mindestbesteuerung ist in Einzelfällen ein endgültiger Verlustuntergang durchaus vereinbar

Umgekehrt wird der Bkl. aber auch berücksichtigen müssen, dass selbst eine „gewöhnliche“ zeitliche Streckung des Verlustausgleichs im Rahmen der Mindestbesteuerung im Regelfall zu finanziellen Nachteilen führen kann: z. B. zu Liquiditätsproblemen, Zinsverlusten oder steuerlichen Nachteilen wegen Minderungen des Steuersatzes in den Folgejahren. Diese Nachteile dürfte der Gesetzgeber in Kauf genommen haben und rechtfertigen keine Billigkeitsmaßnahme. Weiterhin ist zu beachten, dass die Mindestbesteuerung durchaus zu einem endgültigen Untergang des durch die Mindestbesteuerung zunächst ausgeschlossenen verbleibenden Verlustvortrags führen kann. Dies ist etwa der Fall, wenn der Stpfl. stirbt oder trotz seiner Bemühungen die Gewinnzone nicht mehr erreicht, also den „turn-around“ nicht schafft, und seine Tätigkeit zu einem späteren Zeitpunkt einstellt. Es erscheint daher nicht geboten, die Klin. nur deshalb in den Genuss einer Billigkeitsmaßnahme kommen zu lassen, weil sie ihre Tätigkeit als Projektentwicklungsgesellschaft ausgestaltet hat und deshalb – bei einem Scheitern des Bauvorhabens – frühzeitig ihre Tätigkeit einstellen kann, so dass der Untergang des Verlustes bereits bei Bekanntgabe der maßgeblichen Bescheide feststeht. Eine Billigkeitsfestsetzung nach § 163 Satz 1 AO dürfte daher bei einer Projektentwicklungsgesellschaft nicht über das hinausgehen, was bei einem dauerhaft tätigen Gewerbebetrieb, dem der „turn around“ nicht gelingt, zu berücksichtigen wäre.

Sollte der Bkl. eine Billigkeitsfestsetzung in einem bestimmten Umfang aussprechen und damit die Fehlbeträge der vorherigen Erhebungszeiträume faktisch berücksichtigen, wird auch über § 35b Abs. 2 GewStG der Verlustfeststellungsbescheid zum 31. Dezember 2004 in der Folge anzupassen sein.

b) Der Senat kann eine Billigkeitsfestsetzung auf 0 € nicht selbst aussprechen, da eine sog. Ermessensreduzierung auf null nicht gegeben ist. Dies ergibt sich aus den vorstehenden Ausführungen unter II. 3. a.

Bei Verpflichtungsantrag sind Kosten zu teilen, wenn das FG nur ein Bescheidungsurteil erlässt

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. Da die Klin. trotz des richterlichen Hinweises in der m. V. ihren Klageantrag nicht auf eine Bescheidungsklage i. S. von § 101 Satz 2 FGO umgestellt hat, sondern weiterhin eine Verpflichtungsklage erhoben hat, hat die Klage nur teilweise Erfolg, da die Voraussetzungen für die von der Klin. geltend gemachte Ermessensreduzierung auf null nicht gegeben waren. Es erscheint daher sachgerecht, die Kosten zu halbieren.

IV. Die Revisionszulassung folgt aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Frage, ob ein sich auf Grund der Mindestbesteuerung ergebender endgültiger Ausschluss des Verlustausgleichs sachlich unbillig ist, hat grundsätzliche Bedeutung, wie sich aus den bereits anhängigen Verfahren (s. AdV-Verfahren, FG München, Beschluss vom 31. Juli 2008 8 V 1588/08, EFG 2008, 1736; FG Nürnberg, Beschluss vom 17. März 2010 1 V 1379/2009, Juris) sowie aus den von der Klin. in der m. V. angesprochenen weiteren Streitfällen mit Projektentwicklungsgesellschaften ergibt. Zudem erscheint die Frage klärungsbedürftig, ob im Billigkeitsverfahren Umstände geltend gemacht werden können, die bei einer Anfechtungsklage möglicherweise zu einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG führen könnten und damit gegen die Verfassungsmäßigkeit der zu Grunde liegenden Norm sprächen.

Abgabenordnung Insolvenzrecht

684 Änderung einer widerspruchslos in die Insolvenztabelle eingetragenen Steuerforderung

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 21. April 2010 5 K 4305/07 U – Rev. eingelegt (Az. des BFH: V R 20/10).

1. Die Eintragung einer nach § 178 Abs. 1 InsO festgestellten Steuerforderung in die Insolvenztabelle wirkt nach § 178 Abs. 3 InsO wie ein rechtskräftiges Urteil. Sie hat nicht die Wirkung eines bestandskräftigen Feststellungsbescheides nach § 251 Abs. 3 AO oder eines bestandskräftigen Steuerbescheides.

2. Eine Änderung kommt danach nur unter den Voraussetzungen einer Nichtigkeits- bzw. Restitutionsklage nach §§ 578 ff. ZPO in Betracht. Die Änderungsvorschriften der §§ 130 ff. bzw. §§ 172 ff. AO sind nicht anwendbar.

InsO § 178 Abs. 3 und 1; AO § 251 Abs. 3, §§ 130 ff., §§ 172 ff.; ZPO §§ 578 ff.

Der Kl. ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der A-GmbH. Das Insolvenzverfahren wurde mit Beschluss des AG vom 20. Januar 2006 eröffnet.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2006 meldete der Bekl. insgesamt Abgabenforderungen i. H. v. 34 851,99 € zur Tabelle an. Darin war die USt 2006 i. H. v. 27 650 € enthalten. Grundlage war eine Steuerberechnung vom 9. März 2006.

Am 17. Mai 2006 wurde der angemeldete Betrag von 34 851,99 € in voller Höhe festgestellt.

Am 27. Juli 2006 ging die USt-Erklärung für 2006 beim Bekl. ein. Die Erklärung weist eine USt-Schuld von 3 064,47 € aus.

Mit Schreiben vom 31. Juli 2006 lehnte der Bekl. eine Änderung der USt 2006 ab unter Hinweis auf die Feststellung der Forderung zur Tabelle und die Wirkung der Eintragung in die Tabelle wie ein rechtskräftiges Urteil (§ 178 Abs. 3 InsO).

Nach weiterem Schriftverkehr zwischen den Beteiligten beantragte der Kl. sodann mit Schreiben vom 6. März 2007 nochmals ausdrücklich den Erlass eines ändernden Feststellungsbescheides hinsichtlich der angemeldeten USt 2006. Diesen Antrag lehnte der Bekl. mit Schreiben vom 21. März 2007 ab.

Der dagegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg. Mit Einspruchsentscheidung vom 18. Oktober 2007 wies der Bekl. den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies er auf § 178 Abs. 3 InsO und führte weiter aus, dass die unbestrittene Eintragung in die Tabelle bei Steuerforderungen wie ein bestandskräftiger VA (Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO) gelte und die Funktion einer Steuerfestsetzung übernehme. Die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 130 Abs. 1 AO lägen nicht vor. Der Umstand, dass es der Kl. pflichtwidrig versäumt habe, Widerspruch zu erheben, rechtfertige keine Korrektur nach § 130 AO.

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, mit der der Kl. vortragt:

Aus den Gründen:

Die Klage ist unbegründet.

Der Bekl. hat es zu Recht abgelehnt, einen VA des vom Kl. begehrten Inhalts zu erlassen.

Die Voraussetzungen für eine Änderung der widerspruchslos in die Insolvenztabelle eingetragenen USt-Forderung 2006 sind nicht erfüllt.

Eintragung der festgestellten Forderung wirkt wie ein rechtskräftiges Urteil . . .

Wird über das Vermögen des Steuerschuldners das Insolvenzverfahren eröffnet, gelten für die Vollstreckbarkeit von Steuerbescheiden gem. § 251 Abs. 1 AO nicht mehr die allgemeinen Regeln der AO, vielmehr sind gem. § 251 Abs. 2 AO die Vorschriften über die InsO zu beachten. Nach § 87 InsO können Insolvenzgläubiger ihre Forderungen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen. Der Insolvenzgläubiger hat seine Insolvenzforderung (§ 38 InsO) gem. § 174 InsO beim Insolvenzverwalter zur Eintragung in die Tabelle (§ 175 InsO) und zur Prüfung (§ 176 InsO) mit dem Ziel der Feststellung (§ 178 InsO) anzumelden. Nach § 178 Abs. 1 InsO gelten Forderungen als festgestellt, wenn weder der Insolvenzverwalter noch ein Insolvenzgläubiger Widerspruch erheben. Für die festgestellten Forderungen wirkt die Eintragung in die Tabelle nach § 178 Abs. 3 InsO ihrem Betrag und ihrem Rang nach wie ein rechtskräftiges Urteil. Die Forderung als solche kann von den Beteiligten nicht mehr mit Rechtsmitteln angegriffen werden.

Eine Änderung einer – wie hier – widerspruchslos in die Insolvenztabelle eingetragenen Steuerforderung kann allein im Wege der Nichtigkeits- und Restitutionsklage gem. § 4 InsO i. V. m. §§ 578 ff. ZPO herbeigeführt werden. Die Voraussetzungen dieser Vorschriften für eine Wiederaufnahme des Verfahrens, insbesondere der Restitutionsklage nach § 580 ZPO liegen jedoch erkennbar nicht vor und sind vom Kl. demgemäß auch nicht dargelegt worden.

... und nicht wie ein bestandskräftiger Feststellungs- bzw. Steuerbescheid

Entgegen der Auffassung des Kl. hat die Eintragung der festgestellten Forderung nicht die Wirkung eines bestandskräftigen Feststellungsbescheides nach § 251 Abs. 3 AO oder eines bestandskräftigen Steuerbescheides. D. h., weder die Änderungsvorschriften der §§ 130 ff. AO noch der §§ 172 ff. AO sind anwendbar.

Zur Wirkung der Eintragung einer festgestellten Forderung in die Tabelle werden in Rspr. und Literatur zwar auch die beiden letztgenannten Auffassungen vertreten. Die besseren Argumente sprechen jedoch für die auch vom erkennenden Senat geteilte Auffassung, dass die Eintragung wie ein bestandskräftiges Urteil wirkt (so auch Roth/Schütz, ZInsO 2008, 186; Waza in Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 7. Aufl., Rz. 150 f., Rz. 520 f., jeweils m. w. N. zu den unterschiedlichen Auffassungen).

Argumente für Wirkung des Tabelleneintrags wie ein rechtskräftiges Urteil

Dies ergibt sich schon aus dem eindeutigen Wortlaut des § 178 Abs. 3 InsO, der die Wirkung eines rechtskräftigen Urteils vorschreibt. Der klare Wortlaut lässt keinen Raum für eine Auslegung dahin, dem Tabelleneintrag lediglich die Wirkung eines bestandskräftigen Bescheides beizumessen. Eine für eine analoge Anwendung notwendige Regelungslücke des § 178 Abs. 3 InsO hinsichtlich Steuerforderungen, wie das vom Kl. in Bezug genommene Urteil des FG Baden-Württemberg vom 2. April 1983 9 K 403/91 (EFG 1993, 763) sie annimmt, liegt nicht vor. Auch der allgemeine Grundsatz „Insolvenzrecht vor Steuerrecht“ gem. § 251 Abs. 2 Satz 1 AO schließt einen Rückgriff auf steuerrechtliche Änderungsvorschriften aus. Des Weiteren gebietet der Grundsatz der Gleichbehandlung der Insolvenzgläubiger die Anwendung der §§ 578 ff. ZPO auch auf Steuerforderungen. Die mit den steuerlichen Änderungsnormen einhergehenden Änderungsmöglichkeiten – eine Änderung wäre im Rahmen der §§ 130 ff. AO nach pflichtgemäßen Ermessen durch das FA voraussetzungslos möglich – passen auch nicht zu der vom BFH vertretenen verfahrensrechtlichen Unabänderlichkeit, wonach anhängige Klagen durch den Tabelleneintrag unzulässig werden und sogar eine Revisionsmöglichkeit verneint wird (BFH-Urteil vom 30. Juni 1997 V R 59/95, BFH/NV 1998, 42; BFH-Beschluss vom 17. November 1977 IV R 131-134/77, BFHE 124, 6, BStBl II 1978, 165; FG München, Urteil vom 9. Dezember 2005 1 K 4499/04, n. v.; FG Berlin, Urteil vom 11. April 2005 9 K 9300/03, EFG 2005, 1713). Die Anwendung der §§ 130, 172 ff. AO widerspräche darüber hinaus der mit § 178 Abs. 3 InsO bezweckten Rechtskraftwirkung und der damit einhergehenden Rechtssicherheit. Der Insolvenzverwalter könnte – wie hier – bei Steuerforderungen gefahrlos die insolvenzrechtliche Widerspruchsobliegenheit verstreichen lassen und – ohne jegliche Fristprobleme – eine Änderung über die §§ 130 ff., 172 ff. AO auf dem Finanzrechtsweg durchzusetzen versuchen. Die insolvenzrechtlichen Vorschriften zur Widerspruchseinlegung im Prüftermin wären bei Steuerforderungen damit praktisch bedeutungslos (Roth/Schütz, ZInsO 2008, 186, 189, insgesamt mit weiteren Einzelheiten und Nachweisen hinsichtlich der vorstehend dargelegten Argumente).

Schließlich hat der BFH auch in weiteren Verfahren bezüglich einer unwidersprochen gebliebenen Feststellung eines Anspruchs bzw. einer Steuerforderung als Konkursforderung auf die Wirkung als rechtskräftiges Urteil hingewiesen (BFH-Urteile vom 23. Februar 2010 VII R 48/07, DB 2010, 939; vom 30. November 2004 VII R 78/03, BFH/NV 2005, 1095; vom 15. Juli 1992 II R 59/90, BFHE 168, 310, BStBl II 1993, 613; vom 9. Juli 2003 V R 57/02, BFHE 203, 8, BStBl II 2003, 901). Im zuletzt zitierten Urteil hat er insbesondere die Notwendigkeit und Zumutbarkeit eines Widerspruchs hervorgehoben. Er hat darüber hinaus festgestellt, dass

erst ein Widerspruch des Insolvenzverwalters den Erlass eines Feststellungsbescheides nach § 251 Abs. 3 AO durch das FA notwendig bzw. erforderlich macht (so auch BFH-Urteil vom 4. Mai 2004 VII R 45/03, BFHE 205, 409, BStBl II 2004, 815 m. w. N.).

Unbeschadet der vorstehenden Ausführungen weist der Senat noch auf Folgendes hin:

Nach ständiger Rspr. des BFH ist die Ablehnung der (Teil-) Rücknahme eines unanfechtbaren Bescheides nach § 130 Abs. 1 AO nur dann ermessensfehlerhaft, wenn die Durchführung eines Rechtsbehelfsverfahrens für den Betroffenen unzumutbar war (BFH-Beschluss vom 22. Juni 1999 VII B 244/98, BFH/NV 1999, 1583 m. w. N., für den Fall eines Feststellungsbescheides gem. § 251 Abs. 3 AO). Die Rücknahme eines fehlerhaften VA kann umgekehrt verweigert werden, wenn das Begehren bereits im Rahmen des Einspruchsverfahrens geltend gemacht werden konnte. Dementsprechend hat auch das FG Münster zuletzt mit Urteilen vom 21. Februar 2008 8 K 38/05 U (EFG 2008, 919) und vom 23. Juni 2009 1 K 3947/06 U,F (EFG 2009, 1892) in Fällen bestandskräftiger Feststellungsbescheide gem. § 251 Abs. 3 AO entschieden. Nach diesen Grundsätzen, auf die der Bekl. im Übrigen auch in der Einspruchsentscheidung ausdrücklich hingewiesen hat, hätte die Klage auch dann keinen Erfolg gehabt, wenn entsprechend der Auffassung des Kl. der Tabelleneintrag hinsichtlich der widerspruchslos festgestellten Forderung lediglich die Wirkung eines bestandskräftigen Feststellungsbescheides nach § 251 Abs. 3 AO hätte. Wenn ein Insolvenzverwalter eine materiell zu hohe, aber bestandskräftig festgestellte Steuerforderung gegen die Insolvenzmasse gelten lassen muss, wenn er es versäumt hat, im Einspruchsverfahren rechtzeitig Einwendungen zu erheben bzw. die USt-Erklärung einzureichen, so muss dies erst recht für den vorliegenden Fall der Versäumnis der Widerspruchsobliegenheit des Insolvenzverwalters gelten. Jedenfalls sind keine Gründe erkennbar, den Insolvenzverwalter für den Fall, dass er es bereits versäumt, Widerspruch zu erheben, besser zu stellen.

...

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, da der BFH zum Problem der Änderung von rechtskräftig zur Insolvenztabelle angemeldeten Steuerforderungen noch nicht ausdrücklich Stellung genommen hat und diese Frage in Rspr. und Literatur auch unterschiedlich beantwortet wird.

Anmerkung**Anmeldung zur Insolvenztabelle**

Bereits in dem Beschluss über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 27 InsO) sind die Gläubiger nach § 28 Abs. 1 InsO aufzufordern, ihre Forderungen innerhalb einer bestimmten Frist beim Insolvenzverwalter anzumelden; die Frist hierfür beträgt mindestens zwei Wochen und höchstens drei Monate. Von daher verwundert es nicht, dass das FA im Besprechungsfall nach Insolvenzeröffnung am 20. Januar 2006 schon am 22. Februar 2006 eine USt-Forderung 2006 zur Tabelle angemeldet hat. Für die Anmeldung ist es unerheblich, ob die Steuerschuld bei Eröffnung des Verfahrens fällig war, denn nach § 41 Abs. 1 InsO gelten nicht fällige Forderungen für das Insolvenzverfahren als fällig. Ist die Steuerschuld zum Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung noch nicht festgesetzt, muss das FA sie daher schnellstmöglich schätzen. Da die Insolvenzgläubiger ihre Forderungen nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen können (§ 87 InsO), kann ein Steuerbescheid nach Verfahrenseröffnung nicht mehr ergehen; ein derartiger Bescheid wäre nichtig (BFH-Urteile vom 2. Juli

1997 IR 11/97, BFHE 183, 365 BStBl II 1998, 428; vom 18. Dezember 2002 IR 33/01, BFHE 201, 392, BStBl II 2003, 630; vom 4. Mai 2004 VII R 45/03, BFHE 205, 409, BStBl II 2004, 815). Auch Änderungsbescheide nach § 164 Abs. 2 oder §§ 172 ff. AO für vor Verfahrenseröffnung ergangene bestandskräftige Steuerfestsetzungen sind unzulässig. Etwas anderes gilt nur für Steuerbescheide für einen Zeitraum vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wenn sich keine Zahllast ergibt (BFH-Urteil vom 13. Mai 2009 XI R 63/07, BFHE 225, 278 BStBl II 2010, 11) oder für Steuerbescheide, die auch abstrakt nicht geeignet sind, sich auf möglicherweise anzumeldende Steueransprüche auszuwirken, wie z. B. einen Nullbescheid (BFH-Urteil vom 10. Dezember 2008 I R 41/07, BFH/NV 2009, 719).

Kein Widerspruch – Forderung gilt als festgestellt

Das FA muss demnach seine Forderung durch eine Steuerberechnung gegenüber dem Insolvenzverwalter nach § 174 InsO und Anmeldung zur Tabelle geltend machen. Wird die Forderung im Prüftermin weder vom Insolvenzverwalter noch einem Insolvenzgläubiger bestritten, gilt sie als festgestellt und wird in die Tabelle eingetragen. Die **Eintragung in die Tabelle** wirkt nach § 178 Abs. 3 InsO wie ein **rechtskräftiges Urteil** gegenüber dem Insolvenzverwalter und allen Insolvenzgläubigern, damit auch gegenüber dem FA (vgl. BFH-Urteil vom 30. Juni 1997 V R 59/95, BFH/NV 1998, 42; BFH-Beschluss vom 13. Juli 2006 V B 70/06, BFHE 214, 467, BStBl II 2007, 415). Die Gegenmeinung, wonach gegenüber dem FA die widerspruchslöse Eintragung zur Tabelle die Wirkung eines bestandskräftigen Feststellungsbescheides nach § 251 Abs. 3 AO haben soll (Schumacher in Münch-Komm InsO, § 178 Rz. 88), mit der Folge, dass Korrekturen nach §§ 130 f. AO möglich seien, überzeugt ebenso wenig wie die Ansicht, die Eintragung wirke ein bestandskräftiger Steuerbescheid mit den Änderungsmöglichkeiten der §§ 172 ff. AO (Uhlenbruck, InsO, 13. Aufl., § 178 Rz. 12 ff.). Der eindeutige Wortlaut des § 178 Abs. 3 InsO betrifft alle Insolvenzgläubiger. Dem Tabelleneintrag eine Bescheidwirkung zuzuerkennen, mag praktikabel sein, um dem Insolvenzverwalter ein vorsorgliches Bestreiten jeglicher Anmeldung zu ersparen (vgl. Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 8. Aufl., Rz. 741); nach Sinn und Zweck der insolvenzrechtlichen Regelungen besteht hierfür indes keine Rechtfertigung.

Die Rechtskraftwirkung von Feststellung und Eintragung ist allerdings auf Insolvenzforderungen zu begrenzen (BGH-Urteil vom 13. Juni 2006 IX ZR 15/04, NJW 2006, 3068). Ein eventueller Widerspruch des Schuldners steht der Feststellung nicht entgegen (§ 178 Abs. 1 Satz 2 InsO).

Änderung des Tabelleneintrags nur eingeschränkt möglich

Da dem Tabelleneintrag die **Wirkung eines rechtskräftigen Urteils** zukommt, ist eine Änderung nur unter engen Voraussetzungen möglich. Zwar kann eine unrichtige Eintragung in die Tabelle auf Antrag oder sogar von Amts wegen berichtigt werden; über § 4 InsO gelten die **Korrekturvorschriften der §§ 319 ff. ZPO** (Urteilsberichtigung bzw. -ergänzung). Analog § 319 ZPO kommt eine Berichtigung auch in Betracht, wenn der Tabelleneintrag das Verhalten des Widerspruchsberechtigten nicht zutreffend wiedergibt (AG Köln, Urteil vom 30. September 2004 71 IN 453/02, NZI 2005, 171). Im Übrigen ist gegen den Tabelleneintrag nur die **Restitutionsklage** unter den Voraussetzungen des § 580 ZPO zulässig. Nachträglich entstandene Einwendungen gegen die festgestellte Forderung können mit der **Vollstreckungsgegenklage** analog § 767 ZPO geltend gemacht werden (Kreft, InsO, 5. Aufl., 1327; Hess, InsO, Bd. II Rz. 49); sind die Ein-

wendungen schon vor dem Prüftermin entstanden, sind sie jedoch nach § 767 Abs. 2 ZPO präkludiert (BGH-Urteil vom 21. Februar 1991 IX ZR 133/90, BGHZ 113, 381, ZIP 1991, 456).

Forderung wird bestritten – Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO notwendig

Wird dagegen eine Forderung im Prüftermin vom Insolvenzverwalter (oder einem anderen Insolvenzgläubiger) bestritten, bestimmt sich das weitere Verfahren nach **§§ 179, 185 InsO**. § 179 InsO differenziert zunächst danach, ob für die geltend gemachte und bestrittene Forderung bereits ein vollstreckbarer Titel vorlag oder nicht. Ist dies nicht der Fall – lag also der Anmeldung durch das FA kein vor Verfahrenseröffnung bestandskräftiger Steuerbescheid zu Grunde –, bleibt es nach § 179 Abs. 1 InsO dem Gläubiger überlassen, die Feststellung seiner Forderung zur Tabelle gegen den Insolvenzverwalter zu betreiben. Ein Gläubiger, der aus einem zivilrechtlichen Vertrag eine Geldforderung gegen den Insolvenzschuldner geltend macht, die der Verwalter bestreitet, muss daher nach § 179 Abs. 1, § 180 InsO gegen diesen Klage vor dem zuständigen Gericht erheben. Das FA hat es hier allerdings einfacher. Ist für die Feststellung einer Forderung nämlich der Rechtsweg zum ordentlichen Gericht nicht gegeben, ist die Feststellung entweder bei dem zuständigen anderen Gericht zu betreiben oder von der zuständigen Behörde vorzunehmen (§ 185 InsO). Erst damit kommt also der sog. **Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO** ins Spiel: danach stellt die Finanzbehörde im Insolvenzverfahren „erforderlichenfalls“ die Insolvenzforderung durch schriftlichen VA fest. Diese Notwendigkeit ergibt sich erst durch das Bestreiten des Verwalters. Gegen den Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO müsste dann der Insolvenzverwalter, um seinen Widerspruch durchzusetzen, Einspruch einlegen und ggf. Klage erheben.

Im Streitfall hätte der Verwalter die vom FA angemeldete USt-Forderung vorsorglich bestreiten müssen mit der Folge, dass eine Feststellung zur Tabelle nicht erfolgt wäre; das FA hätte daraufhin den Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO über den angemeldeten Betrag erlassen, gegen den der Verwalter einen durch Einreichen der USt-Erklärung 2006 zu begründenden Einspruch hätte einlegen müssen. Die im Besprechungsfall erhobene Klage auf erstmaligen Erlass eines Feststellungsbescheides in Höhe der erklärten USt konnte keinen Erfolg haben, denn mangels Widerspruchs gegenüber der Anmeldung war der Anwendungsbereich des § 251 Abs. 3 AO nicht eröffnet und für einen Feststellungsbescheid kein Raum.

– Vorsitzende Richterin am FG Andrea Claßen –

Anfechtungsgesetz
Abgabenordnung

685 **Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen für einen Duldungsbescheid, mit dem die Übertragung eines hälftigen Miteigentumsanteils angefochten wurde**

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 22. März 2010 10 K 3288/08 – Nichtzulassungsbeschw. eingelegt (Az. des BFH: VII B 129/10).

Bei Wertlosigkeit der vereinbarten Gegenleistung erfolgt die Übertragung des Miteigentumsanteils unentgeltlich.

Ein subsidiärer gesamtschuldnerischer Ausgleichsanspruch gegen den Komplementär setzt u. a. voraus, dass die Gesellschaft auf Aufforderung nicht zahlt.

Erreicht bei unteilbaren Leistungen der Wert der Gegenleistung nicht annähernd die Hälfte des Wertes der Leistung, spricht dies regelmäßig für einen insgesamt unentgeltlichen Vertrag, dessen Anfechtbarkeit der Regelung des § 4 AnfG unterliegt.

AnfG § 1, § 2, § 3 Abs. 2, § 4, § 11 Abs. 1, § 14; AO § 191, § 254; BGB § 426.

Streitig ist die Rechtmäßigkeit des Duldungsbescheids, mit dem das beklagte FA die Übertragung eines Grundstücks teils vom Ehemann auf die Klin. angefochten und die Klin. zur Duldung in die Vollstreckung des erworbenen Grundstücksteils verpflichtet hat, sowie des nachfolgenden Leistungsgebots, das den Beginn der Duldung bestimmt.

Die Klin. ist Kommanditistin der B-GmbH & Co. KG (KG). Ihr Ehemann ist neben der Komplementär-GmbH seit Dezember 2000 zweiter persönlich haftender Gesellschafter der KG. Die KG betrieb ein X-Geschäft mit mehreren Filialen. Das X-Geschäft wurde durch den Ehemann der Klin. als einzelkaufmännisches Unternehmen vor Jahrzehnten gegründet. Durch Gesellschaftsvertrag vom 31. Dezember 1995 gründeten die Fa. B-Beteiligungs-GmbH, der Ehemann der Klin., die Klin. und Frau C eine KG, welche ab dem 1. Januar 1996 den Geschäftsbetrieb des einzelkaufmännischen Unternehmens fortführte. Bei Gründung der KG betrug das Kommanditkapital ... DM, davon übernahmen:

Herr B (Ehemann)	... DM
Frau A (Klin.)	... DM
Frau C (Tochter)	... DM.

Die KG geriet zunehmend in finanzielle Not. Ab Dezember 2001 bis Sommer 2002 sind erhebliche Forderungen des Bekl. gegen die KG hinsichtlich der USt, Verspätungs- und Säumniszuschlägen aufgelaufen. Im Laufe des Juni 2002 beliefen sich die Steuerrückstände der KG auf rund ... €. Die Zahlungen an das FA erfolgten nur noch schleppend, übersandte Schecks erwiesen sich meist als nicht gedeckt. Im Juni 2002 hatte die KG keinerlei Zahlungen an das FA geleistet. In den Vormonaten April und Mai 2002 erhielt der Vollziehungsbeamte des FA von der KG zwar sechs Verrechnungsschecks über insgesamt ... DM, fünf der sechs Schecks platzten jedoch mangels Deckung.

Mit Unternehmenskaufvertrag vom 18. Juni 2002 hat die KG als Verkäuferin und der Ehemann der Klin. als Inhaber von Konzessionsrechten an die Fa. B-GmbH als Käuferin die Filiale in X für einen Kaufpreis i. H. v. ... € veräußert. Der Kaufvertrag ist auf allen Blättern u. a. von der Klin. unterzeichnet. Der vorläufige Insolvenzverwalter der seit 2004 insolventen KG stellte fest, dass im Jahr 2002 im Vergleich zu dem Jahr 2001 ein Umsatzeinbruch von 43 v. H. eingetreten sei.

Die Klin. und ihr Ehemann waren je zur Hälfte Miteigentümer an einer Eigentumswohnung (Penthouse) in der L-Str. in Y. Mit notariellem Vertrag vom 9. Juli 2002 übertrug der Ehemann seinen Miteigentumsanteil auf die Klin., wodurch diese Alleineigentümerin wurde. Der Wert des übertragenen Grundbesitzes beträgt ... €. In § 3 des Übergabevertrags vereinbarten die Klin. und ihr Ehemann, dass die Übertragung zum „Ausgleich von bestehenden Forderungen des Erwerbers gegen den Übergeber“ erfolge. Nachdem die Steuerrückstände der KG in der Folgezeit weiter anwuchsen, nahm das FA am 15. Mai 2003 den Ehemann für die Steuerschulden der KG gem. den § 128, § 161 Abs. 2 HGB in Haftung. Der Haftungsbescheid wurde bestandskräftig. Die Vollstreckung in das Vermögen des Ehemanns als Haftungsschuldner verlief ergebnislos. Das beklagte FA nahm daraufhin die Klin. mit Duldungsbescheid vom 17. September 2003 nach § 191 AO in Anspruch. In

dem Duldungsbescheid heißt es, dass die Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils an der Eigentumswohnung vom Ehemann auf die Klin. gem. § 3 Abs. 2 bzw. § 4 Abs. 1 AnfG angefochten werde. Die Klin. habe die Zwangsvollstreckung in den übertragenen Miteigentumsanteil so zu dulden, als gehöre dieser noch zum Vermögen des Ehemanns.

Die Klin. wandte dagegen ein, der Bekl. sei nicht berechtigt, die Übertragung des Miteigentumsanteils gem. § 4 Abs. 1 AnfG anzufechten, da diese Vorschrift die Unentgeltlichkeit des Übertragungsgeschäfts voraussetze. Die angefochtene Übertragung sei aber entgeltlich erfolgt. Ihr Ehemann habe in seiner Eigenschaft als persönlich haftender Gesellschafter der KG sowie auf Grund persönlicher Bankverbindlichkeiten erhebliche Zuwendungen von ihr erhalten. Diese Zuwendungen, die an den Ehemann und an die KG darlehensweise geleistet worden seien, würden den Wert des hälftigen Miteigentums weit übersteigen. Die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 AnfG lägen ebenfalls nicht vor.

Aus den Gründen:

Die zulässige Klage ist nicht begründet.

Nach § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, Abs. 2 Satz 1 FGO kann das Gericht den angefochtenen VA nur dann aufheben oder ändern, wenn dieser rechtswidrig und die Kl. dadurch in ihren Rechten verletzt sind. Der Senat kann die angefochtenen VA im Streitfall allerdings nicht als rechtswidrig beanstanden.

Der Bekl. hat zu Recht den Duldungsbescheid und das Leistungsgebot, das den Beginn der Duldung bestimmt, erlassen.

1. Rechtsgrundlage für die Anfechtung der Grundstücksübertragung durch Duldungsbescheid ist § 191 AO. Gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO kann derjenige, der kraft Gesetzes, hier des AnfG, verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden. § 191 AO enthält insoweit eine Spezialregelung, als darin für das Verwaltungsverfahren die Inanspruchnahme des Anfechtungsgegners durch VA anstelle durch Klage zulässig ist (vgl. BFH-Urteil vom 8. Februar 2001 VII B 82/00, BFH/NV 2001, 1003).

Nach § 11 Abs. 1 Satz 1 AnfG muss dem Gläubiger zur Verfügung gestellt werden, was durch anfechtbare Rechts-handlung aus dem Vermögen des Schuldners veräußert, weggegeben oder aufgegeben ist, soweit es zu dessen Befriedigung erforderlich ist. Der Anfechtungsgegner hat sich daher so behandeln zu lassen, als gehöre der weggegebene Vermögensgegenstand noch zum Vermögen des Schuldners, d. h. er hat die Zwangsvollstreckung in den Gegenstand wegen der Steuerverpflichtungen des Schuldners zu dulden (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juli 1981 VII R 49/80, BFHE 133, 501, BStBl II 1981, 751).

Objektive Benachteiligung liegt vor, da das Grundstück fast lastenfrei war

a) Die Anwendung des Anfechtungsgesetzes setzt gem. § 1 AnfG voraus, dass der Gläubiger durch eine Rechts-handlung des Schuldners benachteiligt wurde. Diese Voraussetzung ist erfüllt. Das Grundstück war nach den Feststellungen des Senats im Zeitpunkt der Übergabe nur noch i. H. v. rund ... € belastet. In der m. V. erklärte der Klägervertreter auf Vorhalt des Übergabevertrags und Frage nach der Valutierung der dort aufgeführten Belastungen, dass nur noch eine geringe Belastung im Zeitpunkt der Übertragung bestanden habe. Mit den Privateinlagen vom 18. Dezember 2002 über ... € und vom 7. Januar 2003 über ... € seien die noch bestehenden Schulden abgelöst worden und das Grundstück sei dann lastenfrei gewesen. Dies deckt sich mit den internen Feststellungen des Bekl. Am 6. Oktober 2003 bestätigte der Bekl. intern in einem Schrei-

ben, dass die Grundstücke lastenfrei sind. Nach den übereinstimmenden Angaben des Klägersvertreters im Erörterungstermin und den Angaben der Klin. und ihres Ehemannes im Übergabevertrag hat der übertragene Grundbesitz einen Wert von ... €. Durch die Übertragung auf die Klin. sind dem beklagten FA damit aussichtsreiche Vollstreckungsmöglichkeiten genommen worden. Das beklagte FA ist durch die Übertragung objektiv benachteiligt.

b) Die Anfechtungsberechtigung des Bekl. ergibt sich aus § 2 AnfG. Der Bekl. nahm am 15. Mai 2003 den Ehemann für die Steuerschulden der KG gem. § 128, § 161 Abs. 2 HGB in Haftung. Der Haftungsbescheid umfasst USt und Nebenleistungen der USt-Jahreserklärung 2001 und der Voranmeldungszeiträume 2002 und 2003 in einer Höhe von insgesamt ... € und wurde bestandskräftig. Die Vollstreckung in das Vermögen des Ehemanns als Haftungsschuldner verlief ergebnislos. Im Verlauf des Einspruchsverfahrens begrenzte das beklagte FA die Duldungspflicht auf eine Haftungsschuld des Ehemanns i. H. v. ... €, da von der KG eine Zahlung i. H. v. ... € geleistet worden ist, die auf Grund der Pfändung eines Kontos bei der Z-Bank AG am 4. September 2003 einging und auf die Haftungssumme verbucht wurde. Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrensverfahrens ist seitdem der Duldungsbescheid in der teilweise widerrufenen Fassung. Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass sich diese Steuerschuld bis zum Zeitpunkt der m. V. verringert hätte; auch der Zeuge A hat bei seiner Zeugenvernehmung keine entsprechende Erklärung abgegeben.

Bei unentgeltlicher Grundstücksübertragung Anfechtungsberechtigung aus § 4 AnfG

c) Nach der Überzeugung des erkennenden Senats ist im Streitfall von einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung auszugehen, so dass sich die Anfechtungsberechtigung aus § 4 AnfG ergibt (s. nachfolgend unter aa). Sämtliche gesetzlichen Voraussetzungen für eine erfolgreiche Anfechtung nach § 4 AnfG liegen im Streitfall vor. Bei unterstellter Entgeltlichkeit der Grundstücksübertragung lägen aber auch die gesetzlichen Voraussetzungen einer Anfechtung nach § 3 Abs. 2 AnfG in Form der vorsätzlichen entgeltlichen Leistung an nahestehende Personen vor (s. bb).

aa) Gemäß § 4 Abs. 1 AnfG ist eine unentgeltliche Leistung des Schuldners anfechtbar, es sei denn, sie ist früher als vier Jahre vor der Anfechtung vorgenommen worden.

Der Zweckgedanke des § 4 AnfG erfordert eine weite Auslegung des Begriffs der unentgeltlichen Leistung (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juli 1981 VII R 49/80, BFHE 133, 501, BStBl II 1981, 751). Der Begriff der unentgeltlichen Leistung ist daher nicht identisch mit der Definition der Schenkung i. S. des § 516 BGB. Unentgeltlichkeit i. S. des § 4 AnfG liegt vor, wenn die Leistung ohne Rechtspflicht erfolgt und keine Gegenleistung in das Schuldnervermögen gelangt (vgl. Huber, AnfG, 10. Aufl., § 4 Rz. 16). Eine vertragliche Einigung über die Unentgeltlichkeit ist nicht erforderlich (vgl. OFD Magdeburg, Verfügung vom 26. Oktober 1998 S 0500 – 151 – St 255, Juris).

(1) Nach diesen Rechtsgrundsätzen erfolgte die streitige Grundstücksübertragung unentgeltlich. Im notariellen Vertrag vom 9. Juli 2002 ist zwar beurkundet, dass das Wohnungseigentumsrecht zum Ausgleich von bestehenden Forderungen der Klin. übertragen werden soll. Eine notarielle Urkunde i. S. des § 415 ZPO erbringt den vollen Beweis jedoch nur für die Abgabe der beurkundeten Erklärungen, nicht auch für deren inhaltliche Richtigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 11. Oktober 2000 IX B 54/00, BFH/NV 2001, 438).

Zuwendungsempfänger ist im Streitfall zweifelhaft

(a) Die Klin. behauptet, die Übertragung der Eigentumswohnung sei zur Tilgung von gewährten Darlehen erfolgt.

In diesem Zusammenhang ist jedoch schon fraglich, ob die im Schreiben vom 12. Januar 2004 aufgelisteten Zuwendungen überhaupt an den Ehemann geleistet worden sind. Im Streitfall sprechen insoweit erhebliche Anhaltspunkte dafür, dass die Zuwendungen an die KG erfolgten. Allgemeine Erläuterungen wie „Privateinlage“ oder „... LV“ sprechen zum einen – i. V. m. dem Vortrag der Klin., die Gläubiger der KG hätten Sicherheiten ohne ihr Wissen verwertet – für eine unmittelbare Zuwendung an die KG. Zum anderen hat die Klin. die mehrmals angeforderten Buchhaltungsunterlagen der KG betreffend der einzelnen Zuwendungen nicht übersandt, obwohl dies durch den Klägersvertreter bis spätestens Mitte Februar 2010 zugesagt worden ist. Dies stellt eine Verletzung ihrer Mitwirkungspflichten dar und schränkt den erkennenden Senat hinsichtlich seiner Erkenntnismöglichkeiten ein, an wen die Zuwendungen geleistet wurden und auf welcher Rechtsgrundlage sie beruhen (vgl. BFH-Urteil vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462 m. w. N.).

Zuwendungen der Klin. an die KG sind ferner für die Frage, ob bei der Grundstücksübertragung mit Gegenforderungen aufgerechnet worden ist, mit Ausnahme der unten ausführlich (s. [b]) gewürdigten befreienden Schuldübernahme ohne Belang. Die KG war nicht Eigentümerin bzw. Übergeberin des Grundstücks. Dass der Ehemann als persönlich haftender Gesellschafter möglicherweise mittelbar davon profitiert, wenn die Klin. auf Darlehensforderungen gegenüber der KG verzichtet hätte, führt noch nicht zu einer Entgeltlichkeit des Grundstücksgeschäfts zwischen ihr und dem Ehemann (vgl. auch BGH-Urteil vom 21. Januar 1993 IX ZR 275/91, DB 1993, 625).

Art der Zuwendungen ist fraglich

Selbst wenn man unterstellt, dass die Zuwendungen an den Ehemann erfolgt sein sollten, bleibt des Weiteren unklar, ob sie in Form eines Darlehens erfolgten, ob es Schenkungen waren oder ob es sich um etwaige unbenannte ehebedingte Zuwendungen handelte, die – auch wenn sie nicht die bürgerlichrechtlichen Voraussetzungen einer Schenkung erfüllen – von objektiv unentgeltlichem Charakter sind. Der erkennende Senat kann sich im Streitfall keine Überzeugung bilden, dass die Klin. tatsächlich Darlehensforderungen gegen den Ehemann hatte. Für die behauptete ernsthafte darlehensweise Überlassung fehlen ausreichende Anhaltspunkte. Im Erörterungstermin trug der Ehemann der Klin. noch vor, schriftliche Darlehensverträge zwischen der Klin. und ihm existierten nicht. In der m. V. wurden drei Darlehensverträge vorgelegt. Der Darlehensvertrag zwischen der Klin. und der KG über ... DM vom 1. Januar 1996 betrifft das Verhältnis der Klin. zu der KG und nicht zu ihrem Ehemann. Die Darlehensverträge zwischen der Klin. und B vom 18. November 1985 und zwischen der Klin. und B vom 5. Oktober 1987 sind nach den insoweit glaubhaften Angaben des Zeugen N nicht wie vereinbart durchgeführt worden. Der Zeuge erklärte u. a., die in den drei Darlehensverträgen vereinbarte Verzinsung sei nicht durchgeführt worden. Sie seien nicht so wie schriftlich vereinbart gehandhabt worden. Die Darlehensverträge von 1985 und 1987 seien nach einer Bp von der FinVerw. nicht anerkannt worden. Der Senat konnte bereits nicht feststellen, ob die jeweilige Darlehensvaluta überhaupt ausbezahlt worden ist, weil insoweit keine Nachweise oder Unterlagen vorgelegt worden sind. Gegen eine Anerkennung spricht auch, dass der Darlehensvertrag vom 1996 nicht in der Bilanz der KG zum 31. Dezember 1996 passiviert worden ist und die Einlage der Klin. zeitgleich bei Gründung der KG i. H. v. ... DM nach den insoweit glaubhaften Angaben des Zeugen N durch Schenkung des Ehemannes an die Klin. erbracht worden ist. Ebenso sind die Darlehensverbindlichkeiten aus den Jahren 1985 und 1987 nicht in der Bilanz des damaligen Einzelunternehmens passiviert worden. Es sprechen daher erhebliche Anhaltspunkte dafür, dass die drei Darlehens-

verträge mangels Ernsthaftigkeit einem Fremdvergleich nicht standhalten und nicht wie vereinbart tatsächlich durchgeführt sind. Den genauen Betrag des angeblich gewährten Darlehens, mit dem verrechnet werden sollte, vermochte die Klin. im notariellen Vertrag nicht zu nennen. Der Übergabevertrag enthält demgemäß auch nur die vage Formulierung, dass die Übertragung zum „... Ausgleich von bestehenden Forderungen des Erwerbers gegen den Übergeber ...“ erfolge. Es ist somit sehr zweifelhaft und es gibt keine ausreichenden, tatsächlichen Anhaltspunkte, dass die Klin., sofern und soweit sie an ihren Ehemann Zuwendungen erbracht hat, diese im Wege einer ernsthaft gewollten darlehensweisen Überlassung geleistet hat. Darüber hinaus stellen die im Schreiben vom 12. Januar 2004 aufgelisteten Zuwendungen und die Scheckhingaben von der Klin. an den Ehemann am 15. Oktober 2001 und 13. November 2001 ebenfalls keine entgeltlichen Darlehen von der Klin. an den Ehemann dar. Selbst wenn man unterstellt, dass auch die im Schreiben vom 12. Januar 2004 aufgelisteten Zuwendungen an den Ehemann geleistet worden sind, fehlt es insoweit an klaren und eindeutigen Darlehensverträgen. Derartige – angebliche – Darlehensvereinbarungen halten im Übrigen dem Fremdvergleich nicht stand. Im Streitfall fehlen insoweit neben der Schriftform eine Vereinbarung über die Laufzeit, über die Art und Zeit der Rückzahlung sowie über die Verzinslichkeit und eine evtl. Besicherung. Anhaltspunkte, aus denen auf derartige Vereinbarungen geschlossen werden können, sind ferner nicht ersichtlich.

Der Senat kann nicht ausschließen, dass es sich z. B. um Schenkungen oder um unbenannte Zuwendungen handelte. Eine unbenannte ehebedingte Zuwendung ist nach der höchststrichterlichen Zivilrechtsprechung anzunehmen, wenn die Zuwendung als Beitrag zur Verwirklichung oder Ausgestaltung, Erhaltung oder Sicherung der ehelichen Lebensgemeinschaft erbracht wird und darin ihre Geschäftsgrundlage hat. Dazu gehören nicht nur Leistungen, die sich als angemessene Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens erweisen, sondern auch solche Zuwendungen, die ein Ehegatte dem anderen im Interesse einer haftungsmäßig günstigen Organisation des Familienvermögens macht (vgl. BGH-Urteil vom 17. Januar 1990 XII ZR 1/89, Juris).

Darüber hinaus ergeben sich weitere erhebliche Zweifel an dem klägerischen Vortrag hinsichtlich der im Schreiben vom 12. Januar 2004 aufgelisteten Zuwendungen und der Scheckhingaben von der Klin. an den Ehemann am 15. Oktober 2001 und 13. November 2001. Zu der Auszahlung der ... Lebensversicherung Nr. ... hat der Senat festgestellt: Versicherungsnehmer war der Ehemann der Klin. Die Versicherungssumme über rund ... DM wurde in 1997 an den Ehemann ausbezahlt. Das Mit-Ansparen einer Versicherung durch die Klin. begründet keinen Rechtsanspruch gegen den Ehemann auf Auszahlung der Versicherungssumme. Im Streitfall bestand keine Forderung der Klin. gegen den Ehemann, mit der sie hätte aufrechnen können. Im Übrigen ist auch aus den oben dargestellten Gründen, auf die verwiesen wird, keine Darlehensüberlassung für den erkennende Senat feststellbar.

Zu der Auszahlung der ... Versicherung Nr. ... hat der Senat festgestellt: Auch hier war der Ehemann Versicherungsnehmer, so dass das oben Ausgeführte entsprechend gilt. Im Übrigen kam es erst im Januar 2004 zur Auszahlung der Versicherungssumme, d. h. rund 1½ Jahre nach der Grundstücksübertragung. Auch deshalb kann kein Entgelt vorliegen. Im Übrigen ist auch aus den oben dargestellten Gründen, auf die verwiesen wird, keine Darlehensüberlassung für den erkennende Senat feststellbar.

Hinsichtlich der Schecks vom 15. Oktober und 13. November 2001 ist für den erkennenden Senat ebenfalls keine darlehensweise Überlassung feststellbar. Aus den vorgelegten Kontoauszügen der Y-Bank ist ein reger Geldverkehr zwi-

schen der Klin. und dem Ehemann in beide Richtungen ersichtlich. Es ist aus diesem Grunde und der lückenhaften Dokumentation der einzelnen Vorgänge durch die Klin. für den erkennenden Senat nicht feststellbar, was die wirtschaftlichen oder rechtlichen Gründe der einzelnen Auszahlungen und Rücküberweisungen sind und hinreichende Anhaltspunkte dafür zu erkennen, ob und welche Darlehensforderungen möglicherweise zu Forderungen bzw. Darlehensforderungen gegenüber der KG und/oder dem Ehemann geführt haben. Im Übrigen ist auch aus den oben dargestellten Gründen, auf die verwiesen wird, keine Darlehensüberlassung für den erkennenden Senat feststellbar.

Hinsichtlich des Erlöses aus dem Verkauf des Gegenstandes Z ist ebenfalls kein entgeltliches Darlehensverhältnis feststellbar. Zum einen ist der klägerische Vortrag teilweise widersprüchlich. Die Klin. trägt im Klageverfahren vor, dass sie hälftige Eigentümerin des Gegenstandes gewesen sei. Sie habe ihren hälftigen Anteil am Verkaufserlös ihrem Ehemann überlassen. Während des Einspruchsverfahrens machte sie dagegen den vollen Kaufpreis als aufrechenbare Forderung geltend. Zum anderen ist auch aus den oben dargestellten Gründen, auf die verwiesen wird, keine Darlehensüberlassung für den erkennenden Senat feststellbar.

Hinsichtlich des Verkaufserlöses aus dem Verkauf der Wertpapiere i. H. v. ... €, der Privateinlage (Ö), der Privateinlage (Export) sowie der Privateinlage (Le) ist aus den oben dargestellten Gründen, auf die verwiesen wird, keine Darlehensüberlassung für den erkennenden Senat feststellbar.

Auch die am 18. Dezember 2002 und 7. Januar 2003 erfolgten Einlagezahlungen der Klin. sind für die Frage der Entgeltlichkeit ohne Bedeutung. Denn die Klin. führte diese Beträge erst nach der Grundstücksübertragung am 9. Juli 2002 dem Vermögen der KG zu.

Ferner ist kein Verzicht auf Forderungen vereinbart worden

Unabhängig davon ist im Übrigen im Streitfall im notariellen Vertrag vom 9. Juli 2002 kein Verzicht auf Darlehensforderungen oder sonstige Forderungen durch die Klin. erklärt worden, da die Forderungen und die Höhe der Forderungen darin nicht benannt worden sind. Es fehlt daher auch insoweit an der Gegenleistung der Klin. Es fehlt darüber hinaus steuerlich an einer klaren und eindeutigen Vereinbarung.

Darüber hinaus ist der gesamtschuldnerische Ausgleichsanspruch gegen den Komplementär lediglich subsidiär

(b) Selbst wenn man zugunsten der Klin. mit der Begründung unterstellt, dass die Klin. gem. § 426 BGB einen Ersatzanspruch gegen den Ehemann als Mitgesellschafter hatte, weil die Klin. als Kommanditistin ohne Verpflichtung im Außenverhältnis einen Gesellschaftsgläubiger freiwillig befriedigt hat, bestünde der ggf. um den eigenen Verlustanteil zu kürzende Ersatzanspruch gegen den Mitgesellschafter allerdings nur, wenn die KG nicht in der Lage oder nicht bereit ist, den Aufwendungsersatzanspruch nach § 110 HGB zu erfüllen; dies wäre dann anzunehmen, wenn die Gesellschaft auf Aufforderung nicht gezahlt hätte (vgl. BGH-Urteil vom 17. Dezember 2001 II ZR 382/99, BB 2002, 268). Hierfür sind jedoch weder Anhaltspunkte ersichtlich noch hat die Klin. dies schlüssig vorgetragen oder nachgewiesen. Der gesamtschuldnerische Ausgleichsanspruch gegen den Komplementär ist nach der zivilrechtlichen Rspr. lediglich subsidiär (vgl. BGH-Urteil vom 17. Dezember 2001 II ZR 382/99, BB 2002, 268 m. w. N.). Es sind keine Umstände erkennbar, dass der primär bestehende Aufwendungsersatzanspruch gegen die KG geltend gemacht worden ist. Der subsidiäre Ersatzanspruch nach § 426 BGB kann darüber hinaus lediglich bei den drei Zahlungen am 16. Oktober 2001 (Privateinlage Ö), 14. November 2001 (Privateinlage Export) und 10. Januar 2002 (Privateinlage

Le) i. H. v. zusammen ... € abzüglich des eigenen Verlustanteils erfüllt sein. Denn der Ehemann der Klin. trat erst zum 22. Dezember 2000 als zweiter vollhaftender Gesellschafter ein. Der größte Teil der von der Klin. angeführten Zahlungen erfolgte zwischen dem 1. Januar 1995 und dem 15. Juni 2000, also vor dem 22. Dezember 2000. Zum Zeitpunkt der Zahlungen waren diese ohne Relevanz für die haftungsrechtliche Situation des Ehemannes, der – wie die Klin. – bis dahin Kommanditist war. Auch die am 18. Dezember 2002 und 7. Januar 2003 erfolgten Einlagezahlungen der Klin. i. H. v. ... € sind für die Frage der Entgeltlichkeit ohne Bedeutung. Denn die Klin. führte diese Beträge erst nach der Grundstücksübertragung am 9. Juli 2002 dem Vermögen der KG zu. Die beiden Scheckhingaben von der Klin. an den Ehemann am 15. Oktober 2001 und 13. November 2001 erfolgten nicht zur Befriedigung eines außenstehenden Gesellschaftsgläubigers und können daher bereits dem Grunde nach keinen Ersatzanspruch nach § 426 BGB begründen. Selbst wenn man einen Ersatzanspruch gegen den Ehemann ggf. abzüglich des eigenen Verlustanteils durch befreiende Schuldübernahme annimmt, führt dies nicht zur Entgeltlichkeit der Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils, der nach Angaben des Klägersvertreters rund ... € Wert ist. In diesem Fall hat der Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils nur zu einem Teil ein Entgelt gegenübergestanden. Ist bei einem Austauschgeschäft die Leistung des einen Teils wesentlich geringer als die Gegenleistung und soll dabei der Mehrwert dem Empfänger dem Empfänger unentgeltlich zukommen, liegt eine gemischte Zuwendung vor. Diese ist nur dann in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zu zerlegen, wenn die wirtschaftlichen Zwecke des Geschäfts und die berechtigten Interessen der Vertragspartner die Annahme eines zusammengesetzten Geschäfts rechtfertigen. Ist aber eine solche Zerlegung nicht möglich, so kommt es darauf an, worin der Hauptzweck liegt (vgl. Huber, AnfG, 10. Aufl., § 4 Rz. 29; FG Münster, Urteil vom 4. Juli 2003 11 K 7046/99 AO, EFG 2003, 1444). Dabei gibt ein Vergleich des Wertes des überlassenen Gegenstandes mit dem Wert der Gegenleistung einen Anhaltspunkt, ob der unentgeltliche Charakter des Geschäfts überwiegt (vgl. RG-Urteil vom 25. November 1940 VIII 484/39, RGZ 165, 223; BGH-Urteil vom 27. November 1952 IV ZR 146/52, NJW 1953, 501).

Ferner überwiegt der unentgeltliche Teil

Im Streitfall kommt eine Zerlegung nicht in Betracht. Einerseits ist die mit Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils an der Eigentumswohnung liegende Leistung nicht teilbar. Andererseits fehlen Anhaltspunkte, ob und in welcher Höhe ein bestimmter Mehrwert der Klin. als Empfänger entgeltlich hätte zukommen sollen. Kommt aber vorliegend eine Aufteilung nicht in Betracht, überwiegt bei einem Vergleich der Werte der beiderseits zu erbringenden Leistungen der unentgeltliche Teil. Der unentgeltliche Teil überwiegt selbst dann, wenn dem Betrag von ... € kein eigener Verlustanteil der Klin. abgezogen wird. Das Entgelt macht dann 19,61 v. H. aus. Erst recht überwiegt der unentgeltliche Teil, wenn ein Verlustanteil der Klin. von den ... € abgezogen werden würde.

Unabhängig davon ist im Übrigen im Streitfall im notariellen Vertrag vom 9. Juli 2002 kein Verzicht auf Geltendmachung von Ersatzansprüchen nach § 426 BGB durch die Klin. erklärt worden, da die Forderungen und die Höhe der Forderungen darin nicht benannt worden sind. Es fehlt daher auch insoweit an der Gegenleistung der Klin. Es fehlt darüber hinaus steuerlich an einer klaren und eindeutigen Vereinbarung.

Außerdem wäre die vereinbarte Gegenleistung wertlos

(2) Unabhängig von den unter (1) genannten Gründen, ergibt sich die Unentgeltlichkeit der Verfügung des Ehemannes auch aus den nachfolgenden Gründen. Selbst wenn

man zugunsten der Klin. unterstellt, dass sie gegenüber ihrem Ehemann eine Darlehnsforderung i. H. v. ... € oder mehr hatte, ändert dies nichts an der Unentgeltlichkeit der Verfügung des Ehemannes. Entscheidend für die Annahme der Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit i. S. der Anfechtungsvorschriften ist nämlich, ob auf Grund oder wegen der Verfügung des Schuldners als Gegenleistung ein dafür nach dem objektiven Sachverhalt zu beurteilender Gegenwert in sein Vermögen gelangt ist. § 4 Abs. 1 AnfG verfolgt den Zweck, die Gläubiger entgeltlich begründeter Rechte gegen die Folgen unentgeltlicher Verfügungen des Schuldners innerhalb bestimmter Zeiträume vor einer förmlichen Erklärung der Anfechtung zu schützen; das Interesse des durch eine unentgeltliche Verfügung Begünstigten, das Empfangene zu behalten, soll dem Recht des Gläubigers auf Befriedigung seiner vollstreckbaren Forderung weichen. Dieser Zweck gebietet nach der BGH-Rspr. (vgl. Urteile vom 28. Februar 1991 IX ZR 74/90, NJW 1991, 1610; vom 29. November 1990 IX ZR 29/90, NJW 1991, 560) eine weite Auslegung des Begriffs der Unentgeltlichkeit: Nicht subjektive Vorstellungen und Absichten des Schuldners und seines Vertragspartners, auch soweit sie erklärt worden sind, dürfen entscheidend sein, sondern die objektive Wertrelation zwischen der Leistung des Schuldners und der Gegenleistung des Empfängers. Andernfalls könnten die Beteiligten allein dadurch, dass sie einer für den Schuldner objektiv wertlosen Leistung in ihren rechtsgeschäftlichen Erklärungen einen (subjektiven) Wert beimessen, den Zweck des Gesetzes vereiteln. Erst wenn feststeht, dass, objektiv betrachtet, der Schuldner überhaupt einen Gegenwert für seine Zuwendung erhalten hat oder ihm eine werthaltige Gegenleistung versprochen worden ist, besteht Anlass zu prüfen, ob die Beteiligten die erbrachte oder versprochene Gegenleistung als Entgelt angesehen haben oder mit der Verfügung des Schuldners Freigebigkeit, wenn auch nur z. T., bezweckt war (vgl. zum Vorstehenden auch FG Bremen, Urteil vom 1. Dezember 1998 296231 K 2, EFG 1999, 638 m. w. N.).

Der Senat folgt dieser Rspr. Danach kommt es darauf an, ob die Klin. mit Aussicht auf Erfolg ihren angeblichen Anspruch auf Darlehnsrückzahlung, auf den sie verzichtet hat, hätte durchsetzen können. Dies wäre weder bei Abschluss des notariellen Vertrages am 9. Juli 2002 noch im Zeitpunkt der Eintragung der Klin. in das Grundbuch, noch im Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung, noch im Zeitpunkt der m. V. vor dem Senat der Fall gewesen. Der Zeuge A bestätigte bei seiner Zeugenvernehmung glaubhaft, dass er im Juli 2002 außer dem hälftigen Miteigentumsanteil kein weiteres Vermögen besessen habe. Er habe alles in das X-Geschäft gesteckt. Dem Inhalt der den Ehemann der Klin. betreffenden Vollstreckungsakte ist zu entnehmen, dass ihm gegenüber am 5. August 2003 eine fruchtlose Pfändung durchgeführt worden ist. In der Abschrift des am 18. März 2004 beim AG Y durch den Ehemann als Schuldner ausgefüllten Vermögensverzeichnisses erklärte er, er habe keinerlei Einkommen und lebe von der Unterstützung durch die Klin. und die Tochter. Forderungspfändungen durch den Bekl. waren erfolglos. Ebenso wenig hat die Vernehmung des Zeugen A vor dem erkennenden Senat Anhaltspunkte dafür gegeben, dass er jemals die Möglichkeit gehabt hätte, die ihm von der Klin. angeblich gewährten Darlehen zurückzuzahlen.

In Anbetracht dieser Umstände handelte es sich bei den vorgetragenen Darlehnsforderungen der Klin. bereits zum Zeitpunkt 9. Juli 2002 um wertlose Forderungen. Der Verzicht auf eine wertlose Forderung hat keinen Entgeltcharakter. Auf den von der Klin. behaupteten Umstand, dass sie von den Steuerschulden des Ehemannes nichts gewusst habe, kommt es insoweit nicht an. Da nicht die subjektiven Vorstellungen der Beteiligten, sondern der objektive Sachverhalt maßgeblich ist, muss unabhängig von den Vorstellungen der Vertragspartner von der objektiven Wertlosigkeit der vorgetragenen Darlehnsforderungen ausgegangen

werden, so dass der Ehemann der Klin. seinen Grundstücksanteil an die Klin. unentgeltlich übertragen hat. Die Klin. hätte ihren angeblichen Anspruch auf Darlehensrückzahlung nicht mit Aussicht auf Erfolg durchsetzen können. Durch die Übertragung seiner Grundstückshälfte an die Klin. entledigte sich der Ehemann seines letzten vollstreckbaren Vermögens. Nachfolgende Vollstreckungsversuche des FA blieben ohne Erfolg.

Unabhängig davon ist im Übrigen im Streitfall im notariellen Vertrag vom 9. Juli 2002 kein Darlehensverzicht durch die Klin. erklärt worden, da die Forderungen und die Höhe der Forderungen darin nicht benannt worden sind. Es fehlt daher auch insoweit an einer Gegenleistung der Klin. Es fehlt darüber hinaus steuerlich an einer klaren und eindeutigen Vereinbarung.

(3) Die Vierjahresfrist ist im Streitfall eingehalten. In Vollzug des notariellen Übergabevertrages vom 9. Juli 2002 wurde der Klin. der hälftige Miteigentumsanteil des Ehemanns an der streitgegenständlichen Eigentumswohnung zu Eigentum übertragen. Mit Duldungsbescheid vom 17. September 2003, zugestellt lt. Postzustellungsurkunde am 18. September 2003, hat der Bekl. die Übertragung des hälftigen Grundbesitzes sowohl gem. § 3 Abs. 2 AnfG als auch gem. § 4 AnfG angefochten.

Widerlegung der gesetzlichen Vermutung, dass Kenntnis vom Benachteiligungsvorsatz bestand, ...

bb) Unabhängig von den unter aa dargestellten Gründen, wäre der Duldungsbescheid auch bei unterstellter Entgeltlichkeit der Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils rechtmäßig. In diesem hypothetischen Fall ist die Anfechtung nach § 3 Abs. 2 AnfG rechtmäßig, da dessen gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Nach dieser Vorschrift ist ein vom Schuldner mit einer nahestehenden Person geschlossener entgeltlicher Vertrag anfechtbar, wenn der Vertrag die Gläubiger unmittelbar benachteiligt. Eine solche unmittelbare Benachteiligung des Steuer- und Haftungsgläubigers, des beklagten FA, ist hier gegeben. Durch die – unterstellte – Verrechnung mit Darlehensforderungen der Klin. erhielt der Ehemann der Klin. als nahestehende Person keine vollwertige Gegenleistung, in die das FA hätte vollstrecken können. Das FA wäre demnach auch durch eine entgeltliche Grundstücksübertragung in seinen Vollstreckungsmöglichkeiten unmittelbar beeinträchtigt.

... ist im Streitfall nicht gelungen

Die Anfechtung nach § 3 Abs. 2 AnfG beinhaltet die gesetzliche Vermutung, dass die nahestehende Person von dem Benachteiligungsvorsatz des Schuldners Kenntnis hatte (vgl. § 3 Abs. 2 Satz 2 AnfG). Diese Regelung hat ihren Grund darin, dass nahe Angehörige im Allgemeinen die wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Schuldners kennen, daher seine Absichten leichter durchschauen und wegen ihrer persönlichen Verbundenheit eher bereit sind, zum Schaden seiner Gläubiger mit ihm Verträge zu schließen. § 3 Abs. 2 AnfG erklärt deshalb die dort genannten Verträge ohne Weiteres für anfechtbar und überlässt es dem nahen Angehörigen, nachzuweisen, dass der Schuldner keinen Benachteiligungsvorsatz hatte bzw. er von einem Benachteiligungsvorsatz des Schuldners nichts wusste (vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 22. November 2001 VII 212/97, Juris; Huber, AnfG, 10. Aufl., § 3 Rz. 63).

Im Streitfall ist der Klin. die Widerlegung der genannten gesetzlichen Vermutung nicht zur Überzeugung des erkennenden Senats gelungen. Sie behauptet, die Grundstücksübertragung sei deshalb erfolgt, weil sie mit dem Ausgleich ihrer Darlehensforderungen nicht mehr länger habe warten wollen. Diese Einlassung schließt die Gläubigerbenachteiligungsvorsatz des Ehemanns nicht aus. Denn diese muss nicht das Ziel des Handelns sein, es genügt, wenn bei einem auf einen anderen Zweck gerichteten Handeln der Schuldner die Benachteiligung als mögliche

Folge seines Handelns erkennt und billigend in Kauf nimmt (vgl. Huber, AnfG, 10. Aufl., § 3 Rz. 21 m. w. N.). Dass das FA infolge der Übertragung des Grundstücks leer ausgehen würde, musste sich dem Ehemann aufdrängen, da er über kein weiteres nennenswertes Vermögen verfügte, wie er selbst auch in seiner Zeugenvernehmung glaubhaft einräumte.

Dem steht nicht entgegen, dass der gegen ihn gerichtete Haftungsbescheid des FA zum Zeitpunkt der Grundstücksübertragung noch nicht ergangen war (vgl. Huber, AnfG, 10. Aufl., Einführung Rz. 14). Als persönlich haftender Gesellschafter der KG musste ihm bewusst gewesen sein, dass er als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden würde, wenn die Steuerrückstände der KG nicht beiteilbar sind. Eine solche drohende Inanspruchnahme lag erkennbar nicht mehr fern. Denn zum Zeitpunkt des notariellen Grundstücksvertrags am 9. Juli 2002 beliefen sich die Steuerrückstände der KG bereits auf rund ... €. Im Juni 2002, dem Monat vor der Grundstücksübertragung, hatte die KG keinerlei Zahlungen an das FA geleistet. In den Vormonaten April und Mai 2002 erhielt der Vollziehungsbeamte des FA von der KG zwar sechs Verrechnungsschecks über insgesamt DM, fünf der sechs Schecks platzten jedoch mangels Deckung.

Im Einzelnen platzten folgende Schecks:

5. April 2002	... €
19. April 2002	... €
10. Mai 2002	... €
21. Mai 2002	... €
28. Mai 2002	... €
Summe	... €

Lediglich der Scheck vom 6. Mai 2002 i. H. v. ... € konnte eingelöst werden. Bei dieser Sachlage musste der Ehemann damit rechnen, als persönlich haftender Gesellschafter der KG in Anspruch genommen zu werden. Aus den Kontoauszügen ist zu erkennen, dass die B-GmbH & Co. KG in den Monaten April bis Juni 2002 keine freiwilligen Zahlungen geleistet hat. Alle Einzahlungen erfolgten durch den Vollziehungsbeamten. Zwar ist der Stand der Steuerforderungen zum Tag der Grundstücksübertragung anhand der vom Bekl. vorgelegten Kontoauszüge nicht darstellbar, allerdings sind aus den Vollstreckungsakten jedoch die Steuerrückstände der B-GmbH & Co. KG zum 29. Juli 2002, also 20 Tage nach der Grundstücksübertragung, ersichtlich. Diese betrugen ... € Zwei Wochen später, am 13. August 2002, waren die Rückstände auf ... € angewachsen. Es erfolgte daher in den Monaten vor der Grundstücksübertragung durch die B-GmbH & Co. KG eine sehr schleppende Zahlungsweise.

Den Beweis, dass sie von dem Gläubigerbenachteiligungsvorsatz ihres Ehemannes keine Kenntnis hatte, hat die Klin. nicht zur Überzeugung des erkennenden Senats erbracht. Es sprechen erhebliche Anhaltspunkte dafür, dass die angespannte finanzielle Situationen der KG und ihres Ehemanns, die massiven Umsatzrückgänge der KG und die Gründe für den Verkauf der Filiale in X der Klin. als Ehefrau, als Verkäuferin in der Hauptfiliale und Mitgesellschafterin nicht verborgen geblieben sind. Das ergibt sich schon aus dem Umstand, dass sie – nach eigenem Bekunden – ihren Ehemann und/oder die KG in dieser schwierigen Zeit mehrfach finanziell mit erheblichen Beträgen unterstützt hat. Sie hat insbesondere Verbindlichkeiten der KG am 16. Oktober 2001, 14. November 2001 und 10. Januar 2002 aus ihrem Privatvermögen bezahlt. Ebenso wenig konnte ihr entgangen sein, dass sich ihr Ehemann durch die Übertragung des Grundstücksanteils seines einzigen verwertbaren Vermögensgegenstandes entledigt hat. Dass sie – wie sie vorträgt – gehofft oder angenommen habe, die Vermögensverhältnisse ihres Ehemanns bzw. der KG würden sich wieder bessern, ändert nichts an der Tatsache, dass durch die Grundstücksübertragung den Gläubigern haftendes Vermögen entzogen wurde und dass auf Grund

der geschilderten Umstände der Senat nicht auszuschließen, dass ihr dieser Umstand bewusst gewesen ist. Der Beweis, davon nichts gewusst zu haben, ist nicht zur Überzeugung des erkennenden Senats erbracht.

Dem Einwand der Klin., zum Zeitpunkt der Grundstücksübertragung sei sie wie auch ihr Ehemann davon ausgegangen, dass alle Verbindlichkeiten beglichen werden könnten, ist nicht glaubhaft. Zur Bestätigung ihres Vortrags weist sie u. a. darauf hin, dass die KG noch im Jahr 2003 erhebliche Zahlungen an das beklagte FA geleistet habe. Dabei wird jedoch nicht berücksichtigt, dass das beklagte FA unmittelbar zuvor Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt hatte, und dass die vereinbarte Zahlung der Abwendung der Insolvenzeröffnung und der Ermöglichung des Räumungsverkaufs diene. Mit der Vereinbarung sollte im Übrigen sichergestellt werden, dass die KG zumindest die USt aus dem Räumungsverkauf abführen würde. Letztlich fiel die KG aber doch in Insolvenz und das beklagte FA musste den erhaltenen Betrag von ... € an den Insolvenzverwalter wegen Anfechtung wieder herausgeben. Darüber hinaus waren im Juni 2002 erhebliche LSt- und USt-Verbindlichkeiten gegenüber dem Bekl. offen. Aus der vom Ehemann der Klin. erstellten Auflistung über die Umsatzentwicklung des Ladengeschäfts in Y ist ferner allein für Juni 2002 ein Umsatzrückgang von 50 v. H. im Vergleich zum Juni 2001 ausgewiesen. Außerdem waren die USt-Voranmeldungen von Januar bis April 2002 und die LSt-Anmeldungen für April und Mai 2002 durch die KG noch nicht eingereicht worden. In einem Telefonat zwischen einem Sachbearbeiter des Bekl. und der Buchhalterin der KG, erklärte die Buchhalterin am 15. Juli 2002, es müssten auch Lieferanten befriedigt werden. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen waren daher ebenfalls offen. Dementsprechend schilderte der Insolvenzverwalter im Zwischenbericht vom 22. Oktober 2004 und im Gutachten vom 4. Februar 2005 die finanzielle Situation der KG im Jahr 2002 dahingehend, die KG habe sich nach Auskunft der Buchhalterin bereits seit mehreren Jahren in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden. Vollstreckungen der Sozialversicherungsträger und des FA Y hätten abgewehrt werden müssen. Die Verbindlichkeiten der KG bei dem FA hätten sich im Zeitpunkt der Insolvenzantragstellung auf ... € belaufen und resultierten im Wesentlichen aus nicht abgeführter USt aus den Monaten Dezember 2001 bis Juni 2002. Ab Dezember 2001 bis Sommer 2002 und darüber hinaus sei die Schuldnerin nicht einmal mehr in der Lage gewesen, die von ihr treuhänderisch vereinnahmte USt an das FA Y weiterzuleiten.

Aus diesen Umständen ist erkennbar, dass sich die finanzielle Situation der KG spätestens ab Dezember 2001 deutlich verschlechterte und durch einen erheblichen Umsatzrückgang im Jahr 2002, insbesondere im Monat vor der Grundstücksübertragung, weiter verschärft wurde. Zur Reduzierung und Begleichung u. a. der aufgelaufenen Abgabeforderungen entschloss sich die KG – mit Zustimmung der Klin. – die Filiale in X zu veräußern. Der Kaufvertrag ist auf allen Blättern u. a. von der Klin. unterzeichnet. Die Buchhalterin erklärte in einem Telefonat am 4. Juni 2002, durch den Verkauf des Geschäfts in X sollten die Abgabeforderungen vollständig erledigt werden. Das bezog sich aber nicht auf die Verbindlichkeiten der KG aus den noch nicht eingereichten, teilweise mehrere Monate verspäteten USt-Voranmeldungen von Januar bis April 2002 und die LSt-Anmeldungen für April und Mai 2002. Hieraus erwuchs im Laufe des Juni 2002 weitere erhebliche Steuernachforderungen. Die Unterschriften der Klin. unter dem Unternehmenskaufvertrag und der enge zeitliche Zusammenhang zwischen der finanziellen Notlage der KG, den erheblichen Umsatzrückgängen der KG, dem aus finanziellen Gründen gebotenen Verkauf der Filiale in X zur Wahrung der Liquidität der KG und der Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils sprechen dafür, dass der Klin. die prekäre finanzielle Situation der KG gekannt hat.

Ferner hat die Klin. seit vielen Jahren ganztätig von Montag bis Samstag als Verkäuferin in der Hauptfiliale in Y gearbeitet. In dem Jahr 2002 kam es dort zu einem starken Umsatzrückgang i. H. v. 43 v. H., allein im Juni 2002 i. H. v. 50 v. H. Da die Klin. eine erfahrene Verkäuferin war, die ganztätig die Kunden in der Hauptfiliale bediente und die Umsatzentwicklung in der Hauptfiliale unmittelbar vor Ort mitbekommen hat, spricht dieser Umstand ebenfalls dafür, dass die Klin. diesen erheblichen Umsatzrückgang und die finanziellen Auswirkungen für die KG erkannt hat.

Die Zweijahresfrist gem. § 3 Abs. 2 Satz 2 AnfG ist im Streitfall eingehalten. In Vollzug des notariellen Übergabevertrages vom 9. Juli 2002 wurde der Klin. der hälftige Miteigentumsanteil des Ehemanns an der streitgegenständlichen Eigentumswohnung zu Eigentum übertragen. Mit Duldungsbescheid vom 17. September 2003, zugestellt lt. Postzustellungsurkunde am 18. September 2003, hat der Bekl. die Übertragung des hälftigen Grundbesitzes sowohl gem. § 3 Abs. 2 AnfG als auch gem. § 4 AnfG angefochten.

Inhaltliche Bestimmtheit ist gegeben

2. Der – nach Teilwiderruf verbliebene – Duldungsbescheid ist inhaltlich hinreichend bestimmt und, da die Vollstreckung in das Vermögen des Haftungsschuldners des Ehemanns ohne Erfolg blieb, auch im Rahmen der pflichtgemäßen Ermessenausübung erlassen worden. Einwendungen gegen den Haftungsbescheid sind der Klin. als Duldungsverpflichtete ausgeschlossen, da der Haftungsbescheid bestandskräftig ist (vgl. BFH-Urteil vom 1. März 1988 VII R 109/86, BFHE 152, 321, BStBl II 1988, 408).

Anhaltspunkte für etwaige Änderungen der Haftungssumme sind nicht ersichtlich und auch nicht vorgetragen. Insbesondere wird ein Haftungsbescheid für USt-Vorauszahlungen nicht durch den Erlass von Jahressteuerbescheiden gegenstandslos (vgl. FG Berlin, Beschluss vom 12. März 2001 9 B 2477/00, EFG 2001, 801). Im Streitfall übersteigen bzw. bestätigen die USt-Jahresveranlagungen die Ergebnisse der haftungsauslösenden USt-Vorauszahlungen, so dass der Haftungsanspruch in unverminderter Höhe fortbesteht.

Leistungsgebot ist rechtmäßig

3. Die Klage ist auch hinsichtlich des angefochtenen Leistungsgebots unbegründet.

Gemäß § 254 AO darf, soweit nichts anderes bestimmt ist, die Vollstreckung erst beginnen, wenn die Leistung fällig ist und der Vollstreckungsschuldner zur Leistung oder Duldung aufgefordert worden ist (Leistungsgebot). Das Leistungsgebot muss Vollstreckungsschuldner, Gegenstand und Grund der Leistung angeben und Angaben darüber enthalten, wann und wie die Leistung zu bewirken ist. Das angefochtene Leistungsgebot vom 21. Juli 2006 erfüllt diese Voraussetzungen.

Die Vorschrift des § 14 AnfG stand der Erteilung eines Leistungsgebots nicht entgegen. In § 14 AnfG ist geregelt, dass, wenn der Anfechtung ein unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenes Urteil zugrunde liegt, die Vollstreckung von der Vorbehaltlosigkeit abhängig zu machen ist. Aus dieser Vorschrift wird abgeleitet, dass dies auch für Steuerfestsetzungen gilt, die gem. § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen.

Im Streitfall liegt dem Duldungsbescheid der gegen den Ehemann ergangene rechtskräftige Haftungsbescheid vom 15. Mai 2003 zugrunde. Haftungsbescheide stehen naturgemäß nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, so dass schon aus diesem Grund § 14 AnfG nicht zur Anwendung gelangen kann. Im Übrigen sind die USt der KG, für die der Ehemann haftet, zwischenzeitlich vorbehaltlos gestellt.

Mit der Einwendung, dass die Vollstreckung des Duldungsbescheids eine erhebliche Härte darstellen würde,

kann die Klin. nicht durchdringen. Ob der Klin. möglicherweise einstweiliger Vollstreckungsschutz aus Billigkeitsgründen (vgl. § 258 AO) zu gewähren ist, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens und würde die Rechtmäßigkeit des Leistungsgebots nicht berühren.

4. Als Folge der Übertragung des halben Miteigentumsanteil vom Ehemann auf die Klin. ergibt sich, dass das übertragene Bruchteilseigentum nach der Eintragung der Klin. als nunmehrige Alleineigentümerin des Grundstücks nicht mehr besteht. Für die von der Klin. zu duldenende Vollstreckungsmaßnahme wird jedoch fingiert, dass der Miteigentumsanteil noch fortbesteht. Deshalb ist entsprechend § 864 Abs. 2 ZPO i. V. m. § 322 AO die Zwangsvollstreckung in diesen Bruchteil zulässig (vgl. FG Bremen, Urteil vom 1. Dezember 1998 296231 K 2, EFG 1999, 638). Ergänzend ist anzumerken, dass das beklagte FA von der Klin. als Alleineigentümerin nur die Befriedigung aus der Hälfte eventueller Erlöse verlangen kann.

...

Einkommensteuer

686 Anwendung des Halbabzugsverbots bei Auflösungsverlust

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 18. Mai 2010 2 K 61/09 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: IX R 28/10).

Das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG findet bei der Berechnung eines Auflösungsverlusts gem. § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG auch dann keine Anwendung, wenn der Stpfl. lediglich noch nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Einnahmen aus der Beteiligung erzielt hat.

EStG § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 Satz 1, § 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 Satz 1.

Die Beteiligten streiten um die Frage, ob beim Kl. ein Verlust i. S. des § 17 EStG der in den Streitjahren gültigen Fassung zu berücksichtigten ist.

Der Kl. war an der X-GmbH, einer Gesellschaft für ..., mit einer Stammeinlage von 13 500 €, entsprechend 50 v. H. des gesamten Stammkapitals, beteiligt und zugleich deren Geschäftsführer. Einnahmen aus Gewinnausschüttungen sind dem Kl. einmalig im Jahr 2001 für das Jahr 2000 zugeflossen.

Am ... 2005 wurde ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der X-GmbH gestellt, welcher mit Beschluss des AG A vom ... 2006 mangels Masse abgewiesen wurde. Die Auflösung der Gesellschaft wurde infolgedessen in das Handelsregister eingetragen.

Im Rahmen der ESt-Erklärung für das Jahr 2005 machte der Kl. einen Verlust i. S. des § 17 EStG i. H. v. ... € geltend. Dieser setzte sich zusammen aus ...

Der Bekl. – das FA – berücksichtigte diesen Verlust im ESt-Bescheid vom 5. April 2007 nicht. Bereits am 16. Mai 2005 erließ das FA einen Änderungsbescheid auf Grund der Auswertung eines Grundlagenbescheids. Im gegen diesen Bescheid angestregten Einspruchsverfahren teilte das FA mit, der Verlust sei allenfalls im Jahr 2006 zu berücksichtigen, da in diesem Jahr die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der X-GmbH abgelehnt worden sei. Im ESt-Bescheid für das Jahr 2006 vom 4. September 2008 setzte das FA lediglich einen Verlust i. H. v. 6 750 € an. Mangels weiterer Nachweise sei nur der Ausfall mit der Stammeinlage i. H. v. 13 500 € zu berücksichtigen. Da bei

der Anwendung des § 17 EStG das Halbeinkünfteverfahren zu beachten sei, dürfe auch davon nur die Hälfte in Ansatz gebracht werden. Auch gegen diesen Bescheid wendete sich der Kl. mit einem Einspruch.

Das FA wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 2. Februar 2009 als unbegründet zurück. Es führte im Wesentlichen aus, der Verlust nach § 17 EStG sei nur in 2006 berücksichtigungsfähig. Neben der Berücksichtigung der Stammeinlage von 13 500 € komme der Ansatz weiterer Beträge nicht in Betracht. ...

Hiergegen richtet sich nunmehr die Klage. ...

Der Kl. beantragt, den Bescheid über ESt für 2006 vom 4. September 2008 in Gestalt der Einspruchsbescheides vom 2. Februar 2009 dahin zu ändern, dass die ESt unter Berücksichtigung eines Verlustes i. S. des § 17 EStG i. H. v. ... € niedriger festgesetzt wird, hilfsweise den Bescheid über ESt 2005 vom 16. Mai 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Februar 2009 dahingehend zu ändern, dass die ESt unter Berücksichtigung eines Verlustes i. S. des § 17 EStG i. H. v. ... € niedriger festgesetzt wird, und zwar statt bislang lediglich eines Verlustes der Stammeinlage i. H. v. 6 750 € in 2006.

Der Bekl. beantragt, die Klage abzuweisen und verweist insoweit auf seine Ausführung in der Einspruchsentscheidung. Für den bereits anerkannten Verlust sei im Hinblick auf das BMF-Schreiben vom 15. Februar 2010 (BStBl I 2010, 181) weiterhin das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden.

...

Aus den Gründen:

Die zulässige Klage ist nur zu einem geringen Teil begründet.

I. Die Klage ist in Höhe eines Teilbetrags i. H. v. 6 750 € für das Jahr 2006 begründet, da der Ausfall mit dem Stammkapital nicht lediglich zur Hälfte zu berücksichtigen ist. Im Übrigen steht nicht zur Überzeugung des Senats fest, dass dem Kl. weitere AK in Zusammenhang mit der X-GmbH entstanden sind.

Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch ein 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 v. H. beteiligt war. Abs. 1 ist u. a. dann entsprechend anzuwenden, wenn eine KapG aufgelöst wird (§ 17 Abs. 4 Satz 1 EStG), wobei der maßgebliche Auflösungsverlust unter Abzug der AK des Stpfl. zu ermitteln ist (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG). Dem Kl. sind lediglich AK in Höhe seiner Stammeinlage von 13 500 € entstanden, welche in voller Höhe zu einem Auflösungsverlust führen.

1. Die AK in Form der Stammeinlage sind nicht unter Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG um die Hälfte zu kürzen, da dem Kl. keinerlei dem § 3 Nr. 40 EStG unterliegende Einnahmen aus seiner Beteiligung an dem X-GmbH zugeflossen sind. Insoweit ist die Klage begründet.

Neuere Rspr. des BFH zum Halbabzugsverbot ...

a) Der BFH hat mit Urteilen vom 25. Juni 2009 IX R 42/08 (BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220), vom 14. Juli 2009 IX R 8/09 (BFH/NV 2010, 399) sowie mit Beschluss vom 18. März 2010 IX B 227/09 (HFR 2010, 571) entschieden, dass der Abzug von Erwerbsaufwand (z. B. AK) in Zusammenhang mit den Einkünften aus § 17 Abs. 1 und 4 EStG jedenfalls dann nicht nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG begrenzt ist, wenn der Stpfl. keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt hat. Zur Begründung führt der BFH den Wortlaut des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG an, wonach Betriebsvermögensminderungen, BA, Veräu-

berungskosten oder WK, die mit den in § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem VZ die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte abgezogen werden. Entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des BV oder des Anteils am BV oder die AK oder HK oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen sind. Soweit keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bestehe der vom Wortlaut der Vorschrift geforderte wirtschaftliche Zusammenhang nicht. Darüber sei es Sinn und Zweck des Halbabzugsverbots des § 3c EStG, bei steuerfreien Einnahmen keinen doppelten steuerlichen Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von unmittelbar mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen in voller Höhe erzielen zu können.

b) Nach dieser Rspr. war der Ausfall des Kl. mit seiner Stammeinlage als AK der Beteiligung nicht lediglich zur Hälfte zu berücksichtigen. Denn der Kl. hatte durch seine Beteiligung keinerlei dem § 3 Nr. 40 EStG unterliegenden Einnahmen und der gemeine Wert der GmbH-Beteiligung war auf Grund der Insolvenz mit 0 € anzusetzen.

... gilt auch, wenn die durch die Beteiligung vermittelten Einnahmen noch nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterlagen

Zwar erhielt der Kl. im Jahr 2001 eine Ausschüttung der X-GmbH für das Jahr 2000. Diese unterlag jedoch nicht dem § 3 Nr. 40 EStG, welcher nach § 52 Abs. 4b Nr. 1 EStG in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung erstmals für Gewinnausschüttungen anzuwenden war, auf die bei der ausschüttenden Körperschaft der durch Art. 3 des StSenkG 2001/2002 vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I 2000, 1433) aufgehobene Vierte Teil des KStG (Anrechnungsverfahren) nicht mehr anzuwenden ist. Die Vorschriften des früheren Anrechnungsverfahrens sind gem. § 34 Abs. 10a Satz 1 Nr. 1 KStG i. d. F. des StSenkG 2001/2002 – KStG 2001 – (heute § 34 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 KStG) letztmals für offene Gewinnausschüttungen anzuwenden, die in dem ersten Wj. erfolgen, für das das KStG 2001 erstmals anzuwenden ist; dies ist das Jahr 2001 (§ 34 Abs. 1 KStG 2001). Vielmehr war weiterhin das Anrechnungsverfahren anzuwenden. Da der eingangs zitierte Wortlaut des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG aber gerade einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem § 3 Nr. 40 EStG unterliegenden Einnahmen fordert, ist für die Anwendung des Halbabzugsverbots kein Raum. Dies ergibt sich auch aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift, da der Kl. zu keinem Zeitpunkt steuerfreie bzw. teilweise steuerfreie Einnahmen aus seiner Beteiligung erlangt hat. Zwar hat der BFH in den angegebenen Entscheidungen stets betont, das Halbabzugsverbot sei dann nicht anzuwenden, wenn der Stpfl. keinerlei Einnahmen aus der Beteiligung erzielt. Ausweislich der Entscheidungsbegründungen dürfte diese Aussage sich aber nur auf bereits dem Halb- oder Teileinkünfteverfahren unterliegende Einnahmen beziehen. Hiervon gehen – soweit ersichtlich einhellig – auch die in der Literatur vertretenen Stimmen aus (Kaufmann/Sollte, FR 2009, 1121, 1125; Korn, DStR 2009, 2509, 2512; Jehke/Pitzal, DStR 2010, 256, 258; Heinicke, in Schmidt EStG, 29. Aufl., § 3c Rz. 30; wohl auch Erhard in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 3c EStG Rz. 55). Der Senat schließt sich dieser Auffassung an. Soweit das FG Rheinland-Pfalz im Urteil vom 12. November 2009 6 K 2084/07 (EFG 2010, 318) eine davon abweichende Ansicht vertritt, vermag dies den Senat nicht zu überzeugen. Das FG bejaht einen wirtschaftlichen Zusammenhang zu den noch nicht dem § 3 Nr. 40 EStG unterliegenden Einnahmen und begründet dies mit einer zulässigen Typisierung des Gesetzgebers. Die Frage, ob der Gesetzgeber in der gegebenen Weise typisieren durfte, stellt sich aber erst, nachdem die Anwendbarkeit der Regelung auf den Streit-

fall geklärt ist. Bereits dies ist auf Grund der obigen Ausführungen zu verneinen.

Soweit sich das FA demgegenüber auf die Ausführungen aus dem genannten BMF-Schreiben beruft, führt dies nicht zu einer anderen Beurteilung. Der BFH hat sich mit den entsprechenden Einwendungen bereits im Beschluss vom 18. März 2010 IX B 227/09 (HFR 2010, 571) auseinandergesetzt. Der Senat schließt sich diesen Ausführungen an.

c) Der sich danach ergebende zusätzliche Verlustbetrag ist – wovon das FA bisher zutreffendweise ausgegangen ist – im Jahr 2006 zu berücksichtigen. Nach ständiger Rspr. setzt das Entstehen des Auflösungsgewinns oder -verlusts gem. § 17 Abs. 2 und 4 EStG nicht nur die zivilrechtliche Auflösung voraus; erforderlich ist zudem, dass feststeht, ob und in welcher Höhe der nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG wesentlich beteiligte Gesellschafter mit einer Zuteilung und Rückzahlung von Vermögen der Gesellschaft rechnen kann, sowie ferner, welche nachträglichen AK der Beteiligung anfallen und welche Veräußerungs-/Aufgabekosten er persönlich zu tragen hat. Diese Voraussetzungen sind im Falle der Auflösung mit anschließender Liquidation häufig erst im Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation erfüllt. Findet hingegen eine Liquidation mangels Masse nicht statt, so ist der auf einen Zeitpunkt zu ermittelnde Auflösungsverlust bereits bei Ablehnung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenz- bzw. des früheren Konkursverfahrens entstanden (BFH-Urteil vom 12. Oktober 1999 VIII R 46/98, HFR 2000, 418). Da der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der X-GmbH im Jahr 2006 abgelehnt wurde, ist der Auflösungsverlust im genannten Jahr zu berücksichtigen.

2. ...

II. ...

III. Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zuzulassen. Der BFH hat die Frage, ob die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG auch dann ausgeschlossen ist, wenn dem Stpfl. zwar Einnahmen aus der Beteiligung zugeflossen sind, diese aber noch nicht der Vorschrift des § 3 Nr. 40 EStG unterlagen, ausdrücklich noch nicht beantwortet. Vielmehr ließe sich im Hinblick auf die bisher vom BFH verwendete Formulierung, welche das Halbabzugsverbot nur bei „keinerlei durch seine Beteiligung vermittelten Einnahmen“ ausschloss (so zuletzt im Beschluss vom 18. März 2010 IX B 227/09, HFR 2010, 571), eine gegenteilige Auffassung nicht ausschließen, zumal das FG Rheinland-Pfalz (Urteil vom 12. November 2009 6 K 2084/07, EFG 2010, 318) diese Ansicht vertritt.

Hinweis:

Auf die nachfolgende Anmerkung von Zimmermann (EFG 2010, 1591) wird hingewiesen.

687 Anwendung des Halbabzugsverbots bei Zufluss geringfügiger Einnahmen

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 14. April 2010 2 K 2190/07 F – Rev. eingelegt (Az. des BFH: IX R 31/10).

Das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG ist auf einen Verlust aus der Veräußerung eines GmbH-Anteils zu einem Kaufpreis von 1 € anzuwenden.

EStG 2004 § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2.

Streitig ist die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG auf einen Verlust aus der Veräußerung eines GmbH-Anteils zu einem Kaufpreis von 1 € im Streitjahr 2004.

Der Kl. und A waren je zur Hälfte am Stammkapital einer GmbH beteiligt. Mit notariellem Geschäftsanteilskauf- und Abtretungsvertrag vom Juli 2004 veräußerte der Kl. seine Geschäftsanteile an der GmbH an B zu einem Kaufpreis von 1 €. Ende 2005 beantragte die GmbH die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen. Das AG eröffnete antragsgemäß das Verfahren.

In der ESt-Erklärung für 2004 machte der Kl. einen Verlust aus der Veräußerung seines GmbH-Anteils gem. § 17 EStG geltend, welcher sich aus dem Anteil am Stammkapital und nachträglichen AK auf Grund des Verlusts von Darlehen abzüglich des Kaufpreises zusammensetzte. Das FA berücksichtigte zunächst einen Verlust nach § 17 EStG in Höhe des Stammkapitals, ohne das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden. Die ESt für 2004 wurde auf 0 € festgesetzt. Zugleich stellte das FA den verbleibenden Verlustvortrag zur ESt auf den 31. Dezember 2004 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gesondert fest. Mit Einspruchsentscheidung und nach Verböserungshinweis hob das FA den Feststellungsbescheid auf. Er war der Ansicht, dass der Anteil am Stammkapital gem. § 3c Abs. 2 EStG nur zur Hälfte und die Darlehensforderungen i. H. v. 0 € zu berücksichtigen seien.

Hiergegen richtet sich die Klage, mit welcher der Kl. zunächst die Anerkennung des Verlustes in voller Höhe begehrt. In der m. V. verständigten sich die Beteiligten auf den Ansatz eines Veräußerungsverlustes der Höhe nach.

Aus den Gründen:

Die Klage ist z. T. begründet.

Das FA hat zu Unrecht keinen verbleibenden Verlustvortrag zur ESt auf den 31. Dezember 2004 festgestellt und den Feststellungsbescheid aufgehoben. Denn der Kl. hat einen Veräußerungsverlust gem. § 17 Abs. 1 und 2 EStG in Höhe der tatsächlichen Verständigung erzielt, auf den allerdings das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden ist.

Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der für 2004 geltenden Fassung 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 v. H. beteiligt war. Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die AK übersteigt (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG).

Im Streitfall beträgt der Veräußerungspreis 1 €; er ist i. H. v. 50 Cent steuerpflichtig. Denn nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG in der für 2004 geltenden Fassung ist der „Veräußerungspreis“ zur Hälfte steuerfrei. Diese Vorschrift betrifft Veräußerungen von Kapitalbeteiligungen, die – wie hier – Privatvermögen sind.

Anwendung des Halbabzugsverbots auf die AK der Geschäftsanteile

Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 2004 dürfen Betriebsvermögensminderungen, BA, Veräußerungskosten oder WK, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem VZ die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte abgezogen werden. Entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des BV oder des Anteils am BV oder die AK oder HK oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen sind.

Nach der strengen Wortlautauslegung des BFH

Das Halbabzugsverbot greift hier hinsichtlich der AK ein. Dies lässt sich aus den aktuellen BFH-Urteilen vom 25. Juni 2009 IX R 42/08 (BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220) und

vom 14. Juli 2009 IX R 8/09 (BFH/NV 2010, 399) sowie dem BFH-Beschluss vom 18. März 2010 IX B 227/09 (BStBl II 2010, 627; gegen BMF-Schreiben – Nichtanwendungserlass – vom 15. Februar 2010, BStBl I 2010, 181 – mittlerweile aufgehoben durch BMF-Schreiben vom 28. Juni 2010, BStBl I 2010, 599) folgern.

In diesen Urteilen hat der IX. Senat des BFH streng nach dem Wortlaut des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG entschieden, dass das Halbabzugsverbot zumindest dann nicht anzuwenden sei, wenn dem Stpfl. keine nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfreien Einnahmen, z. B. offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, Einnahmen aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, ein Veräußerungspreis oder Aufgabegewinn i. S. des § 16 Abs. 2 und 3 EStG, soweit ein solcher Betrag auf die Veräußerung oder Aufgabe von Anteilen an KapG entfalle, zufließen. Fielen keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen an, komme eine hälftige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG nicht in Betracht. Folgerichtig trete die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG maßgebende Bedingung dafür, entsprechende Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen, nicht ein. Denn dieser stehe nicht – wie dies § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG schon dem Wortlaut nach für die hälftige Kürzung verlange – in wirtschaftlichem Zusammenhang mit lediglich zur Hälfte anzusetzenden Einnahmen. Mangels Zuflusses von Einnahmen komme § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht zur Anwendung; mithin sei der Erwerbsaufwand in vollem Umfang abziehbar. Dies entspreche dem Gesetzeszweck des Halbabzugsverbots, eine Doppelbegünstigung auszuschließen (so BFH-Urteil vom 25. Juni 2009 IX R 42/08, BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220; vom 14. Juli 2009 IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399).

Auch bei geringfügigen Einnahmen

Der Senat versteht diese Urteile im Streitfall so, dass auf Grund des Zuflusses von zur Hälfte steuerfreien Einnahmen – hier des zur Hälfte steuerfreien Veräußerungspreises i. S. des nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG – das Halbabzugsverbot auf die AK i. S. des § 3c Abs. 2 Satz 1 2. Halbs. EStG anzuwenden ist, und zwar auch bei geringfügigen Einnahmen (so auch Bron/Seidel, DStZ 2009, 859, 862; Intemann, GStB 2009, 348, 349; Kaufmann/Stolte, FR 2009, 1121, 1125; Korn, DStR 2009, 2509, 2512; vgl. Naujok, BB 2009, 2128). Der Senat verkennt nicht, dass ein Veräußerungspreis i. H. v. 1 € nur symbolischer Natur sein kann; ein solcher Preis wird aber auch deswegen gewählt, um die Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts zu begründen (vgl. auch Korn, DStR 2009, 2509, 2512 zu umsatzsteuerlichen Gründen). Eine Bagatellgrenze ist im Gesetz nicht enthalten (vgl. Kaufmann/Stolte, FR 2009, 1121, 1125). Nach dem Wortlaut des § 3c Abs. 2 EStG ist zudem keine verhältnismäßige Aufteilung möglich (vgl. Bron/Seidel, DStZ 2009, 859, 862).

Auch im Hinblick auf die gegen die Rspr. des BFH geäußerte beachtliche Kritik (z. B. Begründung des Gesetzentwurfes der Bundesregierung vom 28. Mai 2010, BR-Drs. 318/10, 74; von Beckerath in Kirchhof, EStG, § 3c Rz. 22, jeweils mit materiell- und verfahrensrechtlichen Bedenken) ist das Halbabzugsverbot gem. § 3c Abs. 2 EStG jedenfalls dann anzuwenden, wenn zumindest eine geringfügige, durch die Beteiligung vermittelte Einnahme zugeht.

Keine Vorlage an das BVerfG wegen verfassungsrechtlicher Bedenken

Darüber hinaus war das Klageverfahren hier nicht aussetzen und nach Art. 100 Abs. 1 GG die Entscheidung des BVerfG über die Vereinbarkeit des Halbabzugsverbots des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG mit Art. 3 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 GG einzuholen. Der Senat hält das Halbabzugsverbot für verfassungsgemäß. Insoweit wird auf die Begründung des FG Rheinland-Pfalz in seinem Urteil vom 23. Juli 2008 2 K 2628/06 (EFG 2008, 1602 betreffend einen Aufgabe-

verlust; Vorinstanz zu IX R 42/08) verwiesen. Nach dieser Entscheidung verstößt das Halbabzugsverbot für Aufgabeverluste nicht gegen das Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, sondern ist durch die typisierende Gleichstellung von Veräußerungsgewinn und Gewinnausschüttung und die daraus folgende hälftige Steuerbefreiung der Einnahmen beim Anteilseigner gerechtfertigt. Auch aus der Systematik des EStG lässt sich kein Anspruch des betroffenen Gesellschafters einer KapG herleiten, Veräußerungsverluste i. S. des § 17 EStG uneingeschränkt abziehen zu können (vgl. auch BFH-Urteil vom 19. Juni 2007 VIII R 69/05, BFHE 218, 251, BStBl II 2008, 551, Nichtannahme der Verfassungsbeschwerde durch BVerfG-Beschluss vom 9. Februar 2010 2 BvR 2221/07; FG Köln, Urteil vom 25. Juni 2009 10 K 456/06, EFG 2009, 1744; a. A. FG Düsseldorf, Urteil vom 10. Mai 2007 11 K 2363/05 E, EFG 2007, 1239; nachgehend BFH-Urteil vom 20. Januar 2009 IX R 98/07, BFH/NV 2009, 1248). Das Halbabzugsverbot ist als zulässige Komplementärregelung zu § 3 Nr. 40 EStG zu verstehen, welche zusammen mit der hälftigen Steuerbefreiung letztlich dazu führt, dass in pauschaler Form die Einkünfte des Anteilseigners zur Hälfte besteuert werden (von Beckerath in Kirchhof, EStG, § 3c Rz. 22).

Die Revision war zuzulassen (vgl. § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO). In seinem Beschluss vom 18. März 2010 IX B 227/09 (DStR 2010, 639) hat der BFH darauf hingewiesen, dass er über Fälle noch nicht entschieden hat, in denen es – wie hier – trotz Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen zu einem Verlust kommt (vgl. auch Pressemitteilung Nr. 27 vom 31. März 2010).

Anmerkung

Auf Grund der Rspr. des BFH, dass der **Abzug von Erwerbsaufwand** (z. B. BV-Minderung, AK oder Veräußerungskosten) im Zusammenhang mit Einkünften aus § 17 Abs. 1 und 4 EStG **jedenfalls dann nicht nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG begrenzt ist**, wenn der **Stpfl. keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt hat** (BFH-Urteile vom 25. Juni 2009 IX R 42/08, BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220; vom 14. Juli 2009 IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; BFH-Beschluss vom 18. März 2010 IX B 227/09, BStBl II 2010, 627), ergeben sich u. a. folgende Fragen: Ist **§ 3c Abs. 2 Satz 1 EStG** auch dann **nicht anwendbar**, wenn der Stpfl. **lediglich noch nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Einnahmen aus der Beteiligung erzielt hat** und wenn ein **symbolischer Kaufpreis von 1 € vereinbart wurde**? Mit der ersten Frage beschäftigt sich das Urteil des Niedersächsischen FG mit der zweiten das FG Düsseldorf.

Der BFH begründet seine oben dargelegte Rechtsauffassung damit, dass, wenn keine BV-Mehrungen oder Betriebseinnahmen anfallen, eine hälftige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG nicht in Betracht komme und folgerichtig die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG maßgebende Bedingung dafür, entsprechende Aufwendungen nur zur Hälfte bzw. inzwischen zu 60 v. H. zu berücksichtigen, nicht eintrete. Bei steuerfreien Einnahmen solle kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von unmittelbar mit diesen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt werden.

Im Ergebnis stellt der BFH darauf ab, dass nur dann eine Kürzung des Erwerbsaufwands gem. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG in Betracht komme, wenn der Stpfl. auch von teilweise steuerfreien Einnahmen profitiert hat. Daher ist nach meiner Einschätzung die **Auffassung des Niedersächsischen FG im Besprechungsurteil zutreffend**, dass die **AK der Beteiligung nicht lediglich zur Hälfte zu berücksichtigen sind**, wenn der Stpfl. durch seine Beteiligung **keinerlei dem § 3 Nr. 40 EStG unterliegenden Einnahmen** und keinen Veräußerungserlös erzielt hat.

Schwieriger zu beurteilen ist die **Frage**, ob ein **symbolischer Kaufpreis von 1 € zum Teil- bzw. Halbabzugsverbot** des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG **führt**. Diese Frage wird vom 2. Senat des FG Düsseldorf im Besprechungsurteil und vom 1. Senat des FG Düsseldorf im Urteil vom 9. Juli 2010 1 K 337/07 E (Juris) und einer ganz überwiegenden Auffassung in der Literatur bejaht (vgl. von Beckerath in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 3c Rz. 22; Heinicke in Schmidt, EStG, 29. Aufl., § 3c Rz. 30; Jehke/Pitzal, DStR 2010, 1163, 1166; Bron/Seidel, DStZ 2009, 859, 862; Kaufmann/Stolte, FR 2009, 1121, 1125; Loose/Michel, NWB 2010, 1736, 1741; Korth, AktStR 4/2009, 491, 497; Benz/Böing, DStR 2010, 1157, 1166). Die Senate des FG Düsseldorf verstehen die Rspr. des BFH so, dass jeder Zufluss von zur Hälfte steuerfreien Einnahmen und zwar auch bei geringfügigen Einnahmen zum Teil- bzw. Halbabzugsverbot i. S. des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG führe, da das Gesetz keine Geringfügigkeitsgrenze vorsehe.

Der BFH weist in seinem Beschluss vom 18. März 2010 IX B 227/09 (BStBl II 2010, 627) ausdrücklich darauf hin, dass er noch nicht darüber entschieden habe, ob § 3c Abs. 2 EStG anwendbar sei, wenn ein Veräußerungspreis gezahlt werde oder – im Falle des § 17 Abs. 4 EStG – ein gemeiner Wert anzusetzen sei und die damit wirtschaftlich zusammenhängenden Aufwendungen die Einnahmen überschreiten und es zu einem Verlust kommt. Bei der Auslegung des § 3c Abs. 2 EStG ist zu berücksichtigen, dass die Begriffe Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren im Grunde nicht zutreffend sind. Vielmehr handelt es sich um ein Halb- bzw. Teileinnahmeverfahren das um ein Halb- bzw. Teilausgabeverfahren ergänzt wird (vgl. Zimmermann/Schwieger in Bordewin/Brandt, EStG, § 17 Rz. 55 ff. m. w. N.). § 3 Nr. 40c EStG stellt – früher die Hälfte – jetzt 40 v. H. des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts i. S. des § 17 Abs. 2 EStG und nicht etwa den Gewinn steuerfrei und lässt korrespondierend in § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen wie BV-Minderung, BA, Veräußerungskosten oder WK nur – früher zur Hälfte – heute zu 60 v. H. zum Abzug zu (BFH-Beschluss vom 18. März 2010 IX B 227/09, BStBl II 2010, 627). Zwar knüpft der BFH bei der Auslegung des § 3c Abs. 2 EStG zu Recht am Wortlaut der Vorschrift an und stellt darauf ab, ob Einnahmen beim Stpfl. angefallen sind, die dem Teil- bzw. Halbeinkünfteverfahren unterlegen haben. Fraglich ist aber trotzdem, ob es gerechtfertigt ist, dass Teil- bzw. Halbabzugsverbot anzuwenden, wenn der Veräußerungserlös die einzige durch das Teil- bzw. Halbeinkünfteverfahren begünstigte Einnahme des Stpfl. ist und die AK diese Einnahmen übersteigen. Denn dann wird zwar bei der Berechnung des Veräußerungs- bzw. Aufgabeverlustes das Teil- bzw. Halbeinkünfteverfahren bezüglich der Einnahmen angewandt, dies ist aber für den Stpfl. kein Vorteil, sondern im Ergebnis ein Nachteil wegen der Kürzungen der AK und damit des Verlustes. Das Abstellen allein auf die Anwendung des Teil- bzw. Halbeinnahmeverfahrens im Rahmen der Berechnung des Veräußerungsverlustes ohne steuerliche Auswirkung zu Gunsten des Stpfl. ist nach meiner Einschätzung kein hinreichendes Kriterium für eine verfassungsrechtlich gebotene folgerichtige Ausgestaltung des Teil- bzw. Halbeinkünfteverfahrens. Deshalb sollte man das Teil- bzw. Halbabzugsverbot nur anwenden, wenn der Stpfl. tatsächlich vom Teil- bzw. Halbeinkünfteverfahren profitiert hat (vgl. auch Naujok, BB 2009, 2128, 2129). Hilfsweise könnte man überlegen, ob ein symbolischer Veräußerungspreis von 1 €, der nach Anwendung des Teil- bzw. Halbeinkünfteverfahrens nur noch 0,50 € bzw. 0,60 € beträgt, auf Grund der Tatsache, dass von der Verwaltung derartige Einnahmebeträge grundsätzlich abgerundet werden, wie eine Veräußerung zu 0 € behandelt wird (vgl. Korn, DStR 2009, 2509, 2512).

Konsequenzen für die Praxis

Zwar wendet die FinVerw. die Rspr. des BFH inzwischen an (BMF-Schreiben vom 28. Juni 2010 IV C 6 – S 2244/09 – 10002, BStBl I 2010, 599). Es gibt aber bereits einen Gesetzesentwurf der Bundesregierung für ein Jahressteuergesetz 2010 vom 28. Mai 2010 (BR-Drs. 318/10) nach dem in § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG folgender Satz eingefügt werden soll: Für die Anwendung des Satzes 1 ist die **Absicht** zur Erzielung von BV-Mehrungen oder Einnahmen i. S. des § 3 Nr. 40 EStG oder von Vergütungen i. S. des § 3 Nr. 40a EStG **ausreichend**. Sobald diese Regelung in Kraft tritt, wird die Rspr. des BFH überholt sein. Anwendbar sein soll die neue Regelung gem. § 52 Abs. 8a Satz 3 EStG n. F. ab VZ 2011. **Wer eine Beteiligung erworben hat, die erheblich an Wert verloren hat, sollte somit prüfen, ob er sie bis zum Ende dieses Jahres für 0 € veräußert.**

– Vorsitzender Richter am FG Thomas Zimmermann –

688 Rückstellungen für Nachbetreuungsaufwand eines Versicherungsvertreters

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 25. Februar 2010 6 K 1570/07, 6 K 1571/07 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: X R 9/10, X R 8/10).

Ein Versicherungsvertreter kann Rückstellungen für den Nachbetreuungsaufwand von Versicherungsverträgen bilden, für die keine Folgeprovisionen gezahlt werden (entsprechend der Rspr. des BFH-Urteils vom 28. Juli 2004 XI R 63/03, BFHE 207, 205).

EStG § 4 Abs. 1, § 5; HGB § 249.

689 Bestimmung des landwirtschaftlichen Wj. als Wj. des Gewerbebetriebs

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 11. November 2008 4 K 238/08 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: IV R 13/10).

1. Die Festsetzung der ESt unter Zugrundelegung des Gewinns, der von dem Stpfl. für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wj. ermittelt wurde, stellt noch keine Zustimmung des FA zur Bestimmung eines abweichenden Wj. dar, wenn der ESt-Bescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung ergeht.

2. Das FA braucht der Bestimmung des land- und forstwirtschaftlichen Wj. zum Wj. des Gewerbebetriebs nur zuzustimmen, wenn der Stpfl. Bücher führt, in denen die Betriebseinnahmen und BA für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und den Gewerbebetrieb getrennt aufgezeichnet werden und der Stpfl. für beide Betriebe getrennte Abschlüsse fertigt. Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt, wenn die Gewinne des Gewerbebetriebs zunächst dadurch ermittelt werden, dass die sich aus den zusammengefassten Abschlüssen ergebenden Gesamtgewinne um kalkulatorisch ermittelte Ergebnisbeiträge des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs verringert werden. Die erst im Rahmen einer Ap vorgenommene Nacherstellung getrennter Jahresabschlüsse kann den darin liegenden Mangel nicht mehr beheben.

EStG 1997 § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 2; EStR 2000 R 25 Abs. 2 Satz 2; FGO § 45.

Der Kl. ist Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, dessen Gewinn er für das Regelwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt. Seit dem Wj. 2000/2001 übersteigt der Tierbestand die sich aus § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ergebenden Grenzen und hat insgesamt gewerblichen Charakter. Mit der für das Jahr 2001 abgegebenen ESt-Erklärung erklärte der Kl. neben den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erstmals auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Den Gewinn des land- und forstwirtschaftlichen und des gewerblichen Betriebs hatte er in einer einheitlichen Gewinnermittlung ermittelt. Dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ordnete der Kl. einen Teilbetrag in Höhe des kalkulatorischen Gewinns zu, der sich nach den von der Landwirtschaftskammer mitgeteilten Vergleichszahlen durchschnittlicher Ackerbaubetriebe für die von ihm bewirtschaftete landwirtschaftliche Fläche ergab. Den Restbetrag ordnete er dem gewerblichen Betrieb zu. Das FA setzte die ESt 2001 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäß fest. Im Rahmen einer Ap legte der Kl. erstmals getrennte Jahresabschlüsse für den land- und forstwirtschaftlichen und den Gewerbebetrieb vor, die jeweils für den Zeitraum vom 1. Juli bis zum 30. Juni erstellt worden waren. Der Prüfer vertrat jedoch die Ansicht, dass die Gewinnermittlung für den Gewerbebetrieb für ein dem Kalenderjahr entsprechendes Wj. erfolgen müsse, weil die Voraussetzungen für die Bestimmung eines abweichenden Wj. nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 2 EStG nicht erfüllt seien. Das FA änderte den ESt-Bescheid 2001 entsprechend den Prüfungsfeststellungen. Der dagegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Nachdem der Kl. gegen den Änderungsbescheid Klage erhoben hatte, erließ das FA auf Anregung des Berichterstatters einen gesonderten VA, mit dem es den von dem Kl. gestellten Antrag auf Zustimmung zur Bestimmung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wj. für die Jahre 2000 und 2001 ablehnte. Mit der dagegen erhobenen Sprungklage begehrte der Kl., das FA zur Erteilung der Zustimmung ab 1. Juli 2000, hilfsweise ab 1. Juli 2002, zu verpflichten.

Aus den Gründen:

1. Die Klage ist hinsichtlich des Hauptantrags zulässig; hinsichtlich des Hilfsantrags ist sie unzulässig.

a) Die Versagung der Zustimmung zur Bestimmung eines von dem Kalenderjahr abweichenden Wj. ist eine Ermessensentscheidung, die das FA durch einen selbständig anfechtbaren VA ausspricht (ständige Rspr. des BFH, z. B. Urteile vom 23. September 1999 IV R 4/98, BFHE 190, 328, BStBl II 2000, 5; vom 15. Juni 1983 I R 76/82, BFHE 139, 146, BStBl II 1983, 672 m. w. N.; vom 24. Januar 1963 IV 46/62 S, BFHE 76, 385, BStBl III 1963, 142), der Grundlagenbescheid für das Veranlagungsverfahren i. S. des § 171 Abs. 10 AO ist (BFH-Urteil vom 18. März 1964 IV 284/63 U, BFHE 79, 197, BStBl III 1964, 304, 306). Hinsichtlich der mit dem Hauptantrag begehrten Zustimmung zur Bestimmung des vom Kalenderjahr abweichenden Wj. auf den 1. Juli 2000 hat das FA durch Bescheid vom 23. Juni 2008 eine solche ablehnende Entscheidung getroffen, so dass der Kl. durch Klage die Verpflichtung des FA zum Erlass des beantragten VA begehren kann (§ 40 Abs. 1 FGO). Abweichend von § 44 Abs. 1 FGO ist die Klage ohne das in § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO vorgesehene Vorverfahren zulässig, weil das FA innerhalb eines Monats seit Zustellung der Klageschrift dem Gericht gegenüber zugestimmt hat (§ 45 Abs. 1 Satz 1 FGO).

b) In Bezug auf die mit dem Hilfsantrag begehrte Zustimmung zur Bestimmung des vom Kalenderjahr abweichenden Wj. auf den 1. Juli 2002 liegt demgegenüber noch keine ablehnende Entscheidung des FA vor, gegen die sich der Kl. mit der Verpflichtungsklage wenden könnte. Denn der Ablehnungsbescheid vom 23. Juni 2008 bezieht sich nach seinem ausdrücklichen Inhalt nur auf die Zustimmung

mung zur Bestimmung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wj. „für die Jahre 2000 und 2001“, d. h. einen vor dem 1. Juli 2002 liegenden Zeitraum. Selbst wenn der Kl. bei dem FA bereits einen auf diesen Zeitpunkt bezogenen Antrag gestellt und das FA darüber ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes innerhalb angemessener Frist sachlich nicht entschieden hätte, wäre eine Sprungklage unstatthaft, weil diese verwaltungsaktbezogen ist; der Untätigkeitseinspruch gem. § 347 Abs. 1 Satz 2 AO kann deshalb nicht durch unmittelbare Erhebung der Klage nach § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO übersprungen werden (Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 45 FGO Tz. 2 a. E.; Steinhilber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 45 FGO Rz. 13 m. w. N.).

2. Soweit die Klage zulässig ist, ist sie unbegründet. Das FA hat den von dem Kl. gestellten Antrag zu Recht abgelehnt.

Erklärungsgemäße ESt-Veranlagung noch keine Zustimmung zu abweichendem Wj.

a) Entgegen der mit der Klage vertretenen Ansicht hat das FA durch die ursprünglich erklärungsgemäß durchgeführten ESt-Veranlagungen 2000 und 2001 noch keine Zustimmung zur Bestimmung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wj. erteilt, so dass sich nicht die Frage stellt, ob die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die Rücknahme oder den Widerruf eines solchen begünstigenden VA gem. § 130 Abs. 2 bzw. § 131 Abs. 2 AO vorliegen. Zwar ist die Zustimmung gem. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 2 EStG nicht an eine bestimmte Form gebunden; sie kann daher u. U. auch in der Durchführung der ESt-Veranlagung(en) unter Zugrundelegung des Gewinns liegen, der für das vom Kalenderjahr abweichende Wj. ermittelt wurde. Eine solche Bedeutung kann jedoch nur einer endgültigen, auf abschließender Prüfung des Steuerfalls beruhenden Veranlagung beigemessen werden. Führt das FA die Veranlagung – wie im Fall des Kl. – unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 1 AO) durch, hält es sich die Änderung des Steuerbescheids in jeder Hinsicht offen (§ 164 Abs. 2 AO). Durch die Beifügung dieser Nebenbestimmung bringt es zum Ausdruck, dass es noch keine abschließende Prüfung des Steuerfalls vorgenommen hat. Aus der bloßen Übernahme von Besteuerungsgrundlagen, deren erklärungsgemäßer Ansatz vom Erlass eines Grundlagenbescheids abhängt, kann daher nicht der Schluss gezogen werden, dass es diesen vorgreiflichen VA bereits habe erlassen wollen.

Im Streitfall muss FA einem abweichenden Wj. nicht zustimmen

b) Das FA ist im Streitfall nicht verpflichtet, der Bestimmung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wj. zuzustimmen. Nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 2 EStG können Gewerbetreibende, deren Fa. nicht in das Handelsregister eingetragen ist (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG) und die gleichzeitig buchführende Land- und Forstwirte sind, den nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb maßgebenden Gewinnermittlungszeitraum mit Zustimmung des FA als Wj. für den Gewerbebetrieb bestimmen, wenn sie für den Gewerbebetrieb Bücher führen und für diesen Zeitraum regelmäßige Abschlüsse machen.

Nach der für die Ausübung des finanzbehördlichen Ermessens maßgebenden Regelung in R 25 Abs. 2 Satz 2 EStR 2000 ist dem Antrag zu entsprechen, wenn der Stpfl. Bücher führt, in denen die Betriebseinnahmen und die BA für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und für den Gewerbebetrieb getrennt aufgezeichnet werden und der Stpfl. für beide Betriebe getrennte Abschlüsse fertigt. Diese Voraussetzungen sind bezogen auf das Wj. 2000/2001, auf dessen Beginn der Kl. die Zustimmung des FA begehrt, nicht erfüllt. Selbst wenn das Vorbringen des Kl.,

er habe – soweit möglich – ab dem 1. Juli 2000 getrennte Ertrags- und Aufwandskonten für seine gewerbliche Tierhaltung geführt, zutreffen und den Schluss auf eine getrennte Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und BA rechtfertigen sollte, fehlt es jedenfalls an der Fertigung getrennter Abschlüsse für die beiden Betriebe. Den mit den ESt-Erklärungen für die Jahre 2000 und 2001 erklärten Gewinnen des gewerblichen Betriebs liegen keine getrennten, auf der gesonderten Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und BA beruhenden Abschlüsse zugrunde; sie wurden vielmehr durch Schätzung ermittelt, indem die sich aus den zusammengefassten Abschlüssen ergebenden Gesamtgewinne um kalkulatorisch ermittelte Ergebnisbeiträge des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs verringert wurden. Der in der ursprünglich unterlassenen Fertigung getrennter Abschlüsse liegende Mangel konnte durch die im Rahmen der Ap erfolgte Nachherstellung nicht mehr behoben werden. Denn § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Satz 2 EStG macht die Bestimmung des vom Kalenderjahr abweichenden Wj. von der regelmäßigen Erstellung von Abschlüssen für den Gewerbebetrieb abhängig. Dieses Merkmal der Regelmäßigkeit erfüllen die erst im Nachhinein und anlassbezogen gefertigten Abschlüsse für die Wj. 2000/2001 und 2001/2002 nicht.

690 Kein BA-Abzug für Zuwendungen an Unterstützungskasse bei Inanspruchnahme von Vorauszahlungen auf die Versorgungsleistungen

Finanzgericht Köln, Urteil vom 22. September 2009
1 K 2957/06 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VIII R 32/10).

1. Eine Unterstützungskasse verschafft sich die Mittel für ihre Leistungen dann nicht durch Abschluss einer Rückdeckungsversicherung, wenn sie die Versicherungsbeiträge als Darlehen oder Vorauszahlungen auf die Versorgungsleistung zurückerhält und an das Trägerunternehmen weiterleitet.

2. Die Inanspruchnahme von Vorauszahlungen steht einer Beleihung der Versicherungsansprüche dann gleich und dem BA-Abzug für Zuwendungen an eine Unterstützungskasse grundsätzlich entgegen, wenn die Versorgungsansprüche nicht anderweitig hinreichend sichergestellt sind. Eine bloße Bonitätsprüfung der auszahlenden Unterstützungskasse genügt hierfür nicht.

EStG § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c.

Die Beteiligten streiten darum, ob die an eine Unterstützungskasse gezahlten Beiträge als BA zu berücksichtigen sind. Der Kl. war in den Streitjahren 100 v. H. – Gesellschafter der Praxisgemeinschaft P. Diese gewährte in den Streitjahren 64 Arbeitnehmern Versorgungszusagen und zahlte in diesem Zusammenhang an die Versorgungskasse U, eine Unterstützungskasse i. S. des § 4d EStG bzw. § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG, deren Trägerunternehmen P war, als sog. Dotierungskapital 491 321 DM (1990), 399 027 DM (1991) und 559 429 DM (1992). U schloss bei der Lebensversicherung AG V auf das Leben der Arbeitnehmer, die eine Versorgungszusage erhalten hatten, eine Rückdeckungsversicherung ab. Die von P an U gezahlten Beträge wurden zu diesem Zweck als Versicherungsprämien an V weitergeleitet. Sodann stellte V die Versicherungsbeiträge U als Policendarlehen bzw. als Vorauszahlung auf die spätere Leistung aus dem Versicherungsvertrag verzinslich wieder zur Verfügung. U leitete diese Beträge in gleicher Weise als Darlehen bzw. Vorauszahlung auf die Versorgungsleistungen an P weiter.

Der Bekl. verwehrte insbesondere unter Verweis auf das sog. Beleihungsverbot (vgl. § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 4 EStG) den vom Kl. begehrten BA-Abzug hinsichtlich der von P an U geleisteten Beiträge.

Aus den Gründen:

Die Klage ist nicht begründet.

Der Bekl. hat die von der Praxis P des Kl. an die Unterstützungskasse U geleisteten Zuwendungen zu Recht nicht als BA berücksichtigt.

Zuwendungen an eine Unterstützungskasse als BA, wenn Mittel für die Versorgungsleistungen durch Abschluss einer Rückdeckungsversicherung verschafft werden

Als Sonderregelung zu § 4 Abs. 4 EStG können gem. § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG in der für die VZ 1990 und 1991 geltenden Fassung Zuwendungen an eine Unterstützungskasse, die lebenslänglich laufende Leistungen gewährt, von dem Trägerunternehmen als BA abgezogen werden, soweit die Zuwendungen den Betrag der Jahresprämie nicht übersteigen, den die Kasse an einen Versicherer zahlt, soweit sie sich die Mittel für ihre Leistungen durch Abschluss einer Versicherung verschafft. Diese Regelung wurde durch das StÄndG 1992 vom 25. Februar 1992 (BGBl. I 1992, 297, BStBl I 1992, 146) mit Wirkung für Wj., die nach dem 31. Dezember 1991 beginnen (§ 52 Abs. 5c EStG 1992) durch weitere Regelungen ergänzt. Nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 EStG ist bei Versicherungen für Leistungsanwärter, die am Schluss des Wj., in dem die Zuwendung erfolgt, das 30. Lebensjahr vollendet haben, der Abzug der Prämie nur zulässig, wenn die Versicherung für die Dauer bis zu dem Zeitpunkt abgeschlossen ist, für den erstmals Leistungen der Altersversorgung vorgesehen sind, mindestens jedoch bis zu dem Zeitpunkt, an dem der Leistungsanwärter das 55. Lebensjahr vollendet hat, und während dieser Zeit Prämien gezahlt werden, die der Höhe nach gleich bleiben oder steigen. Nach Satz 3 der Vorschrift gilt das gleiche bei Versicherungen von Leistungen der Altersversorgung für jüngere Leistungsanwärter unter der Voraussetzung, dass die Leistungsanwartschaft bereits unverfallbar ist. Nach Satz 4 der Vorschrift ist ein BA-Abzug ausgeschlossen, wenn die Ansprüche aus der Versicherung der Sicherung eines Darlehens dienen.

Im Streitfall scheidet ein BA-Abzug aus, da in allen Streitjahren die Voraussetzungen des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG nicht vorlagen. Die Unterstützungskasse U hat sich die Mittel für ihre Leistungen nicht durch Abschluss einer Versicherung verschafft.

Grds. kein BA-Abzug bei Beleihung der Rückdeckungsversicherung oder Inanspruchnahme von Vorauszahlungen, ...

Nach der Rspr. des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, verschafft sich eine Unterstützungskasse die Mittel für ihre Leistungen dann nicht durch Abschluss einer Rückdeckungsversicherung, wenn sie die ihr zustehenden Rechte aus der Versicherung beleiht oder abtritt. Einer Beleihung in diesem Sinne steht eine Inanspruchnahme von Vorauszahlungen etwa im Wege eines sog. Policendarlehens gleich (BFH-Urteile vom 28. Februar 2002 IV R 26/00, BFHE 198, 452, BStBl II 2002, 358; vom 25. März 2004 IV R 8/02, BFH/NV 204, 1246; vom 12. Juni 2002 XI R 28/01, BFH/NV 2003, 18, jeweils m. w. N.). Denn in diesen Fällen stehen die vereinbarte Versicherungssumme bzw. die aus der Versicherung zufließenden Mittel der Unterstützungskasse für die Dauer der Beleihung oder Abtretung bzw. bis zur Rückzahlung der in Anspruch genommenen Vorauszahlungen nicht mehr zur Verfügung, um daraus laufend die zugesagten Versorgungsleistungen zu erbringen. Zwar steht der Unterstützungskasse für den Fall, dass sie die erhaltenen Mittel an Dritte oder an ein

Trägerunternehmen als Darlehen oder Vorauszahlung weitergeleitet hat, bei Eintritt des Versorgungsfalles der Anspruch auf Darlehensrückzahlung oder Ähnliches zur Verfügung. Jedoch ist dies allein schon im Hinblick auf das Insolvenzrisiko des Darlehensnehmers bzw. des Trägerunternehmens gerade nicht mit dem Anspruch aus einer Rückdeckungsversicherung vergleichbar (BFH-Urteil vom 28. Februar 2002 IV R 26/00, BFHE 198, 452, BStBl II 2002, 358). Wie der BFH bereits zu der § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG vorangegangenen Regelung in § 2 Abs. 5 ZuWVG vom 26. März 1952 (BGBl. I 1952, 206) ausgesprochen hatte, ist der Begriff des „Verschaffens“ dahingehend zu verstehen, dass der Versicherungsvertrag so gestaltet sein müsse, dass bei Eintritt des Versicherungsfalles die tatsächliche Erfüllung der Versorgungszusagen gegenüber den Betriebsangehörigen nicht in gleicher Weise von den Vermögensverhältnissen des Trägerunternehmens abhängen wie im Fall der Dotierung durch Kapitaldeckung (BFH-Urteil vom 2. Oktober 1957 I 274/56 U, BStBl III 1957, 416). Eben dies wäre aber bei Inanspruchnahme von Vorauszahlungen auf die Versicherungsleistung der Fall.

Für den Verlust des BA-Abzugs bei Kreditsicherung bzw. Kreditierung mit den Versicherungsansprüchen spricht neben dem Wortlaut auch die Systematik des § 4d EStG und die vom Gesetzgeber verfolgte Intention. Im Vergleich zu den Begrenzungen des BA-Abzugs nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a (Deckungskapital für laufende Leistungen) und Buchst. b (Zuführung zum sog. Reservepolster) EStG stellt § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG eine Erweiterung dergestalt dar, dass dem Trägerunternehmen bereits während der Anwartschaftsphase eine Dotierung ermöglicht wird. Aus dem damit verfolgten Zweck, die betriebliche Altersversorgung zu verbessern, ergibt sich gleichzeitig die Notwendigkeit, dass auch die Sicherstellung der zugesagten Versorgungsleistung verbessert wird. Davon ist bei einer Beleihung, Abtretung oder Vorauszahlung auf die Versicherungsleistung aber jedenfalls dann nicht auszugehen, wenn die dadurch erlangten Mittel wieder als Darlehen an das Trägerunternehmen zurückgeleitet werden. Denn dann hängt die Erfüllung der Versorgungszusage – nicht anders als im Falle fehlender Dotierung durch das Trägerunternehmen – von der Solvenz des Trägerunternehmens ab.

... außer bei hinreichender Sicherung der Versorgungsansprüche durch zusätzliche Vereinbarungen

Gleichwohl muss – zumindest bis zur Einführung des ausdrücklichen Beleihungsverbots (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 2 EStG) ab dem VZ 1992 – nicht jede Beleihung zur Versagung des BA-Abzugs führen. Nach der Rspr. des BFH kann in Ausnahmefällen der BA-Abzug trotz Beleihung der Versicherungsansprüche bzw. Inanspruchnahme von Vorauszahlungen auf die Versicherungsleistung bestehen bleiben, soweit im Einzelfall die Ansprüche der Betriebsangehörigen auf die ihnen zugesagten Versorgungsleistungen auf Grund zusätzlich getroffener Vereinbarungen zwischen dem Trägerunternehmen, der Unterstützungskasse und der Versicherung tatsächlich sichergestellt sind. Maßgeblich hierfür ist nicht allein die rechtliche Gestaltung, sondern vielmehr deren wirtschaftliche Auswirkung (BFH-Urteil vom 2. Oktober 1957 I 274/56 U, BStBl III 1957, 416). Im Ergebnis einer solchen Vereinbarung müsste der Rückzahlungsanspruch der Unterstützungskasse gegenüber dem Trägerunternehmen mit den Ansprüchen aus dem Versicherungsvertrag wirtschaftlich vergleichbar sein.

Kreditierung der Versicherungsleistungen trotz Bonitätsprüfung steuerschädlich

Die Anwendung der vorgenannten Grundsätze auf den Streitfall ergibt, dass ein BA-Abzug ausscheidet. Die als Versicherungsprämien geleisteten Beiträge der Praxisgemeinschaft P des Kl. wurden als Vorauszahlungen auf die

Versicherungsleistung an P (zurück)gewährt. Um die Versorgungsleistungen zu erbringen, wäre U sodann darauf angewiesen, dass P die Vorauszahlungen zurückgewähren kann. U hat sich damit letztendlich die Mittel für ihre Leistungen nicht durch Abschluss einer Versicherung verschafft, wie dies gesetzlich vorgeschrieben ist.

Die Voraussetzungen dafür, dass trotz grundsätzlich steuerschädlicher Verwendung der Deckungsmittel ausnahmsweise doch ein BA-Abzug möglich ist, sind ebenfalls nicht gegeben. Es fehlt bereits an zusätzlich abgeschlossenen, d. h. über die Versicherungs- und Policendarlehensverträge hinausgehende Vereinbarungen, die eine Sicherstellung der Versorgungsansprüche bewirken könnten. Die vom Kl. angeführte Bonitätsprüfung, die jeweils vor Auszahlung der Policendarlehen an die Praxisgemeinschaft als Trägerunternehmen durchgeführt worden sein soll, genügt nicht. Zum einen fehlt es an einem hinreichenden Vortrag dazu, wie umfangreich und detailliert die Bonitätsprüfung angestellt wurde. Zum anderen ist nicht erkennbar, wie eine auf die Streitjahre bezogene Bonitätsprüfung eine hinreichend sichere Aussage dazu ermöglicht, inwieweit u. U. viele Jahre später zu erfüllende Versorgungsansprüche derart gesichert sind, dass sie dem Anspruch aus einem Rückdeckungsversicherungsvertrag vergleichbar erscheinen können. Für den Senat ist schließlich auch nicht ersichtlich, inwieweit eine Bonitätsprüfung die Erfüllung der Versorgungszusagen wirtschaftlich sicherstellen soll, wenn selbst die Möglichkeit einer über die garantierte Versicherungssumme hinausgehende Überschussbeteiligung hierfür nicht genügt (vgl. BFH-Urteile vom 28. Februar 2002 IV R 26/00, BFHE 198, 452, BStBl II 2002, 358; vom 25. März 2004 IV R 8/02, BFH/NV 204, 1246).

Ebenso wenig ausreichend, um eine anderweitige Sicherstellung der Versorgungsansprüche zu gewährleisten, ist der Umstand, dass nach dem Vortrag des Kl. bei U stets ausreichend Kassenmittel zur Verfügung standen, um die Versorgungsansprüche bedienen zu können. Denn die allgemeine Bonität bzw. Leistungsfähigkeit der Unterstützungskasse ändert nichts daran, dass die Kasse im Einzelfall die Versorgungsleistungen unter Verweis auf die einem Trägerunternehmen bereits zugewandten Vorauszahlungen verweigern kann. Zudem folgt aus der – wiederum auf die Streitjahre bezogenen – aktuellen allgemeinen finanziellen Ausstattung der Unterstützungskasse nicht hinreichend sicher, dass auch bei Eintritt der Versorgungsfälle aus dem Kreis der Betriebsangehörigen eines konkreten Trägerunternehmens die Versorgungsansprüche erfüllt werden können. Auch insoweit fehlt es an einer ausreichenden, den Versicherungsansprüchen gleichzusetzenden Sicherstellung der Versorgungsansprüche (vgl. auch BFH-Urteil vom 25. März 2004 IV R 8/02, BFH/NV 204, 1246).

Seit 1992 bestehendes ausdrückliches Beleihungsverbot nur deklaratorisch

Der Versagung des BA-Abzugs für die Streitjahre 1990 und 1991 steht nicht entgegen, dass erst mit Wirkung für den VZ 1992 das ausdrückliche Beleihungsverbot nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 4 EStG Eingang in den Gesetzestext gefunden hat. Mit dieser Regelung wollte der Gesetzgeber darauf hinwirken, dass das in Rückdeckungsversicherungen angesammelte Deckungskapital keinem Kreditrisiko ausgesetzt wird. Die Versicherungsansprüche sollen vielmehr ausschließlich Versorgungszwecken und nicht Kreditierungszwecken dienen (vgl. BT-Drs. 12/1108, 53; BR-Drs. 522/91, 52; Höfer, BetrVAG, Bd. II, Rz. 1272). Im Gesetz ist ausdrücklich nur eine steuerschädliche „Beleihung“ der Versicherungsansprüche erwähnt, doch muss der BA-Abzug erst recht bei der Inanspruchnahme der Versicherungsleistungen im Wege einer Vorauszahlung, d. h. der direkten Verfügbarkeit des Trägerunternehmens über die Deckungsmittel der Unterstützungskasse, versagt werden (ebenso BFH-Urteil vom 28. Februar 2002 IV R 26/00,

BFHE 198, 452, BStBl II 2002, 358; Höfer, BetrVAG, Bd. II, Rz. 1273). Allerdings folgt die steuerschädliche Verwendung der Deckungsmittel nicht erst aus der gesetzgeberischen Klarstellung, sondern ergibt sich – wie ausgeführt – bereits aus der Auslegung des Begriffs des „Verschaffens“. Die Gesetzesergänzung hat insoweit nur klarstellenden Charakter.

Nicht nur klarstellend, sondern mit einer Neuregelung versehen ist § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 4 EStG allein insoweit, als nunmehr keine Möglichkeit mehr besteht, durch anderweitige Sicherstellung der Versorgungsansprüche die Steuerschädlichkeit einer Darlehensaufnahme bzw. einer Inanspruchnahme von Vorauszahlungen zu verhindern; der BA-Abzug ist stets ausgeschlossen, wenn die Ansprüche aus der Versicherung der Sicherung eines Darlehens dienen (BFH-Urteil vom 28. Februar 2002 IV R 26/00, BFHE 198, 452, BStBl II 2002, 358; FG Köln, Urteil vom 10. November 1999 13 K 2306/98, EFG 2000, 415). Hierauf kommt es im Streitfall allerdings nicht an, da eine ausreichende anderweitige Sicherstellung der Versorgungsansprüche ohnehin nicht vorliegt.

Gesamtbetrachtung der Zahlungs- und Rückzahlungsvorgänge unabhängig vom Gewinnermittlungsstichtag

Für das Jahr 1990 kommt vorliegend ein BA-Abzug auch nicht etwa deshalb in Betracht, weil die Inanspruchnahme der Vorauszahlungen erstmals im Jahr 1991 verbucht wurde. Zwar kam es ausweislich der Buchungen bei U erst am 4. Januar 1991 und damit nicht mehr im VZ 1990 zur Auszahlung des Policendarlehens an P, so dass U a. E. des Jahres 1990 über die Deckungsmittel noch tatsächlich verfügte, sie also im Falle der Erbringung von Versorgungsleistungen nicht allein auf die Solvenz des Trägerunternehmens angewiesen gewesen wäre. Allerdings ergibt sich bei einer – für den Senat maßgeblichen – Gesamtbetrachtung aller Umstände, dass die Auszahlung des Policendarlehens erst zu Beginn des Jahres 1991 allein durch den buchungstechnisch erforderlichen Zeitlauf sowohl bei U als auch bei der Versicherungsgesellschaft V bedingt gewesen war. Denn die Beitragszahlung seitens der P erfolgte erst unmittelbar vor Jahresende. Sodann wurde noch mit Wertstellung zum 31. Dezember 1990 die Auszahlung des Policendarlehens von V an U gebucht. Offensichtlich bedingt durch den Jahreswechsel erfolgte die Weiterleitung an P sodann erst zum 4. Januar 1991. Dies ändert aber nichts an den maßgeblichen Erwägungen dazu, dass sich U die Mittel für die Versorgungsleistungen nicht durch eine Rückdeckungsversicherung verschaffte, denn auf Grund der zeitlich unmittelbar folgenden, betragsmäßig mit der geleisteten Versicherungsprämie identischen Auszahlung des Darlehens konnte damit nach Überzeugung des Senats nur der Zweck verfolgt gewesen sein, die Beträge an das Trägerunternehmen weiterzuleiten, wie dies dann auch geschehen ist. Zudem muss angesichts der zeitlichen Dimension der auf viele Jahre angelegten Versorgungszusagen, deren Erfüllung die Rückdeckungsversicherungen dienen, die Beurteilung der Frage, ob sich die Unterstützungskasse die Deckungsmittel durch eine Rückdeckungsversicherung verschafft oder ihr ein der gesetzgeberischen Intention entgegenstehendes Insolvenzrisiko eines Trägerunternehmens aufgebürdet wird, unabhängig von dem Stichtag der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung erfolgen. Für diese Sichtweise spricht zudem, dass hier in den beiden Folgejahren in vergleichbarer Weise verfahren ist, d. h. die Buchungen der Beitragszahlungen und Darlehensauszahlung zeitlich eng zusammenhängen. In diesen Jahren wurden die Beträge lediglich eher gezahlt, so dass noch vor Jahresende die Rückzahlung als Darlehen erfolgen konnte.

Das bei der von der Praxisgemeinschaft durchgeführten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG maßgebliche Zufluss-/Abflussprinzip (§ 11 Abs. 1 und 2 EStG) steht dieser Beurteilung ebenfalls nicht entgegen. Auf die nach Maßgabe des § 11 EStG zu beantwortende Frage, welche Zah-

lungen im Streitjahr tatsächlich steuerrechtlich zu berücksichtigen sind, kommt es vorliegend nicht an. Denn maßgeblich sind hier die allgemeinen gesetzlichen Voraussetzungen für einen BA-Abzug nach § 4 Abs. 4, § 4d EStG. Erst wenn danach ein – vorliegend nicht gegebener – BA-Abzug möglich ist, kommt es u. U. auf den Zeitpunkt der Zahlung an.

Da ein BA-Abzug mangels „Verschaffens“ der Mittel für die Versorgungsleistungen durch Abschluss einer Rückdeckungsversicherung ausscheidet, kommt es im Streitfall nicht darauf an, ob die Voraussetzungen des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG auch deshalb nicht vorliegen, weil in den Jahren 1990 und 1991 eine Beitragszahlungsdauer nicht bis zum Eintritt des Versorgungsfalles, sondern nur für fünf Jahre vereinbart war.

Keine Grundlage für Auffangtatbestände des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ersichtlich

Ein BA-Abzug rechtfertigt sich schließlich auch nicht nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a oder b EStG. Zwar sollen zumindest ab 1992 Beiträge, bei denen die Voraussetzungen nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG nicht gegeben sind, als Zuwendungen i. S. des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a oder b EStG als BA abzugsfähig sind, weil diese beiden Zuwendungsmöglichkeiten auf Grund der Gesetzesergänzung in § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 5 EStG durch das JStG 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl. I 1995, 1250, 1253) rückwirkend ab 1992 (§ 52 Abs. 5 Satz 2 EStG 1996) als Auffangtatbestände verstanden werden (vgl. BFH-Urteil vom 12. Juni 2002 XI R 28/01, BFH/NV 2003, 18; Förster in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4d EStG Rz. 132; BT-Drs. 13/901, 130). Gegen eine Zuwendung zum Reservepolster (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG) würde aber bereits sprechen, dass es wegen der Inanspruchnahme von Vorauszahlungen auf die Versicherungsleistungen in Höhe der jährlichen Dotierungsbeiträge an einer tatsächlichen Minderung des BV mangelt. Ausgehend von einem finalen Charakter einer Zuwendung bestehen des Weiteren Bedenken dagegen, eine Umwidmung dergestalt vorzunehmen, dass Beiträge, die geleistet werden, um als Versicherungsprämien weitergeleitet zu werden, als Zuführungen zum Reservepolster der Unterstützungskasse angesehen werden. Letztendlich aber fehlt es überhaupt an einem Tatsachenvortrag des Kl., nach dem sich für den Senat erkennen ließe, ob die Voraussetzungen des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a oder b EStG vorliegen könnten.

Anmerkung

Erteilt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein **Versorgungsversprechen**, das nicht von ihm selbst, sondern von einer Kasse durch Leistungsgewährung erfüllt werden soll (mittelbare Versorgungszusage), kann er sich hierfür einer Unterstützungskasse (vgl. § 1b Abs. 4 BetrAVG) bedienen. **Unterstützungskassen** sind rechtsfähige Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung, denen durch Zahlungen des Arbeitgebers (Trägerunternehmen) die Erfüllung der satzungsmäßigen Aufgaben ermöglicht wird (zur Rechts- und Organisationsform einer Unterstützungskasse im Einzelnen vgl. Bordewin/Brandt, EStG, § 4d Rz. 10 ff.). Die **Zahlungen des Trägerunternehmens** an die Unterstützungskasse sind als betrieblich veranlasste Aufwendungen (§ 4 Abs. 4 EStG) – im Grundsatz unbegrenzt – **abzugsfähig**. Da die Unterstützungskasse gegenüber dem Trägerunternehmen jedoch keinen Anspruch auf eine Zuwendung in bestimmter Höhe zu einem bestimmten Zeitpunkt hat, bestünde für das Trägerunternehmen die Möglichkeit, je nach wirtschaftlicher Lage hohe oder geringe Zuwendungen zu leisten und damit seinen Gewinn willkürlich zu beeinflussen. Dem will § 4d EStG entgegenwirken, indem lediglich Zuwendungen **in einer**

bestimmten Höhe steuerlich wirksam geleistet werden können. Darüber hinausgehende Zuwendungen stellen nichtabzugsfähige BA dar.

Die Höhe der für das Trägerunternehmen abzugsfähigen Aufwendungen richtet sich bei Unterstützungskassen, die laufende Leistungen gewähren, nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Sichert die Unterstützungskasse ihre Leistungsverpflichtung über eine Rückdeckungsversicherung ab, ermöglicht es § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG dem Trägerunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen, die an das Versicherungsunternehmen gezahlten Beiträge der Unterstützungskasse steuerwirksam zuzuwenden. Dieses stellt insoweit eine Besonderheit im System des § 4d EStG dar, als dadurch eine Finanzierung der Unterstützungskasse im Anwartschaftsdeckungsverfahren ermöglicht wird, während § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und b EStG lediglich die Finanzierung durch das Trägerunternehmen im Kapitaldeckungsverfahren gestattet.

Voraussetzungen des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG

Allerdings knüpft § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG diese Besserstellung an besondere Voraussetzungen, die in der Besprechungsentscheidung des FG Köln zum Streit geführt haben.

Zunächst ist Voraussetzung, dass sich die Unterstützungskasse die Mittel zur Leistungserbringung durch den Abschluss der Rückdeckungsversicherung „**verschafft**“ (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 1 EStG). Ein „Verschaffen“ liegt nach der Rspr. des BFH nicht vor, wenn die Unterstützungskasse die ihr zustehenden Versicherungsansprüche beleiht oder abtritt oder wenn von der Rückdeckungsversicherung Vorauszahlungen erbracht werden. Allerdings ist der BA-Abzug dann nicht ausgeschlossen, wenn die Versorgungsansprüche der Leistungsanwärter auf andere Weise sichergestellt sind. Folglich besteht die Möglichkeit, die Versorgungsansprüche durch ergänzende Vereinbarungen so abzusichern, dass eine Beleihung der Rückdeckungsversicherung bzw. die Inanspruchnahme von Vorauszahlungen nicht (mehr) als schädlich anzusehen ist (vgl. BFH-Urteile vom 28. Februar 2002 IV R 26/00, BFHE 128, 452, BStBl II 2002, 358; vom 25. März 2004 IV R 8/02, BFH/NV 2004, 1246).

Im Besprechungsurteil vom 22. September 2009 hat das FG Köln die Weiterleitung der zurückgewährten Versicherungsbeiträge an das Trägerunternehmen zu Recht als schädlich angesehen. Insoweit entspricht der Fall dem vom BFH mit Urteil vom 25. März 2004 IV R 8/02 (BFH/NV 2004, 1246) entschiedenen Sachverhalt. Allein eine Bonitätsprüfung stellt keine Absicherung des Rückzahlungsanspruches dar, weil diese gerade nicht vor einer späteren Verschlechterung der Bonität schützt, wie es notwendig wäre, damit weiterhin davon ausgegangen werden könnte, die Unterstützungskasse verschaffe sich die Mittel zur Leistungserbringung durch die Einschaltung einer Rückdeckungsversicherung. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die Weiterleitung der Prämienrückzahlung erst im folgenden Wirtschaftsjahr erfolgte. Ob aber eine Vorauszahlung durch die Rückdeckungsversicherung ohne „Weiterleitung“ der Vorauszahlung einem „Verschaffen“ i. S. des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 1 EStG entgegensteht (zutreffend Gosch in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 4d Rz. 17), hat der BFH bislang ausdrücklich offengelassen (vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 2002 IV R 26/00, BFHE 128, 452, BStBl II 2002, 358: „... jedenfalls dann, ...“; unklar BFH-Urteil vom 25. März 2004 IV R 8/02, BFH/NV 2004, 1246).

Allerdings hat der Gesetzgeber mit Wirkung vom **VZ 1992** § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 1 EStG inso-

weit verschärft, als nunmehr, unabhängig von einer Sicherung der Versorgungsleistungen der Unterstützungskasse, die Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung nicht mehr **zur Sicherung eines Darlehens** dienen dürfen. Auch Vorauszahlungen durch die Rückdeckungsversicherung schließen damit steuerwirksame Zuwendungen des Trägerunternehmens nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG aus (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 29. Aufl., § 4d Rz. 16 m. w. N.).

Rechtsfolgen einer späteren Rückzahlung des Versicherungsbeitrages

Bislang nicht entschieden, aber durch die Besprechungsentscheidung aufgeworfen wurde die Frage, wie eine Zuwendung steuerlich zu behandeln ist, wenn diese, ebenso wie die Prämienrückzahlung durch die Unterstützungskasse im Wirtschaftsjahr 01 erfolgt, die Rückgewähr der Prämie an das Trägerunternehmen aber im Wirtschaftsjahr 02 stattfindet.

Das FG Köln hat in seinem Urteil vom 22. September 2009 eine Gesamtbetrachtung angestellt und eine Abzugsfähigkeit der Zuwendung unabhängig vom Gewinnermittlungsstichtag abgelehnt, weil die konkrete Beitragszahlung in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang von der Rückdeckungsversicherung an das Trägerunternehmen zurückgelangt ist. Hierfür könnte der Wortlaut des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 1 EStG sprechen, da sich die Unterstützungskasse infolge der Rückzahlung an das Trägerunternehmen die Mittel insoweit nicht durch den Abschluss der Rückdeckungsversicherung verschafft. Dieses Ergebnis ist allerdings nicht zwingend. Zum einen stellt sich die Frage, wie Fälle zu behandeln sind, in denen erst nach mehreren Jahren eine Rückzahlung erfolgt. Zum anderen ist es denkbar, dass auch nur ein Teilbetrag der bisherigen Prämienzahlungen schädlich verwendet wird. Bei konsequenter Fortführung der Auffassung des FG Köln käme eine Änderung der bisherigen – womöglich bestandskräftigen – Steuerfestsetzungen in Betracht.

Zumindest für VZ ab 1992 dürfte es einer derartigen Gesamtbetrachtung nicht bedürfen. Zwar ist nach dem Wortlaut des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 1 EStG ein Abzug nur ausgeschlossen, „soweit“ sich die Unterstützungskasse die Mittel nicht verschafft hat. Wenn allerdings schon das bloße Besichern eines Darlehens durch Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung zum vollständigen Ausschluss der steuerwirksamen Zuwendungsmöglichkeit führt (vgl. „wenn“; dazu FG Köln, Urteil vom 10. November 1999 13 K 2306/98, EFG 2000, 415; Gosch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4d Rz. B 224), dann muss diese Rechtsfolge erst recht eintreten, wenn die Unterstützungskasse sogar das Risiko der Rückzahlung wirtschaftlich zu tragen hat (vgl. Bordewin/Brandt, EStG, § 4d EStG Rz. 189).

Da allerdings die Regelung des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 1 EStG für die VZ vor 1992 nicht bestand, kommt insoweit lediglich ein Ausschluss der steuerwirksamen Zuwendung in Betracht, soweit sich die Unterstützungskasse die Mittel für die Versorgungsleistungen nicht durch den Abschluss der Rückdeckungsversicherung verschafft hat. Ein vollständiger Ausschluss der Zuwendungsmöglichkeit nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG scheidet nach dem klaren Wortlaut aus. Für die Ermittlung des steuerschädlichen Anteils dürfte es darauf ankommen, in welchem Verhältnis – am Schluss des Wirtschaftsjahres (vgl. § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 1 EStG) – das besicherte Darlehen zum Barwert des Versicherungsanspruchs steht (vgl. auch Höfer, Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, Bd. II Rz. 1202; Bordewin/Brandt, EStG, § 4d Rz. 204). Nur zu diesem Anteil dürfte die im Wirt-

schaftsjahr geleistete Zuwendung nicht nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG abzugsfähig sein.

Eine Abzugsfähigkeit ist aber nur ausgeschlossen, wenn in irgendeinem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahres der Zuwendung eine schädliche Besicherung vorgelegen hat (R 4d Abs. 8 Satz 6 EStR; Bordewin/Brandt, EStG, § 4d Rz. 190; Gosch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4d Rz. B 224). Entsprechend muss sich die Unterstützungskasse auch für das gesamte Wirtschaftsjahr die Mittel für die Leistungserbringung durch den Abschluss der Rückdeckungsversicherung verschafft haben (vgl. auch § 4b Satz 2 EStG 1990).

Anderweitige Abzugsfähigkeit der nicht nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG begünstigten Zuwendungen

Soweit die Zuwendungen nicht nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG abzugsfähig sind, können sie zumindest ab 1992 als Zuwendungen nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und b EStG abzugsfähig sein (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 5 EStG; so ausdrücklich Gosch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4d Rz. B 209, zur Rechtslage vor 1992 vgl. Rz. B 267). Dem steht nicht entgegen, dass die Unterstützungskasse die Zuwendungen als Darlehen an das Trägerunternehmen zurückgezahlt hat (vgl. Bordewin/Brandt, EStG, § 4d EStG Rz. 3; Hieb/Stobbe in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4d EStG Anm. 3; Gosch in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 4d Rz. 1; ders. in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4d Rz. B 55; a. A. FG Köln in der Besprechungsentscheidung vom 22. September 2009). Auch dass die Zuwendung nach der Vorstellung des Trägerunternehmens zur Zahlung der Beiträge an die Rückdeckungsversicherung dienen sollte, dürfte unerheblich sein. Denn die Unterstützungskasse unterliegt als selbständiges Rechtssubjekt keinen Weisungen des Trägerunternehmens (vgl. Gosch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4d Rz. B 17; BFH-Urteil vom 25. März 2004 IV R 8/02, BFH/NV 2004, 1246). Hinzu kommt, dass § 4d EStG nicht den Ersatz bestimmter Aufwendungen ermöglicht, sondern lediglich zur Ermittlung des Zuwendungshöchstbetrages an eine tatsächliche Zahlung von Versicherungsbeiträgen durch die Unterstützungskasse anknüpft (vgl. § 4d Abs. 1 Satz 1 EStG: „... folgende Beträge nicht übersteigen ...“). Insofern kann es keine „Umwidmung“ von Zuwendungen geben (a. A. FG Köln in der Besprechungsentscheidung vom 22. September 2009), zumal das Gesetz durch die ausdrückliche Regelung in § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 5 EStG zeigt, dass Zuwendungen unabhängig von ihrer tatsächlichen Verwendung den einzelnen Begünstigungstatbeständen des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unterfallen.

Obwohl es an einer entsprechenden ausdrücklichen gesetzlichen Regelung fehlt, finden die dargestellten Grundsätze auch für die Veranlagungszeiträume vor 1992 Anwendung (Gosch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4d Rz. B 267).

– Richter am FG Dr. Werner Kuhfus –

691 Geldwerter Vorteil wegen Privatnutzung eines Firmenwagens

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 18. März 2009 1 K 2079/07 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 26/10).

Die bloße Behauptung, Privatfahrten wurden ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt, reicht nicht

aus, um die Anwendung der sog. 1 v. H.-Regelung auszu-schließen.

EStG § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3.

Dem Kl. stand ein Firmenfahrzeug auch für Privatfahrten zur Verfügung. Nach Ausführungen des Kl. hat er die private PKW-Nutzung mit seinem Arbeitgeber im Wege der wöchentlichen Spesenabrechnung mit 0,20 € abgerechnet. Spesenabrechnungen wurden für den Zeitraum nicht vorgelegt. Außerdem habe er das Fahrzeug in dem fraglichen Zeitraum nicht privat genutzt.

Aus den Gründen:

Die Klage ist nicht begründet.

Der Bekl. ist zutreffend davon ausgegangen, dass der geldwerte Vorteil des Kl. aus der Verfügbarkeit des Firmenwagens zu Privatfahrten mit monatlich 1 v. H. des Listenpreises als Arbeitslohn zu erfassen ist. Anhaltspunkte dafür, dass dieser Ansatz in dieser Höhe unzutreffend sein könnte, sind nicht ersichtlich.

Private Nutzung eines Firmenfahrzeuges nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist die private Nutzung eines Kfz für jeden Kalendermonat mit 1 v. H. des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich der USt anzusetzen. Davon abweichend kann die private Nutzung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG mit den für die Privatfahrten anfallenden (tatsächlichen) Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Fahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.

Die Regelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG sind durch das JStG 1996 in das EStG eingeführt worden. Sie bezwecken die vereinfachte Bewertung der privaten Nutzung betrieblicher Kfz und enthalten deshalb mit der in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG statuierten 1 v. H.-Methode eine grundsätzlich zwingende grob typisierende und pauschalierende Bewertungsregelung, deren Anwendung der Stpfl. nur durch substantiierten Nachweis der privat veranlassten Kfz-Kosten, d. h. grundsätzlich nur durch Erfüllung der Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG, vermeiden kann. Die bloße Behauptung des Stpfl., der betriebliche PKW werde nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten würden ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt, reicht nicht aus, um die Anwendung der 1 v. H.-Regelung auszuschließen (BFH-Urteil vom 13. Februar 2003 X R 23/01, BFHE 201, 499, BStBl II 2003, 472 m. w. N.).

Ausnahme-Fahrtenbuch

Hinsichtlich des Nachweises durch ein Fahrtenbuch sind durch die Rspr. des BFH die Voraussetzungen, die an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu stellen sind, im Wesentlichen geklärt (vgl. BFH-Urteile vom 9. November 2005 VI R 27/05, BFHE 211, 508, BStBl II 2006, 408; vom 16. November 2005 VI R 64/05, BFHE 211, 513, BStBl II 2006, 410; vom 16. März 2006 VI R 87/04, BFHE 212, 546, BStBl II 2006, 625).

Keine Vorlage von Spesenrechnungen

Für den Zeitraum 1. August 2002 bis 30. April 2003 hat der Kl. keinerlei Unterlagen über Spesenabrechnungen oder Privatfahrten vorgelegt. In den ESt-Akten befinden sich lediglich Unterlagen über zwei Abrechnungen vom 5. Mai 2003 und vom 17. Dezember 2003, die für den hier streitigen Zeitraum keine Rückschlüsse zulassen und auch nicht den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch entsprechen. Wenn der Kl. darauf hinweist, dass er in

dem streitigen Zeitraum keine Abrechnungen gegenüber dem Arbeitgeber vorgenommen habe und damit auch keine privat gefahrenen Strecken vorlägen, entspricht das nicht dem eigenen Vortrag des Kl. während des Einspruchsverfahrens. Anlässlich der Vorsprache des Kl. am 18. Juni 2007 hat der Bekl. ihn auf die allgemeine Lebenserfahrung angesprochen, dass ein jederzeit zur Verfügung stehendes Fahrzeug auch für kurze private Einkaufsfahrten und private Fahrten von nur wenigen Kilometern genutzt werde. Dass solche Fahrten mit dem überlassenen Fahrzeug in sehr geringem Umfang durchgeführt worden seien, hat er daraufhin bestätigt. Es entspricht auch der allgemeinen Lebenserfahrung, dass private Fahrten mit dem Firmenfahrzeug unternommen werden. Wenn die Ehefrau keinen Führerschein besitzt, werden ab und zu Großeinkäufe und dergleichen getätigt. Es kann zwar durchaus sein, dass – entsprechend der Bestätigung der Tochter – diese dem Kl. für private Fahrten ihr Fahrzeug zur Verfügung stellt. Es widerspricht aber allen Erfahrungen, dass sich die Termine von Eltern und Kindern immer entsprechen und das Fahrzeug der Tochter somit immer zur Verfügung steht, wenn der Kl. es für private Fahrten benötigt. Die Lebenserfahrung zeigt, dass die Freizeitgestaltung von Eltern und erwachsenen Kindern sehr unterschiedlich ist. Auch ist es nicht glaubhaft, dass der Kl. keinerlei Verwandten- und Freundeskreis besitzt, wo man gelegentlich sich anlässlich von Geburtstagen u. a. Ereignissen trifft.

Wenn der Kl. auf eine Vereinbarung mit seinem Arbeitgeber über die Einzelabrechnung privat gefahrener Kilometer hinweist, kann dies nicht zu einem anderen Ergebnis führen. Diese Vereinbarung mit dem Arbeitgeber kann nicht die 1 v. H.-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG außer Kraft setzen.

Auf Grund von fehlenden Aufzeichnungen in einem Fahrtenbuch oder dergleichen war die Klage mit der Kostenfolge aus § 135 Abs. 1 FGO abzuweisen.

692 Kein Werbungskostenabzug betreffend Auszahlung einer zwecks Ablösung des Versorgungsausgleichs begründeten Versicherung

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 23. Juni 2010 7 K 7212/07 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 59/10).

Verzichten spätere Eheleute vor der Eheschließung gegenseitig für den Fall der Scheidung auf Versorgungsausgleich und schließen sie stattdessen eine Ehegatten-Lebensversicherung ab, fehlt es für die Weitergabe der Hälfte der nach Fälligkeit ausgezahlten Versicherungssumme an den inzwischen geschiedenen Ehegatten an dem für den WK-Abzug erforderlichen Zusammenhang mit künftigen Versorgungsbezügen.

EStG § 9 Abs. 1.

Der Kl. wendet sich mit dem Ziel, die Weitergabe von Versicherungsleistungen an seine frühere Ehefrau als WK bei seinen Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit berücksichtigen lassen zu können, gegen die ESt-Festsetzung 2005.

Der Kl. stand im Streitjahr im Beamtenverhältnis auf Lebenszeit in Diensten des Landes Berlin. Er wurde allein zur ESt veranlagt.

Der Kl. schloss im Vorfeld seiner Eheschließung im September 1980 einen notariellen Ehevertrag, nach dem seine spätere Ehefrau und er selbst anstelle des gesetzlichen Güterstandes Gütertrennung vereinbarten und für den Fall ihrer

Ehescheidung den Versorgungsausgleich ausschlossen. Zugleich sahen sie den Abschluss einer auf 25 Jahre angelegten dynamischen Ehegatten-Lebensversicherung vor, deren Versicherungssumme nach Fälligkeit ihnen beiden je zu gleichen Teilen zustehen sollte. Die monatlichen Versicherungsbeiträge sollten dabei von einem Gemeinschaftskonto abgehen, auf das die Vertragschließenden als spätere Eheleute ihre sämtlichen Gehaltszahlungen u. ä. Leistungen einzuzahlen hatten. Im Falle der Ehescheidung hatte derjenige Vertragsteil mit den werthöheren Versorgungsanswartschaften die monatlichen Versicherungsbeiträge (allein) weiter zu entrichten.

Anfang Dezember 1991 ließen der Kl. und seine von ihm bereits getrennt lebende Ehefrau eine notarielle Scheidungsfolgenvereinbarung beurkunden, nach der sie für den Fall ihrer Scheidung den Ausschluss des Versorgungsausgleichs bestätigten und eine schuldrechtliche Verpflichtung des Kl. aufnahmen, nach Fälligkeit der dynamischen Lebensversicherung seiner Ehefrau die Hälfte des ausgeschütteten Betrages unverzüglich zur Verfügung zu stellen.

Die Ehe des Kl. wurde schließlich im September 1996 geschieden. Die Auszahlung der dynamischen Lebensversicherung geschah im Streitjahr 2005, in dem der Kl. sie auch hälftig i. H. v. 35 651,90 € an seine geschiedene Ehefrau weiterleitete.

In seiner ESt-Erklärung 2005 reklamierte der Kl. diese Zahlung als WK bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit. Anders als im Vorjahr machte der Kl. für 2005 keine Beträge zu Lebensversicherungen als SA geltend. Der Bekl. ließ die als WK geltend gemachte Weiterleitung der Versicherungsleistung indes unberücksichtigt.

Zur Begründung seines dagegen eingereichten Einspruchs machte der Kl. geltend, der Ehevertrag sei vornehmlich auf die Regelung des Versorgungsausgleichs im Scheidungsfalle angelegt gewesen. Insofern habe sich die hälftige Auszahlung der Versicherungssumme an seine von ihm geschiedene Ehefrau als Ausgleich für den Ausschluss des Versorgungsausgleichs erklärt. Solche Vereinbarungen hätten lt. neuerer BFH-Rspr. durchaus steuerliche Relevanz.

Der Bekl. wies den Einspruch als unbegründet zurück. Anders als in den vom BFH entschiedenen Fallgestaltungen (Urteile vom 8. März 2006 IX R 78/01, BFHE 212, 514, BStBl II 2006, 448; IX R 107/00, BFHE 212, 511, BStBl II 2006, 446) habe den Kl. hier von vornherein keine Verpflichtung zum Versorgungsausgleich getroffen. Denn bereits durch den vor der Eheschließung zu Stande gekommenen Ehevertrag sei der Versorgungsausgleich für den Fall der Ehescheidung ausgeschlossen gewesen. Mit dem Ausschluss des Versorgungsausgleichs habe für den Kl. daher kein Grund mehr bestanden, eine Ausgleichszahlung zu vereinbaren. Unter diesen Umständen bestehe zwischen der hälftigen Weiterzahlung der Versicherungssumme an seine geschiedene Ehefrau und seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit kein wirtschaftlicher Zusammenhang.

Aus den Gründen:

Die Klage ist unbegründet.

Werbungskostenbegriff

WK i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (§ 9 Abs. 1 Satz 2 EStG). Über den Wortlaut von § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG hinaus zählen zu WK überhaupt alle Aufwendungen, die durch den Beruf veranlasst sind. Der Werbungskostenbegriff ist insofern deckungsgleich mit dem Begriff der BA des § 4 Abs. 4 EStG. Eine berufliche bzw. betriebliche Veranlassung ist bei WK im Rahmen

der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bzw. bei BA stets dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf oder dem Betrieb besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufs bzw. des Betriebes gemacht werden. Stehen die Aufwendungen in einem objektiven Zusammenhang mit dem Beruf, so ist für den Begriff der WK aber nicht von Bedeutung, ob die Vorstellungen des Stpfl., den Beruf zu fördern, der Wirklichkeit entsprechen, d. h. geeignet sind, dieses Ziel zu erreichen. Der Werbungskostenabzug ist daher nicht davon abhängig, ob der mit den Aufwendungen erstrebte Zweck eingetreten ist und ob die Aufwendungen nach objektiven Gesichtspunkten üblich, notwendig oder zweckmäßig waren (BFH-Urteil vom 28. November 1980 VI R 193/77, BFHE 132, 431, BStBl II 1981, 368).

WK sind ggf. auch dann abziehbar, wenn mit dem Aufwand zusammen hängende Einnahmen noch nicht erzielt werden. Voraussetzung für die Berücksichtigung solcher vorab entstandener WK aber ist ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart, der sich nach der wertenden Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments richtet (BFH-Urteil vom 8. März 2006 IX R 78/01, BFHE 212, 514, BStBl II 2006, 448, 449).

Wiederauffüllungszahlungen i. S. von § 58 BeamtVG und Ausgleichszahlungen für den Verzicht auf den Versorgungsausgleich als WK

Hiernach führen Ausgleichszahlungen, die ein zum Versorgungsausgleich verpflichteter Ehegatte auf Grund einer Vereinbarung gem. § 1587o BGB – Vereinbarungen der Ehegatten im Zusammenhang mit ihrer Scheidung über alterversorgungsrechtliche Scheidungsfolgen – an den anderen Ehegatten leistet, um Kürzungen seiner steuerpflichtigen Einnahmen (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) bildenden Versorgungsbezüge zu vermeiden, ebenso wie sog. Wiederauffüllungszahlungen i. S. von § 58 BeamtVG zu sofort abziehbaren WK (BFH-Urteil vom 8. März 2006 IX R 107/00, BFHE 212, 511, BStBl II 2006, 446). Gleiches gilt für Ausgleichszahlungen, die auf der Grundlage einer Vereinbarung nach § 1408 Abs. 2 BGB – ehevertragliche Regelungen über den Versorgungsausgleich – als Gegenleistung für einen Verzicht auf den Versorgungsausgleich an den früheren Ehegatten gezahlt werden. Denn auch in solchen Fällen wendet der betreffende Ehegatte etwas auf, um die Kürzung seiner künftigen Versorgungsbezüge zu verhindern (BFH-Urteil vom 8. März 2006 IX R 78/01, BFHE 212, 514, BStBl II 2006, 448/449).

Kein Werbungskostenabzug aber betreffend Auszahlung einer zwecks Ablösung des Versorgungsausgleichs begründeten Versicherung mangels Zusammenhangs zur Scheidung bzw. zum Versorgungsausgleich

Nach diesen Grundsätzen kann der Kl. keine Berücksichtigung seiner Weitergabe von Versicherungsleistungen an seine geschiedene Ehefrau als WK bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit beanspruchen. Dem erforderlichen Veranlassungszusammenhang zwischen der Weitergabe der Versicherungssumme an seine frühere Ehefrau und der Ablösung des Versorgungsausgleichs zwecks Vermeidung der Kürzung seiner späteren Versorgungsbezüge steht im Falle des Kl. entgegen, dass er auch bei Fortbestehen seiner Ehe im Zeitpunkt der Fälligkeit der Versicherungssumme im Streitjahr 2005 zur hälftigen Weiterleitung an seine Ehegattin verpflichtet gewesen wäre. Im Falle einer nach wie vor intakten Ehe wären die laufenden Versicherungsprämien von demjenigen Gemeinschaftskonto zu entrichten gewesen, auf das beide Eheleute ihre sämtlichen Gehaltszahlungen u. ä. Leistungen einzuzahlen hatten. Alsdann hätte ihnen jeweils der halbe Versicherungsauszahlungsbetrag zugestanden. Der Kl., der ausweislich des nur an ihn gerichteten Versicherungsanscheibens vom 27. Mai 2005 betreffend die Ankündigung der

Fälligkeit der Lebensversicherung alleiniger Versicherungsnehmer der streitgegenständlichen Ehegatten-Lebensversicherung war, wäre demgemäß ungeachtet der Scheidung seiner Ehe in jedem Fall verpflichtet gewesen, seiner (geschiedenen) Ehefrau den hälftigen Versicherungsauszahlungsbetrag zukommen zu lassen. Unter diesen Umständen erklärt sich seine Weitergabe der Versicherungsleistungen an seine frühere Ehefrau nicht damit, dass er dadurch ihm scheidungsbedingt angefallene Versorgungsausgleichsleistungen zwecks Verhinderung der Kürzung seiner späteren Versorgungsbezüge abzulösen beabsichtigte. . . .

Revisionszulassung

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Es ist bisher höchststrichterlich nicht geklärt und es liegen auch weder einheitliche instanzgerichtliche Entscheidungen noch übereinstimmende Kommentierungen dazu vor, ob sich die Weitergabe der Versicherungssumme aus einer im Zusammenhang mit dem vorehelichen Ausschluss des Versorgungsausgleichs abgeschlossenen Ehegatten-Lebensversicherung als WK bei der Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit desjenigen Stpfl. berücksichtigt lässt, der nach der Scheidung die Versicherungsprämien allein entrichtet hat und ansonsten mit dem Versorgungsausgleich belastet gewesen wäre.

693

Begriff der berufsständischen Versorgungseinrichtung

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 31. März 2010 4 K 168/08 – rechtskräftig.

Berufsständische Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen, sind nach der Systematik des Alterseinkünftegesetzes nur solche öffentlich-rechtlichen Versorgungs- oder Versicherungseinrichtungen, die als Ersatz- und nicht als Zusatzversorgungssystem zur gesetzlichen Rentenversicherung fungieren. Pflichtbeiträge, die Seelotsen über die Lotsenbrüderschaft an die Gemeinsamen Ausgleichskassen im Seelotswesen der Seelotsreviere leisten, sind daher nicht als SA abziehbar.

ESTG 2002 § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b.

Der Kl. erzielt als Seelotse Einkünfte aus selbständiger Arbeit und ist wegen dieser Tätigkeit in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert. Daneben entrichtet er über die Lotsenbrüderschaft Pflichtbeiträge an die Gemeinsamen Ausgleichskassen im Seelotswesen der Seelotsreviere (GAK). Hierbei handelt es sich um zweckgebundenes Sondervermögen in Trägerschaft der Bundeslotsenkammer, der nach den §§ 34 und 35 des Seelotsgesetzes (SeeLG) die Selbstverwaltung der gemeinsamen Angelegenheiten des Seelotswesens in den Seelotsrevieren obliegt. Nach § 2 ihrer Satzung gewährt die GAK eine Zusatzversorgung, die dazu dient, die Versorgung auf dem Niveau eines Kapitäns auf großer Fahrt sicherzustellen. Außerdem war der Kl. Mitglied der Versorgungskasse seiner Lotsenbrüderschaft (Versorgungskasse) VVaG.

In dem für das Streitjahr 2006 erteilten ESt-Bescheid lehnte das FA den SA-Abzug der Zahlungen an die GAK ab. Die Zahlungen an die Versorgungskasse berücksichtigte es nur im Rahmen des sich aus § 10 Abs. 4 EStG ergebenden Höchstbetrages von 3 900 €. Mit der Klage machen die Kl. geltend, dass es sich sowohl bei der GAK als auch bei der Versorgungskasse um Einrichtungen handele, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen

erbrächten, so dass die von dem Kl. geleisteten Beiträge als SA gem. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG abziehbar seien.

Aus den Gründen:

Die Klage ist unbegründet.

1. Die Zahlungen, die der Kl. an die GAK geleistet hat, sind nicht als SA abziehbar.

a) Sie stellen keine SA i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG dar. Nach dieser Vorschrift abziehbar sind neben Beiträgen zu den gesetzlichen Rentenversicherungen oder landwirtschaftlichen Alterskassen zwar auch Beiträge zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen. Die GAK stellt jedoch keine berufsständische Versorgungseinrichtung in diesem Sinne dar.

Der Begriff der berufsständischen Versorgungseinrichtung wird im EStG an unterschiedlichen Stellen verwendet (außer in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a in § 3 Nr. 3 Buchst. c, § 22 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa, § 22a Abs. 1 Satz 1, § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 11 und § 49 Abs. 1 Nr. 7), jedoch nicht definiert. Nach Tz. 6 des BMF-Schreibens vom 30. Januar 2008 IV C 8 – S 2222/07/0003/IV C 5 – S 2345/08/0001 (BStBl I 2008, 390) handelt es sich bei berufsständischen Versorgungseinrichtungen im steuerlichen Sinne um öffentlich-rechtliche Versicherungs- oder Versorgungseinrichtungen für Beschäftigte und selbständig tätige Angehörige der kammerfähigen freien Berufe, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen und deren Mitglieder auf Antrag von der Mitgliedschaft in der gesetzlichen Rentenversicherung befreit werden. Eine Liste der hiernach in Betracht kommenden Einrichtungen wurde zuletzt mit Schreiben des BMF vom 7. Februar 2007 IV C 8 – S 2221 – 128/06 (BStBl I 2007, 262) veröffentlicht. Sie umfasst auf landesrechtlichen Vorschriften beruhende Versorgungswerke von Ärzten, Apothekern, Architekten, Ingenieuren, Mitgliedern des nordrhein-westfälischen LT, Notaren, Psychologischen Psychotherapeuten, RAe, Steuerberatern, Tierärzten, Wirtschaftsprüfern und Zahnärzten. Die GAK ist darin nicht erwähnt.

Die Auslegung des Begriffs der berufsständischen Versorgungseinrichtung durch das BMF-Schreiben vom 30. Januar 2008 IV C 8 – S 2222/07/0003/IV C 5 – S 2345/08/0001 (BStBl I 2008, 390) knüpft an die gesetzliche Begriffsbestimmung in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB VI an. Nach dieser Vorschrift können „Beschäftigte und selbstständig Tätige für die Beschäftigung oder selbstständige Tätigkeit, wegen der sie auf Grund einer durch Gesetz angeordneten oder auf Gesetz beruhenden Verpflichtung Mitglied einer öffentlich-rechtlichen Versicherungseinrichtung oder Versorgungseinrichtung ihrer Berufsgruppe (berufsständische Versorgungseinrichtung) und zugleich kraft gesetzlicher Verpflichtung Mitglied einer berufsständischen Kammer sind“ unter den weiteren Voraussetzungen der Buchst. a bis c von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung befreit werden. Der Regelungszusammenhang, in dem diese Begriffsbestimmung steht, spricht dafür, dass es sich bei den berufsständischen Versorgungseinrichtungen i. S. des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB VI um Ersatzsysteme zur gesetzlichen Rentenversicherung handelt.

Dieses Begriffsverständnis liegt auch § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zugrunde, wie sich aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift ergibt. Die seit dem 1. Januar 2005 geltende Gesetzesfassung beruht auf Art. 1 Nr. 7 AltEinkG vom 4. Juli 2007 (BGBl. I 2004, 1427). Nach den übereinstimmenden Gesetzentwürfen der Fraktionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen (BT-Drs. 15/2150) und der Bundesregierung (BT-Drs. 15/2563, 15/2592) sollte der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG auf Beiträge zu den

gesetzlichen Rentenversicherungen und den landwirtschaftlichen Alterskassen beschränkt sein. Erst auf Vorschlag des Finanzausschusses wurden auch die Beiträge zu den berufsständischen Versorgungseinrichtungen in den Kreis der nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG abziehbaren Aufwendungen einbezogen. Maßgeblich hierfür war die Erwägung, dass die berufsständischen Versorgungseinrichtungen ein auf öffentlich-rechtlicher Grundlage beruhendes Ersatzsystem zur gesetzlichen Rentenversicherung darstellen (BT-Drs. 15/3004, 17).

Um ein solches Ersatzsystem handelt es sich bei der GAK jedoch nicht. Abgesehen davon, dass die von ihr gewährten Leistungen die Bezüge aus der gesetzlichen Rentenversicherung nicht ersetzen, sondern lediglich um eine Zusatzversorgung ergänzen sollen, kann sie auch nicht zu einer Befreiung der Seelotsen von der durch § 2 Satz 1 Nr. 4 SGB VI begründeten Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung führen. Die Befreiungsmöglichkeit nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB VI setzt neben anderen Erfordernissen die Mitgliedschaft des Beschäftigten oder selbständig Tätigen in der berufsständischen Versorgungseinrichtung voraus. Eine Mitgliedschaft der Seelotsen in der GAK ist aber ausgeschlossen, weil diese keine Körperschaft, sondern ein zweckgebundenes Sondervermögen in Trägerschaft der Bundeslotsenkammer ist, der wiederum nicht die Seelotsen selbst, sondern die nach § 27 SeeLG für die einzelnen Seelotsenreviere gebildeten Lotsenbrüderschaften als Mitglieder angehören (§ 34 Abs. 1 Satz 1 SeeLG).

b) Die Zahlungen an die GAK können auch nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG als SA abgezogen werden. Unter diese Vorschrift fallen nur Beiträge des Stpfl. zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung. Die Leistungen der GAK werden aber nicht durch ein Kapitaldeckungsverfahren, sondern durch ein Umlageverfahren aufgebracht, bei dem die laufenden Zahlungen aus den laufenden Beiträgen bestritten werden.

c) Der Ausschluss der Zahlungen an die GAK vom SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG führt wegen der Wechselwirkung, die nach der Systematik des AltEinkG zwischen dem Abzug von Altersvorsorgeaufwendungen und der Besteuerung der Altersbezüge besteht, nicht zu unbilligen Ergebnissen. Während Leistungen, die auf Beitragszahlungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 beruhen, mit dem sich aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG ergebenden, vom Jahr des Rentenbeginns abhängigen Besteuerungsanteil von mindestens 50 v. H. als sonstige Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 7 EStG erfasst werden, sind Leibrenten, die nicht auf Beiträgen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG beruhen, nur mit dem sich aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG ergebenden Ertragsanteil zu versteuern.

2. Auch die Zahlungen an die Versorgungskasse können nicht als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG abgezogen werden. Dem Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG steht entgegen, dass berufsständische Versorgungseinrichtungen i. S. dieser Vorschrift nur öffentlich-rechtliche Versicherungs- oder Versorgungseinrichtungen sein können, die Versorgungskasse als Versicherungsverein a. G. aber eine privatrechtliche Körperschaft ist. Der Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG ist ausgeschlossen, weil danach nur Beiträge zu Versicherungen begünstigt sind, deren Leistungen nicht kapitalisiert werden können, § 9 Abs. 3 der Satzung der Versorgungskasse aber die Möglichkeit einer (Teil-)Abfindung der Ruhegehaltsansprüche vorsieht.

3. Die Klage ist daher abzuweisen. ... Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Frage, welche Einrichtungen als berufsständische Versorgungseinrichtungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG anzusehen sind, hat grundsätzliche Bedeutung.

694 Einkünfteerzielungsabsicht einer zwischen dem Alleingesellschafter einer GmbH und der (überschuldeten) GmbH gegründeten atypisch stillen Gesellschaft

Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 4. Juni 2008
2 K 482/07 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: IV R 40/09).

Geht der Alleingesellschafter einer überschuldeten GmbH mit der GmbH eine atypisch stille Gesellschaft ein, indem er seine Einlage durch die Umwandlung von Gesellschafterdarlehen erbringt, ist die stille Gesellschaft mangels Einkünfteerzielungsabsicht steuerlich nicht anzuerkennen, wenn objektive Anhaltspunkte für die Sanierungsfähigkeit der GmbH nicht erkennbar sind.

EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 2 Abs. 1; AO § 42.

Der Kl. ist alleiniger Gesellschafter der Klin., einer GmbH mit einem Stammkapital von 1 050 000 DM. Die T-KG, deren Komplementär mit einem Anteil von 95 v. H. der Kl. und dessen Kommanditistin seine Mutter mit einem Anteil von 5 v. H. ist, gewährte der Klin. Darlehen über 500 000 DM und 885 000 €, über die bis Oktober 2002 verschiedene Rangrücktrittsvereinbarungen abgeschlossen wurden. Die Bilanzen der Klin. ergaben im Jahr 2001 einen Fehlbetrag von 818 000 €, im Jahr 2002 von 1 452 000 € und im Jahr 2003 von 778 000 €. Der Kl. entnahm der T-KG die Darlehen und war nunmehr der Darlehensgeber gegenüber der Klin.

Am 30. Oktober 2002 schloss der Kl. mit der Klin. einen Vertrag über eine atypisch stille Beteiligung. Dabei verpflichtete sich der Kl. zur Erbringung einer Einlage von 1 000 000 €, die durch Umwandlung von ausgereichten Darlehen in dieser Höhe erbracht werden sollte. §§ 3 und 5 des Vertrages regeln die Kontroll- und Zustimmungsrechte des stillen Gesellschafters. Nach § 9 des Vertrages setzt sich das Auseinandersetzungsguthaben aus dem um Gewinne bzw. Verluste veränderten Kapitalkonto des Kl. zzgl. des Anteils an den offenen und stillen Reserven der Klin. und am Geschäftswert zusammen.

Der Händlervertrag zwischen der Klin. und der F-AG wurde am 5. November 2002 verlängert. Die Klin. stellte ihren Geschäftsbetrieb zum 31. Dezember 2003 ein, zuvor hatte sie den Mitarbeitern betriebsbedingt am 29. Oktober 2003 gekündigt. Der Jahresabschluss der Klin. für 2001 wurde am 14. Oktober 2002 und der für 2003 am 23. Dezember 2003 erstellt. Am 3. August 2004 meldeten die Kl. die atypisch stille Gesellschaft beim Bkl. an. Am 25. Mai 2004 wurde für diese Gesellschaft eine Gewinnfeststellungserklärung für das Jahr 2002 und am 3. Juni 2005 eine für das Jahr 2003 eingereicht.

Aus den Gründen:

Die zulässige Klage ist unbegründet. Die angefochtenen negativen Feststellungsbescheide sowie die Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen die Kl. nicht in ihren Rechten.

Zwar ist die atypisch stille Gesellschaft nach ihrem Gründungsvertrag formal als solche anzusehen und die Umwandlung der Darlehen in Gesellschaftsanteile erweist sich nicht als Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO, jedoch fehlt dem Kl. die Einkünfteerzielungsabsicht.

1. Eine Umgehung i. S. des § 42 AO ist bei einer Gestaltung gegeben, die, gemessen an dem erstrebten Ziel, unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (BFH-Urteil vom 23. Februar 1988 IX R 157/84, BFHE 152, 496, BStBl II 1988, 604). Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen. Eine recht-

liche Gestaltung ist erst dann unangemessen, wenn der Stpfl. die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht gebraucht, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll (BFH-Urteil vom 11. März 2003 IX R 55/01, BFHE 202, 15, BStBl II 2003, 627). Die Rechtsgestaltung des Stpfl. ist der Besteuerung nicht zugrunde zu legen, wenn sie ausschließlich der Steuerminderung dient und bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz missbilligt wird. Liegt ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

Vertragliche Voraussetzungen für Mitunternehmerschaft erfüllt

a) Nach dem Gesellschaftsvertrag liegt eine Mitunternehmerschaft vor. Ein stiller Gesellschafter ist nur dann Mitunternehmer i. S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG, wenn er Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfalten kann. Beide Merkmale müssen vorliegen; jedoch kann die geringere Ausprägung eines Merkmals im Rahmen der gebotenen Gesamtbeurteilung der Umstände des Einzelfalls durch eine stärkere Ausprägung des anderen Merkmals ausgeglichen werden. Dies gilt sowohl für das mit einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft begründete stille Gesellschaftsverhältnis als auch für die stille Beteiligung am Unternehmen einer GmbH (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 IV R 18/98, BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286 m. w. N.).

Der Kl. trägt an der atypisch stillen Gesellschaft sowohl Mitunternehmerinitiative als auch Mitunternehmerisiko. Zum einen hat er neben den Kontroll- und Informationsrechten nach § 5 des Vertrages gem. § 3 Ziffer 4 umfassende Zustimmungsbefugnisse, die einen nicht unerheblichen Einfluss auf die atypisch stille Gesellschaft belegen, zum anderen ist er an den Verlusten einschließlich der stillen Reserven sowie des Geschäftswertes beteiligt (§ 9 des Vertrages).

Erbringung der Einlage durch Darlehensumwandlung nicht unangemessen

b) Die Umwandlung der Darlehen stellt eine nicht unübliche Möglichkeit des Engagements des Kl. bei der Klin. dar, die sich nicht nur aus steuerlichen Motiven ergibt. Der Kl. hatte verschiedene Möglichkeiten, die Darlehen steuerlich nutzbar zu machen. Wäre die Klin. tatsächlich überschuldet und mit einer im Zeitpunkt des Vertragsschlusses negativen Fortführungsprognose versehen, dann hätte der Kl. einen Auflösungsverlust nach § 17 EStG geltend machen können, wenn auch wohl nicht in den Streitjahren. Ausweislich des Bp-Berichtes des FA M vom 22. Mai 2006 sind die Darlehen zum 31. Dezember 2003 als wertlos abzuwerten gewesen. Da sie im BV der T-KG gehalten wurden, hätte die Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 EStG zu einer Gewinnminderung bei der KG und damit auch bei der ESt des Kl. zu einer Verringerung seiner Einkünfte geführt. Der steuerliche Vorteil des Kl. lag darin, dass die laufenden Verluste der GmbH wesentlich höher waren, als die umgewandelten Darlehen von 1 000 000 €, nämlich für 2002 1 449 271 € und für 2003 803 879 €, wovon der Kl. seinen entsprechenden Anteil erhalten würde.

Maßgeblich für die Annahme, dass es sich um keinen Gestaltungsmissbrauch handelt, ist jedenfalls die Besicherung der weiteren Darlehen der Klin. durch die Abgabe einer selbstschuldnerischen Bürgschaft des Kl. gegenüber der H-Bank. Damit verbürgte er sich für weitere Verbindlichkeiten der Klin., was nur plausibel ist, wenn er von der positiven Entwicklung der Klin. überzeugt war. Dies wird gestützt durch die Verlängerung des Händlervtrages der Klin. mit der F-AG.

2. Die getroffenen Vereinbarungen sind nach Überzeugung des Senates nicht rückwirkend erstellt und halten einem Fremdvergleich stand.

Gesellschaftsvertrag hält Fremdvergleich stand

Dem inhaltlichen Fremdvergleich halten Verträge über eine stille Gesellschaft dann stand, wenn dem stillen Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag und den ergänzenden gesetzlichen Vorschriften wenigstens annäherungsweise diejenigen Rechte eingeräumt werden, die einem stillen Gesellschafter nach dem Regelstatut der §§ 230 ff. HGB typischerweise zukommen (BFH-Urteil vom 8. August 1974 IV R 101/73, BFHE 113, 361, BStBl II 1975, 34 für nahe Angehörige). Im Streitfall ist dies ohne weiteres der Fall.

Vertrag auch tatsächlich durchgeführt ...

Des Weiteren müssen die Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt und zivilrechtlich wirksam sein. Dabei dürfen die einzelnen Kriterien des Fremdvergleichs indes nicht zu Tatbestandsmerkmalen verselbständigt werden, die schon je für sich genommen die steuerliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses ausschließen; sie können vielmehr nur als Indizien im Rahmen einer Gesamtwürdigung betrachtet werden. Maßgebend für die Beurteilung ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Dabei kann einzelnen dieser Beweisanzeichen je nach Lage des Falles im Rahmen der Gesamtbetrachtung eine unterschiedliche Bedeutung zukommen. Dementsprechend schließt nicht jede Abweichung vom Üblichen notwendigerweise die steuerliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2007 VIII R 13/05, BFHE 220, 187, BStBl II 2008, 568).

... und nicht rückwirkend geschlossen

Gegen eine rückwirkende Vereinbarung im Jahr 2003 sprechen zunächst die vorliegenden Urkunden, insbesondere die Gesellschafterbeschlüsse, der Gesellschaftsvertrag sowie die Kontakte zur H-Bank. Es erscheint glaubhaft und nachvollziehbar, dass im Zusammenhang mit der Frage der Fortführung des Kreditengagements der Kl. die selbstschuldnerische Bürgschaft abgegeben hat und dann den Gesellschaftsvertrag schloss. Der insofern feststellungsbelastete Bekl. hat keine weiteren Feststellungen getroffen, diese sind auch für den Senat nicht ersichtlich.

Die zeitnahe Verbuchung der Einlage erscheint nicht unproblematisch. Zwar bestätigt die T-KG, dass in Unkenntnis der stillen Gesellschaft keine Buchungen vorgenommen worden seien (Schreiben vom 20. Dezember 2002), was widersprüchlich ist, da die ausgereichten Beträge vom 17. April 2002, 20. Juni 2002 und 19. Oktober 2002 in diesem Zeitpunkt Darlehen waren. Denkbar ist aber auch ein Verständnis dahingehend, dass aus der Sicht im Dezember, also nach der Gründung der atypisch stillen Gesellschaft, nunmehr die – offenbar gebuchten Darlehen – keine solchen mehr sind. Eine Verbuchung bis zum Jahresabschluss ist jedenfalls erfolgt. Dem Bekl. ist zuzugeben, dass ein genauer Zeitpunkt der Buchung in zeitlicher Nähe des Gesellschaftsvertrages nicht feststellbar ist. Allein daraus kann aber noch nicht geschlossen werden, dass erst bei Kenntnis der Insolvenzsreife gebucht worden sei. Im Übrigen müsste dann auch o. g. Schreiben rückdatiert worden sein.

3. Die Klage ist aber deswegen unbegründet, weil es nach der Überzeugung des Senates an der Einkünfteerzielungsabsicht des Kl. für seine Beteiligung an der Klin. fehlt.

Voraussetzungen für die Annahme einer Gewinnerzielungsabsicht ...

Die Erzielung von Einkünften i. S. des § 2 Abs. 1 EStG setzt u. a. die Absicht voraus, Einnahmenüberschüsse bzw. Ge-

winne zu erzielen. Angestrebt werden muss ein positives Ergebnis zwischen Betriebsgründung und Betriebsbeendigung, und zwar auf Grund einer Betätigung, die, über eine größere Zahl von Jahren gesehen, auf die Erzielung positiver Ergebnisse hin angelegt ist, also einem Totalgewinn. Das subjektive Tatbestandsmerkmal des Gewinnstrebens ist anhand objektiver Merkmale festzustellen. Zu diesen äußeren Kriterien, an denen die Gewinnerzielungsabsicht festzustellen ist, gehört u. a. die Art der auf den Totalgewinn hin ausgerichteten Tätigkeit. Dazu bedarf es einer in die Zukunft gerichteten, langfristigen Prognose, für die die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte bieten. Anzeichen für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht kann eine Betriebsführung sein, bei der der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt ist, mit Gewinn zu arbeiten. Schlüsse können auch daraus gezogen werden, wie der Stpfl. auf längere Verlustperioden reagiert (BFH-Urteil vom 7. August 1991 X R 10/88, BFH/NV 1992, 108). So fehlt die Einkünfterzielungsabsicht dann, wenn lediglich steuerliche Gründe für die Maßnahme ausschlaggebend waren (BFH-Beschluss vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).

... mangels objektiver Sanierungsfähigkeit nicht gegeben

Im Streitfall ist es nach den bekannten Umständen nicht nachvollziehbar, dass der Kl. im Jahr 2002 von der Sanierungsfähigkeit der Klin. ausgehen konnte. Eine in einem solchen Fall anzustellende Kalkulation (Stand der GmbH im Zeitpunkt des Engagements, Analyse des bestehenden Fehlbetrags, Überlegungen, mit welchen Maßnahmen die Sanierung gelingen kann – Entlassungen, Reduzierung der übrigen Fixkosten etc.) hat der Kl. nicht durchgeführt. Es sind außer der Umwandlung der Darlehen und der Auswechslung des Geschäftsführers keine weiteren Maßnahmen erkennbar, die auf die Erzielung von Gewinnen abzielen, d. h. die Einlage jemals amortisieren würden. Nach der zum 15. Oktober 2002 erstellten Bilanz hatte die Klin. einen Fehlbetrag für 2001 von 818 000 €, bei dem die Darlehen der KG wegen des Rangrücktritts noch keine Berücksichtigung finden. Den Widerspruch zu der im Einspruchsverfahren vorgelegten Planung für 2000 bis 2005, die vom 15. Oktober 2002 stammt und vollständige andere, offenbar mit den Tatsachen nicht übereinstimmende Zahlen enthält, konnte in der m. V. nicht aufgeklärt werden.

Weder aus den Wirtschaftsprüfungsberichten ...

Auch die Lageberichte der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zu den Jahresabschlüssen 2001 und 2002 sprechen gegen eine Sanierung ohne durchgreifende Maßnahmen. So spricht der Lagebericht für 2001 vom September 2002 davon, dass die Überlebensfähigkeit der Klin. bis auf weiteres von der Zurverfügungstellung von Eigenkapital durch die Gesellschafter abhängt und dass der Geschäftsführer unter Aufgabe des Mengengeschäfts durch Konzentration auf vernünftige Margen eine Verbesserung der bisherigen Ergebnissituation erwarte. Jedoch hänge die Überlebensfähigkeit der Klin. von der Darlehensvergabe durch die T-KG ab.

Aus dem Lagebericht zum Jahresabschluss 2002 vom Dezember 2003 ergibt sich, dass außer der Umwandlung der Darlehen und der Übernahme einer – eigenkapitalersetzenden – Bürgschaft durch den Kl. kein tragfähiges Sanierungskonzept vorliege, welches die nachhaltige Verlustsituation beseitigen könne. Im Übrigen geht der Lagebericht zum Jahresabschluss 2002 vom Fehlen eines Sanierungskonzeptes aus, d. h. ein solches ist im Streitjahr 2002 nicht vorhanden gewesen. Das Vorbringen, dass allein das schlechte Wirtschaften des vormaligen Geschäftsführers Ursache für die Lage der Klin. sei, wird hier ebenfalls nicht bestätigt. Danach ist insbesondere die Situation am Markt

für PKW in den neuen Bundesländern eine Hauptursache für den entstandenen Verlust.

... noch aus den Darlegungen der Kl. Sanierungskonzept erkennbar

Die von den Kl. dargelegten betriebswirtschaftlichen Gründe für die Umwandlung überzeugen den Senat daher nicht. Allein der Umstand, dass der Kl. nun durch eine – nach außen nicht auftretende, nur steuerlich relevante stille Gesellschaft – bilanziell eine Beteiligung anstelle von Darlehen hält, war für sich genommen nicht geeignet, die wirtschaftliche Situation der Klin. zu verbessern, da der Kl. bereits Gesellschafter der Klin. war. Eine Verbesserung seines Einflusses oder eine Untermauerung seiner Stellung gegenüber der F-AG konnte nicht eintreten. Zudem hat zwar die Darlehensumwandlung zu einer Erhöhung des Eigenkapitals der Klin. geführt, sodass sie bilanziell im Oktober 2002 überschuldet war. Auf die Ertragsfähigkeit der Klin. hatte die Maßnahme aber keinen Einfluss, da ihr so weder Liquidität zugeführt noch sie damit nachhaltig zu besseren Erträgen geführt worden ist.

Auch die Übernahme einer Bürgschaft gegenüber der H-Bank hat lediglich dazu geführt, dass die Klin. nicht kurzfristig zahlungsunfähig wurde, aber nicht zu einer Entschuldung o. Ä. Zudem waren die Darlehen durch den Rangrücktritt im Wert gemindert, im Unterschied zu den Darlehen der kreditgebenden Banken, die zum 31. Dezember 2002 noch in der Bilanz der Klin. aufgeführt waren.

Die Motivation des Kl. für sein Engagement, gegenüber dem F-Konzern auch im PKW-Bereich präsent zu sein, damit er seine anderen erfolgreichen Aktivitäten im Bereich der Landmaschinen und der Nutzfahrzeuge erhalten oder ausbauen kann, spricht ebenfalls gegen eine Einkünfterzielungsabsicht. Selbst wenn er persönlich von der Sanierungsfähigkeit der Klin. im Oktober 2002 ausgegangen wäre, sind objektive Anhaltspunkte für die Sanierungsfähigkeit wie oben dargelegt nach seinem Kenntnisstand zum 30. Oktober 2002 nicht erkennbar. Daher ist die Einkünfterzielungsabsicht des Kl. nicht ausreichend objektivierbar.

Hinweis:

Die Revision wurde zugelassen durch BFH-Beschluss vom 11. September 2009 IV B 77/08 (n. v.).

695 Wechselkursschwankungen sind kein rückwirkendes Ereignis

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 7. Juli 2010 7 K 3879/08 E – rechtskräftig.

Wird eine GmbH-Beteiligung vereinbarungsgemäß in Fremdwährung veräußert, ist der Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 2 EStG grundsätzlich nicht zu mindern, wenn der Wechselkurs zum Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungspreises gefallen ist (kein rückwirkendes Ereignis).

Maßgeblich für die Bewertung des Veräußerungspreises in Fremdwährung ist – soweit vorhanden – der Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank zum Übertragungstichtag.

EStG § 17 Abs. 2; AO § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2.

Mit Vertrag vom 16. Dezember 2002, welcher am 8. Januar 2003 von einem Notar in der Schweiz beurkundet wurde, veräußerte und übertrug die Klin. zum 8. Januar 2003 ihren im Privatvermögen gehaltenen Teilgeschäftsanteil von

36 v. H. an der C-GmbH auf die D-Inc., die mit diesem Vertrag zudem sämtliche Anteile der C-GmbH von den übrigen Gesellschaftern der GmbH erwarb. Die genaue Höhe des Kaufpreises und die Zahlungsmodalitäten bestimmten sich nach Art. 2 des Kaufvertrages vom 16. Dezember 2002. Der Veräußerungspreis sollte vereinbarungsgemäß in Raten in US-Dollar auf das Konto der Klin. gezahlt werden.

Nach einer steuerlichen Ap erhöhte der Bekl. den bisher erklärungsgemäß berücksichtigten Veräußerungsgewinn (§ 17 EStG) um ... €, weil nach Ansicht des Bekl. der Veräußerungspreis in ausländischer Währung im Zeitpunkt seiner Entstehung umzurechnen sei. Die Veräußerung sei am 8. Januar 2003 erfolgt. Der Veräußerungserlös abzüglich Veräußerungskosten habe ... US-\$ betragen. Der amtliche Umrechnungskurs zum 8. Januar 2003 sei 1,0377 US-\$ für 1 € gewesen. Mit dem hiergegen eingelegten Einspruch trugen die zusammenveranlagten Kl. vor: Für die Umrechnung des Verkaufspreises in Euro sei der Wechselkurs zum jeweiligen Zeitpunkt der Ratenzahlungen zugrunde zu legen. Die spätere Veränderung der Kaufpreisforderung durch den im Zeitpunkt der Endfälligkeit geänderten Wechselkurs sei eine Form der Veränderung der Gegenleistung und dieses Ereignis mindere nach der Rspr. des BFH (Beschluss vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl 1993 II, 897) die Gegenleistung in ihrem Wert. Es sei nicht hinzunehmen, dass fiktive Erlöse versteuert würden. Dies werde auch von der Literatur so vertreten (Hinweis auf Wacker in Schmidt, EStG, 25. Aufl., § 16 Rz. 283).

Aus den Gründen:

Der Senat entscheidet auf Grund des Einverständnisses der Beteiligten ohne m. V. (§ 90 Abs. 2 FGO).

Die Klage ist unbegründet.

Der angefochtene ESt-Bescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtmäßig und verletzt die Kl. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 2 EStG

Die Klin. erzielte unstreitig durch die Veräußerung und Übertragung ihres Anteils von 36 v. H. an der Fa. „C-GmbH“ am 8. Januar 2003 auf die D-Inc. im VZ 2003 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 17 EStG i. V. m. § 3 Nr. 40c EStG. Denn zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG (in der im Streitjahr gültigen Fassung) – unter weiteren, hier nicht problematischen Voraussetzungen – auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer KapG.

Entgegen der Ansicht der Klin. ist der vom Bekl. berücksichtigte steuerpflichtige Veräußerungsgewinn i. H. v. ... € (= 50 v. H. von ... €), welcher vom Bekl. ausgehend von einem Veräußerungspreis i. H. v. ... € (= ... US-\$ × 1/1,0377) ermittelt wurde, nicht auf Grund der erlittenen Wechselkursverluste zu mindern.

Veräußerungsgewinn i. S. von § 17 Abs. 1 EStG ist gem. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die AK übersteigt.

Dabei ist § 17 Abs. 2 EStG eine Gewinnermittlungsvorschrift „eigener Art“. Im Grundsatz folgt sie der Gewinnermittlung gem. den §§ 4 ff. EStG, ohne jedoch mit ihr überein zu stimmen. Das Zuflussprinzip des § 11 EStG gilt für diese Gewinnermittlung des § 17 Abs. 2 EStG nicht (ständige Rspr., vgl. BFH-Urteil vom 8. April 1998, VIII R 21/94, BFHE 186, 194, BStBl II 1998, 660 m. w. N.). Die Gewinnermittlung ist vielmehr – als stichtagsbezogene Gewinnermittlung – nach einer Stichtagsbewertung auf den Zeitpunkt der Veräußerung vorzunehmen (vgl. Ebling in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 17 EStG Rz. 166 m. w. N.).

Veräußerungspreis i. S. von § 17 Abs. 2 EStG ist der Wert der Gegenleistung, die der Veräußerer durch Abschluss des – dinglichen – Veräußerungsgeschäfts am maßgebenden Stichtag erlangt; dazu gehört alles, was der Veräußerer aus dem Veräußerungsgeschäft als Gegenleistung erhält (BFH-Urteil vom 7. März 1995 VIII R 29/93, BFHE 178, 116, BStBl II 1995, 693). Der Veräußerungspreis ist grundsätzlich ohne Rücksicht darauf anzusetzen, ob die Veräußerung bedingt oder befristet ist oder ob der Kaufpreis gestundet ist. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Bewertung des Veräußerungspreises ist grundsätzlich der des Vollzugs des Veräußerungsgeschäfts. Auf den Zufluss des Entgelts kommt es grundsätzlich nicht an.

Für eine in Fremdwährung veräußerte Beteiligung i. S. von § 17 EStG ist der Veräußerungspreis im Zeitpunkt der Veräußerung (Bewertungsstichtag) in Euro umzurechnen. Welcher Wechselkurs bei der ESt maßgeblich ist, ist – anders als bei § 16 Abs. 6 UStG – im EStG gesetzlich nicht normiert und bestimmt sich nach der Rspr. und den Verwaltungsrichtlinien grundsätzlich nach dem amtlichen Umrechnungskurs im Bewertungszeitpunkt (vgl. BFH-Urteil vom 2. April 2008 IX R 73/04, BFH/NV 2008, 1658 mit Hinweis auf BFH-Urteil vom 19. Januar 1978 IV R 61/73, BFHE 124, 327, BStBl II 1978, 295) oder – sofern wie im Streitfall vorhanden – nach dem Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank (vgl. BFH-Urteil vom 3. Dezember 2009 VI R 4/08, BFHE 228, 48, DB 2010, 538).

Berücksichtigung des Euro-Referenzkurses der Europäischen Zentralbank zum Übertragungsstichtag

Unter Beachtung dieser Grundsätze ist Zeitpunkt des Entstehens des Veräußerungsgewinns der 8. Januar 2003, denn dies war – wie zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist – der Tag, an dem das Veräußerungsgeschäft vollzogen wurde. Am 8. Januar 2003 betrug der Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank 1,0377 US-\$ für 1 €. Dieser Kurs ist grundsätzlich bei der Bewertung des in US-\$ gezahlten Veräußerungspreises zugrunde zu legen. Wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, betrug der gezahlte Gesamtveräußerungspreis ... US-\$. Insoweit betrug der (gemeine) Wert der Geldforderung (Veräußerungspreis) auf den Bewertungsstichtag ... € (= ... US-\$ × 1/1,0377).

Keine Berücksichtigung der Wechselkursschwankung bei der Bewertung des Veräußerungspreises in Fremdwährung

Die Tatsache, dass der Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank im Streitfall bereits bei Zahlung der ersten Rate des Kaufpreises, am 16. Januar 2003, nur noch 1,0564 US-\$ für 1 € betrug und die Klin. dadurch – rein rechnerisch – bei Zufluss der Anfangszahlung i. H. v. ... US-\$ bereits einen Kursverlust i. H. v. ... € hinnehmen musste, ist nach Ansicht des Senates kein besonderer Umstand, der einen geringeren Wert der Forderung begründet (vgl. § 12 BewG), denn zum einen ist nach den oben genannten Maßstäben bei der besonderen Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG der tatsächliche Zufluss der Kaufpreisforderung bei der Bewertung grundsätzlich unbeachtlich. Zum anderen sind allgemeine Kurswertdifferenzen kein besonderer Umstand, welcher zu einem Bewertungsabschlag führt. In Abwägung zu einem erforderlichen objektiven Umrechnungsmaßstab sind allgemeine Kurschwankungen grundsätzlich zu tolerieren. Denn für eine steuerliche Bewertung ist ein objektiver Maßstab erforderlich, damit sich die Bewertung zum Stichtag nicht nach Marktzufälligkeiten bestimmt. Der tatsächlich erzielte Preis für den An- oder Verkauf einer Währung wäre wegen der Bandbreite für eine solche objektive Bewertung ungeeignet. Im Übrigen hätte die Klin., selbst wenn sie den gesamten Kaufpreis in US-Dollar am 8. Januar 2003 bei Vertragsabschluss in der Schweiz in bar erhalten und diesen unverzüglich in Euro umgetauscht hätte, nicht einen Kurs von 1,0377 US-\$ für 1 € bekommen. Denn der Re-

ferenzkurs wird im Wege der täglichen Konzertation zwischen den ESZB-Notenbanken, die normalerweise um 14.15 Uhr stattfindet, ermittelt. Die Europäische Zentralbank veröffentlicht nur einen Referenzkurs – den Mittelkurs – je Währung und weist diesen als Mengennotierung aus. Bei den Banken und Sparkassen selbst hat der Referenzkurs nur wenig Bedeutung. Denn die Euro-Kurse können auch nach 14.30 Uhr bis in den Abend hinein kräftig schwanken, je nachdem wie lange in den einzelnen Ländern gehandelt wird. Der tatsächliche Wechselkurs, den ein Kunde bei der Bank erhält, hängt vielmehr von der Währung, der Art des Geschäftes und dem Status des Kunden, den Konditionen bei der jeweiligen Bank und ggf. auch vom Verhandlungsgeschick des Stpfl. ab. Letztendlich ist die Differenz zwischen dem tatsächlich erzielten Wechselkurs und dem amtlichen Umrechnungskurs bzw. dem Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank nur Ausfluss der Stichtagsbewertung einer ausländischen Forderung für steuerliche Zwecke mit einem möglichst objektiven Maßstab. Dies kann für den Stpfl. im Einzelfall sowohl zum Nachteil als auch zum Vorteil gereichen.

Soweit der BFH in seinem Urteil vom 19. Januar 1978 IV R 61/72 (BFHE 124, 327, BStBl II 1978, 295) ausführt, dass ein Abschlag von dem sich aus dem Kurswert im Veräußerungszeitpunkt errechnenden Nennwert dann gerechtfertigt sei, wenn auf Grund der Gegebenheiten im Veräußerungszeitpunkt mit einer Wechselkursänderung während des Stundungszeitraums zuungunsten des Veräußerers ernsthaft zu rechnen war, kann dies im Streitfall dahinstehen, da solche Gegebenheiten nicht vorgetragen worden sind. Zudem ist der Senat der Ansicht, dass die tatsächliche Anwendung dieses möglichen Bewertungsabschlages sehr begrenzt sein dürfte. Das Gericht konnte sich rein praktisch keine solche Gegebenheit vorstellen, die nur die Kl.-Seite – aber nicht das FA – kennt, aus der sich ein Kursverfall des US-Dollars im Verhältnis zum Euro in der Zeit nach dem 8. Januar 2003 mit einer ernstlichen Gewissheit voraussagen lässt. Ganz besonders außergewöhnliche Gegebenheiten, die mit Sicherheit zu einem Kursverfall führen würden, wären wohl allgemein bekannt und wären dann ggf. auch zu berücksichtigen.

Tatsachen für einen Bewertungsabschlag nach § 12 Abs. 3 BewG (unverzinsliche Forderungen) wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Wechselkursschwankungen sind auch nicht als rückwirkendes Ereignis (§ 175 AO) zu berücksichtigen

Anstatt des vom Bekl. berechneten Veräußerungspreises i. H. v. ... € sind entgegen der Ansicht der Klin. auch nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO wegen der erlittenen Wechselkursverluste nur ... € zu berücksichtigen.

Nach dieser Vorschrift sind Steuerbescheide zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis).

Eine direkte Anwendung des § 175 AO scheidet hier bereits deswegen aus, weil die Steuerfestsetzung im Streitfall noch nicht bestandskräftig veranlagt war.

Aber auch der Rechtsgedanke dieser Vorschrift findet im Streitfall keine Anwendung. Zu der Frage, ob der Rechtsgedanke des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei der Berechnung von Veräußerungspreisen in Fremdwährungen zu berücksichtigen ist, wenn bis zum Zeitpunkt der Erfüllung Kurswertänderungen eingetreten sind, hat der BFH – soweit ersichtlich – noch nicht Stellung genommen. In der Rspr. und der Literatur ist diese Frage umstritten.

Nach einer Ansicht in der Literatur (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 29. Aufl., § 16 Rz. 284) ist in sinnvoller Anwendung des BFH-Beschlusses vom 19. Juli 1993 GrS 2/92 (BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897) der Veräußerungspreis rückwirkend zu korrigieren, wenn der Wechselkurs im Zeitpunkt der Erfüllung höher oder niedriger ist als

die Bewertung des Veräußerungspreises, welche im Zeitpunkt der Veräußerung zugrundegelegt wurde. Solange die Kaufpreisforderung noch nicht erfüllt sei, seien spätere Kursverluste zu berücksichtigen (vgl. Ebling in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 17 EStG Rz. 176 m. w. N.). Für diese Ansicht spricht, dass nach den Vorstellungen des Gesetzgebers und dem objektiven Nettoprinzip grundsätzlich nur der tatsächlich erzielte Veräußerungsgewinn der Besteuerung unterworfen werden soll.

Nach Ansicht des FG-München (vgl. Urteil vom 16. Juli 2008 9 K 4042/06, EFG 2008, 1611) ist der BFH-Beschluss vom 19. Juli 1993 GrS 2/92 (BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897) vor dem Hintergrund einer Vertragsänderung auf Grund einer Leistungsstörung zu sehen. Ein Kaufpreisausfall auf Grund einer Anfechtung, Rücktritt, Wandlung, Vergleich etc. liege bei einem Wechselkursverlust gerade nicht vor. Die Kurswertveränderung sei keine Leistungsstörung, sondern betreffe nur die Frage, wer auf Grund des Vertrages das Risiko der Kurswertänderung zu tragen hat.

Nach Auffassung des erkennenden Senates betrifft der Rechtsgedanke des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO andere Sachverhalte als den Streitfall. Der Kursverfall des US-Dollar ist kein rückwirkendes Ereignis i. S. dieser Vorschrift. Nach dem Tatbestand des § 175 AO müsste sich der zunächst richtig ermittelte und beurteilte Sachverhalt durch eine später eingetretene Entwicklung anders gestalten. Die Änderung muss sich – ungeachtet der zivilrechtlichen Wirkungen – steuerlich in die Vergangenheit auswirken, und zwar in der Weise, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Im Streitfall ist eine solche Veränderung des Sachverhaltes aber nicht ersichtlich. Die Klin. sollte nach ihrem eigenen Vortrag auf Grund des abgeschlossenen Kaufvertrages einen Kaufpreis i. H. v. ... US-\$ in Raten erhalten. Dieser so vereinbarte Kaufpreis ist ihr auch vollständig (in US-Dollar) zugeflossen. Die Höhe des Kaufpreises (in US-Dollar) hat sich durch keine später eingetretene Entwicklung geändert. Geändert hat sich nur der Umrechnungskurs des US-Dollar im Verhältnis zum Euro. Das Risiko eines möglichen Kursverlustes ist die Klin. aber durch die Art der Vertragsgestaltung selbst eingegangen, indem sie eine ratenweise Kaufpreiszahlung in US-Dollar vereinbart hat. Insoweit beruht der von der Klin. erlittene Verlust letztendlich auf Gründen, die im Kaufvertrag selbst angelegt waren. Dieser wäre nur durch Kursicherungsgeschäfte, welche der privaten Vermögenssphäre zuzurechnen sind, zu vermeiden gewesen. Ob die Klin. tatsächlich einen Kursverlust erleidet, hängt im Übrigen nicht nur vom Umrechnungskurs ab, sondern vielmehr von der Tatsache, ob die Klin. den in US-Dollar erhaltenen Kaufpreis tatsächlich überhaupt in Euro umtauscht. Hätte die Klin. die zugeflossenen US-Dollar auf einem Fremdwährungskonto stehen gelassen und erst später bei einem anderen Wechselkurs umgetauscht, hätte sie einen ganz anderen Kursverlust bzw. -gewinn realisiert. Sollte aber – mit dem Argument der Klin. nach dem objektiven Nettoprinzip der tatsächlich realisierte Verlust besteuert werden, dann könnte insoweit nur der Tag des tatsächlichen Umtausches für die Besteuerung maßgeblich sein. Dann müssten aber konsequenter Weise auch andere Sachverhalte berücksichtigt werden, beispielsweise wenn der Stpfl. einen Veräußerungspreis in fremder Währung gar nicht oder nur teilweise in Euro umtauscht oder der Umtausch erst viele Jahre nach dem Zufluss des Verkaufspreises stattfindet oder wenn der Stpfl. den Veräußerungspreis direkt in andere Währung als den Euro (beispielsweise in Schweizer Franken) tauscht oder durch Kursicherungsgeschäfte keinen Verlust erleidet. Dies wird aber nach Ansicht des Senates vom Rechtsgedanken des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht getragen.

Würde man – wie die Klin. – nicht den Tag des tatsächlichen Umtausches, sondern den Tag, an dem der Kaufpreis in US-Dollar auf dem Konto der Klin. gutgeschrieben worden ist, als maßgeblichen Umrechnungsstichtag be-

trachten, würde man dem Nettoprinzip dadurch auch nicht gerecht werden. Denn tauschte ein Stpfl. die US-Dollar an diesem Tag nicht sofort um, würde der so berechnete Veräußerungspreis auch nicht seinem tatsächlich realisierten Veräußerungspreis entsprechen. Letztendlich würde nur ein Bewertungsstichtag durch einen anderen ausgetauscht. Bewertungsstichtag bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 2 EStG ist aber – wie oben dargestellt – der Tag des dinglichen Veräußerungsgeschäftes und nicht der Tag des Zuflusses des Veräußerungspreises.

Keine Berücksichtigung eines geringeren Veräußerungsgewinns aus anderen Gründen

Andere Gründe, den vom Bekl. berücksichtigten steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn i. H. v. ... € (= 50 v. H. von ... €) zu mindern, sind nicht ersichtlich.

Da das Gericht den vom Bekl. berücksichtigten Kaufpreis nicht zum Nachteil der Kl. verändern kann, bleibt unberücksichtigt, dass der Bekl. bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes AK i. H. v. ... € berücksichtigt hat, obwohl die Klin. ausweislich des Kaufvertrages vom 16. Dezember 2002 (beurkundet am 8. Januar 2003) den Veräußerungspreis nur für den Verkauf ihres 36 v. H. Anteils erhalten hat (AK = ... DM). Aus demselben Grund war nicht weiter aufzuklären, ob es sich bei den im Schreiben der D-Inc vom 24. März 2004 (vgl. Bl. 75 ff. der GA) genannten Abzügen tatsächlich um berücksichtigungsfähige Veräußerungskosten gehandelt hat. Denn ausweislich der Regelungen im dem Kaufvertrag vom 16. Dezember 2002 hätte die Klin. als Anfangszahlung ... US-\$ $\times$ 0,36 = ... US-\$ erhalten müssen. Der Besteuerung sind aber nur die tatsächlich zugeflossenen ... US-\$ zugrundegelegt worden. Ebenso musste das Gericht den Sachverhalt hinsichtlich der Übertragung des restlichen 4 v. H.-Anteils an Herrn F nicht weiter aufklären.

Es kann auch dahinstehen, zu welchem Kurswert die Veräußerungskosten i. H. v. ... US-\$ und ... US-\$ umgerechnet werden müssten, weil der Bekl. insoweit zu Gunsten der Kl. den hohen Kurswert des Veräußerungsstichtages (1,0377 US-\$ für 1 €) berücksichtigt hat.

Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen.

Anmerkung

Das Besprechungsurteil beschäftigt sich mit einer in Zeiten erheblicher Wechselkursschwankungen interessanten **Frage**: Ist ein **Veräußerungsgewinn** i. S. des **§ 17 EStG zu mindern, wenn der Veräußerungspreis** nach Umrechnung in Euro **auf Grund eines geänderten Wechselkurses im Zeitpunkt des Zuflusses** des Veräußerungspreises **geringer** als im Zeitpunkt des Vollzugs des Veräußerungsgeschäftes ist.

Das Problem entsteht dadurch, dass § 17 Abs. 2 EStG eine **Gewinnermittlung eigener Art** in Anlehnung an § 4 Abs. 1, § 5 EStG enthält und es **ohne Bedeutung ist, wann der Veräußerungspreis** dem Veräußerer i. S. des § 11 EStG **zugeflossen ist** (BFH-Urteil vom 1. April 2008 IX B 257/07, BFH/NV 2008, 1331). Der Veräußerungsgewinn i. S. des § 17 EStG entsteht im Zeitpunkt der Gewinnrealisierung, der sich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bestimmt (BFH-Urteil vom 17. April 1997 VIII R 47/95, BFHE 184, 275, BStBl II 1998, 102). Das ist der Zeitpunkt, in dem das rechtliche oder – wenn dieser Zeitpunkt voran geht – das wirtschaftliche Eigentum übertragen wird (BFH-Urteil vom 17. Februar 2004 VIII R 28/02, BFHE 205, 426, BStBl II 2005, 46; Zimmermann/Schwier in Bordewin/Brandt, EStG, § 17 Rz. 242 f.).

Nach der Rspr. des BFH ist in Übereinstimmung mit der h. L. für eine in Fremdwährung veräußerte Beteiligung

i. S. des § 17 EStG der Veräußerungspreis im Zeitpunkt der Veräußerung in Euro umzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 2. April 2008 IX R 73/04, BFH/NV 2008, 1658 m. w. N.). Deshalb stellt sich die Frage, ob die **Veränderung des Wechselkurses ein rückwirkendes Ereignis** ist, das **auf den Veräußerungszeitpunkt zurückwirkt** und zu **einer Herabsetzung des Veräußerungspreises führt**. Vom BFH ist diese Frage bisher nicht entschieden worden. Das **Besprechungsurteil** sowie das Urteil des FG München vom 16. Juli 2008 9 K 4042/06 (EFG 2008, 1611, aus anderen Gründen vom BFH aufgehoben mit Urteil vom 25. August 2009 IX R 41/08, Juris) sehen in den **Wechselkursveränderungen kein rückwirkendes Ereignis**. Der 7. Senat des FG Düsseldorf begründet dies im Besprechungsurteil damit, dass ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nur vorliege, wenn ein zunächst richtig ermittelter und beurteilter Sachverhalt sich durch eine später eingetretene Entwicklung anders gestalte. Die Änderung müsse sich steuerlich in der Vergangenheit auswirken, und zwar in der Weise, dass nunmehr der veränderte an Stelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zu Grunde zu legen sei. Eine derartige Änderung liege jedoch bei einer Veränderung des Umrechnungskurses nicht vor, da dem Veräußerer der Kaufpreis in vereinbarter Höhe zugeflossen sei. Das FG München ist der Ansicht, dass rückwirkendes Ereignis nur Kaufpreisminderungen oder Kaufpreisausfall auf Grund einer Leistungsstörung des Vertragsverhältnisses insbesondere durch Anfechtung, Rücktritt, Wandlung, Minderung oder Vergleich sein könnten. Bloße Wechselkursveränderungen ohne Veränderung der vertraglichen Grundlage seien mit diesen Fallgruppen nicht vergleichbar (FG München, Urteil vom 16. Juli 2008 9 K 4042/06, EFG 2008, 1611).

In der **Literatur** wird vertreten, dass, wenn der Wechselkurs im Zeitpunkt der Erfüllung höher oder niedriger als im Zeitpunkt der Veräußerung sei, der Veräußerungspreis rückwirkend zu korrigieren und eine eventuelle Veranlagung gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern sei (Wacker in Schmidt, EStG, 29. Aufl., § 16 Rz. 283; Groh, DB 1995, 2235, 2237; Ebling in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 17 EStG Rz. 180; Blumers/Elicker, BB 2009, 1156, 1160). Zu Recht weisen Blumers/Elicker darauf hin, dass es wirtschaftlich keinen Unterschied mache, ob die ursprünglich vereinbarte Gegenleistung durch Zahlungsunfähigkeit, Minderung, Wandlung oder durch eine sonstige wirtschaftliche Entwertung der Forderung an Wert verliere. Für die Leistungsfähigkeit sei es irrelevant, auf welche Weise konkret die ursprünglich vereinbarte Gegenleistung wirtschaftlich entwertet werde.

Nach meiner Einschätzung kann man Wechselkursveränderungen durchaus als Änderungen ansehen, die sich i. S. der BFH-Rspr. steuerlich in der Vergangenheit auswirken und zwar in der Weise, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. Ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, bestimmt sich allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht. Als **Veräußerungspreis** i. S. des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG und damit auch des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG **ist nach der Rspr. des BFH der Preis zu verstehen, den der Veräußerer tatsächlich erzielt hat**. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gebietet es, dass ein Stpfl. keinen Veräußerungsgewinn versteuert, den er tatsächlich nicht erzielt hat (BFH-Beschluss vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, 901). In welchem Umfang sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. bei der Veräußerung eines Anteils an einer KapG tatsächlich erhöht, richtet sich nicht nach

dem Wert der Veräußerungspreisforderung im Zeitpunkt der Veräußerung, sondern nach dem in Euro umgerechneten Betrag im Zeitpunkt des Zuflusses (Groh, DB 1995, 2235, 2237). Deshalb sind nach meiner Einschätzung Währungsveränderungen zum Nachteil des Stpfl. wie eine teilweise Nichtzahlung des Veräußerungspreises zu behandeln. Der Stpfl. kann auch nicht darauf verwiesen werden, dass er die Veräußerungspreisforderung durch ein Kurssicherungsgeschäft absichern könne. Denn die **Aufwendungen für ein Kurssicherungsgeschäft** sind nach Ansicht des BFH für die Bestimmung des Veräußerungspreises irrelevant, sodass sie **nicht als Veräußerungskosten** geltend gemacht werden können (BFH-Urteil vom 2. April 2008 IX R 73/04, BFH/NV 2008, 1658).

– Vorsitzender Richter am FG Thomas Zimmermann –

696 Krankenversicherung für polnische Saisonarbeitskräfte

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil des Berichterstatters (§ 79a FGO) vom 1. September 2009 6 K 1661/08 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 24/10).

Beiträge eines Arbeitgebers zu einer Gruppen-Krankenversicherung für polnische Saisonarbeitskräfte stellen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, weil ein eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers an der Leistung nicht überwiegt und der Vorteil der polnischen Saisonarbeitskräfte, nämlich Krankenversicherungsschutz zu erhalten, demgegenüber auch nicht als gering erscheint, sondern von erheblichem Gewicht ist, auch wenn zur Erlangung der Arbeitserlaubnis ein faktischer Zwang zum Abschluss einer Krankenversicherung besteht (Anschluss an das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 29. August 2006 6 K 2726/04, Juris).

ESTG § 19 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Nr. 62, § 8 Abs. 1 und 2.

697 Prozesskosten als ag. Bel.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 18. November 2009 11 K 185/09 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 42/10).

Kosten eines Zivilprozesses wegen Krankengeldzahlungen sind keine ag. Bel.

ESTG 2007 § 33 Abs. 1.

Die Kl. sind Eheleute und werden zusammen zur ESt veranlagt. Für die Klin. bestand eine private Krankenversicherung bei der HUK-Coburg, die eine Krankentagegeld-Versicherung für ein tägliches Krankengeld von 51 € nach Ablauf von sechs Wochen einer Arbeitsunfähigkeit umfasste. Die Klin. war als Geschäftsleitungsassistentin nichtselbstständig tätig. Anfang 2004 traten bei ihr Probleme mit dem Gebrauch der rechten Hand und Bewegungsstörungen des rechten Beines auf. Sie wurde krankgeschrieben. Nach sechs Wochen stellte der Arbeitgeber seine Gehaltszahlungen ein. Daraufhin wurde die HUK-Coburg in Anspruch genommen. Nach einer vertrauensärztlichen Untersuchung stellte sich die HUK-Coburg auf den Standpunkt, dass bei der Klin. ab dem 28. Juli 2005 Berufsunfähigkeit eingetreten sei und die Leistungspflicht zur Zahlung von Krankentagegeld drei Monate nach Beginn der Berufsunfähigkeit ende. Dementsprechend wurde letztmalig am 28. Oktober 2005 der versicherte Tagessatz gezahlt. Der Kl.

als Versicherungsnehmer erhob daraufhin Klage gegen die HUK-Coburg auf Feststellung des Fortbestands der Krankentagegeldversicherung sowie Zahlung von Krankentagegeld ab dem 28. Oktober 2005. Nachdem der Klin. ab dem 1. August 2006 Rente wegen Erwerbsunfähigkeit zuerkannt wurde, wurde der Feststellungsantrag für erledigt erklärt, der Kl. beantragte lediglich noch die Zahlung von 14 111 € (Krankentagegeld vom 28. Oktober 2005 bis 31. Juli 2006) nebst Zinsen. Die Klage wurde abgewiesen. Der Bekl. lehnte die Berücksichtigung der Prozesskosten als ag. Bel. ab.

Aus den Gründen:

Die Klage ist unbegründet.

Der Bekl. hat zu Recht die Berücksichtigung der Prozesskosten als ag. Bel. abgelehnt.

Nach § 33 Abs. 1 EStG kann die ESt auf Antrag ermäßigt werden, wenn einem Stpfl. zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Stpfl. gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (ag. Bel.) erwachsen. Aufwendungen erwachsen einem Stpfl. dann 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. 2 EStG).

Zivilprozesskosten sind regelmäßig nicht zwangsläufig

Bei den Kosten eines Zivilprozesses spricht nach ständiger Rspr. des BFH, der der Senat sich anschließt, eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit. Derartige Kosten sind nur dann zwangsläufig, wenn auch das Zahlungsverpflichtung oder den Zahlungsanspruch adäquat verursachende Ereignis für den Stpfl. zwangsläufig ist. Daran fehlt es im Allgemeinen bei einem Zivilprozess. Darüber hinaus ist es i. d. R. der freien Entscheidung der Parteien überlassen, ob sie sich zur Durchsetzung oder Abwehr eines zivilrechtlichen Anspruchs einem Prozess(kosten)risiko aussetzen. Lässt sich der Stpfl. trotz ungewissen Ausgangs auf einen Prozess ein, liegt die Ursache für die Prozesskosten in seiner Entscheidung, das Prozesskostenrisiko in der Hoffnung auf ein für ihn günstiges Ergebnis in Kauf zu nehmen. Es entspräche nicht dem Sinn und Zweck des § 33 EStG, ihm die Kostenlast zu erleichtern, wenn sich das im eigenen Interesse bewusst in Kauf genommene Risiko zu seinem Nachteil realisiert hat. Allerdings handelt es sich bei dem Grundsatz, dass Kosten eines Zivilprozesses keine ag. Bel. sind, nicht um eine starre Regel. Trotz unsicherer Erfolgsaussichten sind Prozesskosten zum Abzug zuzulassen, wenn der Rechtsstreit einen für den Stpfl. existentiell wichtigen Bereich berührt und der Stpfl. ohne ihn Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 27. August 2008 III R 50/06, BFH/NV 2009, 553; vom 9. Mai 1996 III R 224/94, BFHE 181, 12, BStBl II 1996, 596, jeweils m. w. N.).

Prozesskosten dienen im Streitfall nicht der Existenzsicherung, ...

Im Streitfall liegt ein derartiger Ausnahmefall nicht vor. Die Klage betraf keinen existentiell wichtigen Bereich der Kl.

Zwar dient eine Krankentagegeldversicherung der sozialen Absicherung erwerbstätiger Personen; sie soll eine existentielle Notlage im Fall der Arbeitsunfähigkeit verhindern. Der Bekl. weist aber zu Recht darauf hin, dass auch die Existenzgrundlage der Klin. durch die Einkünfte des Kl. gesichert war. Angesichts des in den Jahren 2005 bis 2007 erzielten Familieneinkommens von ca. 65 000 € waren die Kl. auch ohne die Zahlung des Krankentagegeldes in

der Lage, ihre lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen zu befriedigen.

... weil bei zusammenveranlagten Ehegatten auf das Familieneinkommen abzustellen ist

Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass die Kl. nicht die klassische Hausfrauenehe führten, sondern entsprechend ihrer internen Übereinkunft bis zur Erkrankung der Klin. beide berufstätig waren und zum Familieneinkommen beitrugen. Der steuerlichen Berücksichtigung dieser Vereinbarung stehen Sinn und Zweck der Regelungen über die Zusammenveranlagung entgegen. Den Vorschriften über die Ehegattenbesteuerung liegt die Vorstellung des Gesetzgebers zugrunde, nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten bildeten eine Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft. Diese Annahme schließt mit ein, dass die Aufwendungen für den Lebensunterhalt des jeweils anderen Ehegatten einen gemeinschaftlichen Lebensbedarf betreffen. Dieser wird im Fall der Zusammenveranlagung der Ehegatten gem. §§ 26, 26b EStG im Rahmen des sog. Splittingverfahrens in typisierender Weise dadurch berücksichtigt, dass der Steuerbetrag, der sich für die Hälfte des gemeinsam zu versteuernden Einkommens ergibt, verdoppelt wird (§ 32a Abs. 5 EStG). Durch diese Regelungen werden zusammenveranlagte Ehegatten einkommensteuerlich im Ergebnis so behandelt, als nehme jeder Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teil. Die Besteuerung nach dem Splittingverfahren knüpft damit an die wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe an, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet (vgl. BFH-Beschluss vom 28. November 1988 GrS 1/87, BFHE 154, 556, BStBl II 1989, 164). Diese Gesetzessystematik, die die üblicherweise erfolgende Einkünfteverteilung zwischen Ehegatten berücksichtigt, schließt es aus, bei der Prüfung, ob die Klin. ohne Durchführung des Prozesses in eine existentielle Notlage geraten wäre, allein auf die aus Krankheitsgründen fehlende Arbeits- und Verdienstmöglichkeit der Klin. abzustellen.

698 Zurechnung einer mit künstlerischen Leistungen „zusammenhängenden“ Leistung nach wirtschaftlichen Kriterien

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 12. Mai 2010 12 K 3078/05 B – Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 65/10).

1. Die für den personellen Zusammenhang einer mit einer künstlerischen Leistung „zusammenhängenden“ Leistung (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG 1997) erforderliche Anbieteridentität kann auch auf einer von der formaljuristischen Leistungszurechnung abweichenden wirtschaftlichen Betrachtung beruhen. Dies setzt jedoch voraus, dass die Leistung unter dem „juristischen Mantel“ eines anderen Rechtsträgers faktisch von dem Anbieter der künstlerischen Leistung erbracht wird.

2. Vertragliche Bindungen, die der Erbringer der anderen Leistung gegenüber dem Erbringer der künstlerischen Leistung zur gemeinsamen Durchführung einer Konzerttournee hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Leistung eingeht, begründen noch keine von der formaljuristischen Lage abweichende wirtschaftliche Zurechnung der Leistung. Gleiches gilt auch für den Fall, dass die Leistungserbringer sämtliche Aufwendungen und Erträge der Tournee über ein gemeinsames Konto abrechnen.

EStG 1997 § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1; AO § 42.

Klin. ist eine inländische Konzertveranstalterin. Im Jahr 1998 veranstaltete sie in verschiedenen deutschen Städten Konzerte einer bekannten Rockmusikgruppe. Zu diesem Zweck schloss die Klin. einen Vertrag mit der Künstlergesellschaft R über die Auftritte der Gruppe und daneben einen Vertrag mit P betreffend die technische Durchführung der Konzerte (Bühnenaufbau, Beleuchtungssystem, Mikrophon- und Lautsprechersystem, Lichteffekte etc.). Bei R und P handelte es sich um in den USA ansässige KapG. Die von der Klin. veranstalteten Konzerte waren der in Deutschland stattfindende Teil einer Welttournee der Musikgruppe. Vor Durchführung der Tournee hatten R und P sowie eine weitere Gesellschaft in einem mehrseitigen Vertrag („JSOA“) umfangreiche Vereinbarungen getroffen, die die koordinierte Erbringung von Leistungen im Rahmen der Tournee, deren Vermarktung, die Verteilung der Verwertungsrechte sowie die Behandlung der bei der Tournee anfallenden Einnahmen und Ausgaben regelte. Die Klin. war an dem JSOA nicht beteiligt; die darin niedergelegten Vereinbarungen waren ihr nicht bekannt. R hatte sich für die Zusammenarbeit mit P entschieden, weil diese bereits in der Vergangenheit entsprechende Leistungen erbracht hatte und ihre angestellten Mitarbeiter über entsprechende Erfahrung und Fachwissen verfügten. Nach dem JSOA hatte R neben den künstlerischen Leistungen der Rockgruppe auch ein auf die jeweiligen Musiktitel abgestimmtes Aufführungskonzept für die Bühne zu liefern; P übernahm dessen technische Durchführung. P hatte während der Dauer der Welttournee sowie eine gewisse Zeit nach deren Beendigung exklusiv für diese Tournee tätig zu sein. Die Termine der einzelnen Konzerte konnten einseitig durch R verändert sowie die Gesamtdauer der Tournee ebenso einseitig verlängert werden. Die Abrechnung und Ergebnisverteilung regelte das JSOA einheitlich für die Gesamttournee in der Weise, dass R und P jeweils bestimmte Festbeträge sowie eine Beteiligung am Gesamtüberschuss der Tournee zustehen sollten. Der P zustehende Festbetrag sollte sämtliche ihr bei der Bereitstellung der technischen Materialien und Leistungen tatsächlich entstandenen Kosten um 250 000 US-\$ übersteigen. Zum Zweck der Abrechnung der Gesamttournee waren allen Tourneebeteiligten verpflichtet, sämtliche Zahlungsvorgänge einschließlich aller erhaltenen Entgelte über Treuhandkonten abzuwickeln, über die bis zur Gesamtabrechnung der Tournee allein der von ihnen gemeinsam eingesetzte Treuhänder, eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, verfügen konnte. Von dem Gesamtüberschuss der Tournee entfiel letztlich ein Anteil von weniger als 1 v. H. auf P.

Auf der Grundlage des mit P bestehenden Vertrags schuldete die Klin. dieser für das zweite Quartal 1998 eine Vergütung i. H. v. 3 643 731,67 DM. Da P der Klin. keine Freistellungsbescheinigung des Bundesamts für Finanzen vorlegen konnte, behielt die Klin. bei Zahlung der Vergütung Beträge von 1 522 351,09 DM (KSt) und 83 441,46 DM (Solz) ein und führte diese gem. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG an den Bkl. ab. Zugleich mit der Anmeldung dieses Steuerabzugs nach § 73e Satz 2 EStDV erhob die Klin. hiergegen erfolglos Einspruch und anschließend Klage. Sie sei zum Einbehalten und Abführen von Steuern auf die Vergütung der P nicht verpflichtet; bei den von P erbrachten Leistungen habe es sich weder um „künstlerische“ oder „ähnliche“ Darbietungen noch um mit solchen Darbietungen „zusammenhängende“ Leistungen gehandelt. Das FG Berlin wies die Klage mit Urteil vom 10. Januar 2003 3 K 3511/98 (Juris) ab; die Revision der Klin. führte zur Zurückverweisung an das FG (BFH-Urteil vom 17. November 2004 I R 20/04, BFH/NV 2005, 892).

Aus den Gründen:

Die Klage ist zulässig und begründet. Die Vergütung unterfiel nicht dem inländischen Steuerabzug nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Keine „künstlerischen“ oder diesen „ähnliche“ Darbietungen seitens der P

Unter einer „künstlerischen Darbietung“ ist das Präsentieren eines eigenen oder fremden Werks zu verstehen, wobei der Darbietung als solcher – unabhängig vom Kunstwert des dargebotenen Werks – eine eigenschöpferische Leistung zugrunde liegen muss (vgl. z. B. Loschelder in Schmidt, EStG, 29. Aufl., § 49 Rz. 29). Auch für eine der künstlerischen „ähnliche“ Darbietung bedarf es jedenfalls einer gewissen eigenschöpferischen Leistung. Hieran fehlt es im Streitfall. P war insbesondere hinsichtlich der konzertbegleitenden optischen und akustischen Effekte („Bühnenshow“) nicht frei in der Gestaltung, sondern unmittelbar an das von R entwickelte Aufführungskonzept gebunden. Damit übernahm P lediglich die technische Umsetzung der von einem anderen eigenschöpferisch entwickelten Darbietung; die bloße technische Umsetzung reicht für sich allein jedoch nicht aus, um der Leistung eigenständigen künstlerischen Charakter zu verleihen.

Ebenso keine mit künstlerischen Leistungen „zusammenhängende“ Leistungen der P

Nach der Rspr. des BFH, der der Senat folgt, setzt die Annahme von mit einer künstlerischen Darbietung zusammenhängenden Leistungen neben dem sachlichen auch einen personellen Zusammenhang voraus. Danach müssen beide Leistungen von demselben Anbieter „aus einer Hand“ erbracht werden (vgl. BFH-Urteile vom 16. Mai 2001 I R 64/99, BFHE 196, 210, BStBl II 2003, 641; vom 17. November 2004 I R 20/04, BFH/NV 2005, 892; vom 4. März 2009 I R 6/07, BFHE 224, 353, BStBl II 2009, 625). Umgekehrt fehlt es an einem personellen Zusammenhang, wenn die Nebenleistung von einem gegenüber dem Künstler „unabhängigen Dritten“ erbracht wird (BFH-Beschluss vom 7. November 2007 I R 19/04, BFHE 218, 300, BStBl II 2008, 228). ... Der grundsätzlichen Auffassung des BFH von der Notwendigkeit eines auch personellen Zusammenhangs folgen – mit Unterschieden im Detail – sowohl die jüngere instanzgerichtliche Rspr. (vgl. z. B. FG Köln, Urteil vom 6. November 2008 15 K 4515/02, EFG 2009, 255; FG München, Urteil vom 30. März 2009 7 K 3826/05, EFG 2009, 1119, nicht rechtskräftig; anders noch FG München, Beschluss vom 22. März 2001 1 V 4030/01, EFG 2002, 835) als auch die überwiegenden Stimmen in der Literatur (vgl. Hidi in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rz. E 411; Maßbaum in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 EStG Anm. 548; Gosch in Kirchhof, EStG, 8. Aufl., § 49 Rz. 43). ... Noch nicht abschließend geklärt ist allerdings die Frage, ob die Identität der Anbieter von Haupt- und Nebenleistung sich allein nach formalrechtlichen Gesichtspunkten beurteilt oder ob und ggf. inwieweit sie sich darüber hinaus auch aus einer „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ ergeben kann (im letztgenannten Sinne z. B. FG Köln, Urteil vom 6. November 2008 15 K 4515/02, EFG 2009, 255; kritisch FG München, Urteil vom 30. März 2009 7 K 3826/05, EFG 2009, 1119).

Kein personeller Zusammenhang in formaljuristischer Hinsicht ...

Bei juristischer Betrachtung hat nicht R, sondern P die streitgegenständlichen Leistungen erbracht ...

... und ebenso bei wirtschaftlicher Betrachtung

Eine von den rechtlichen Gegebenheiten abweichende Zuordnung der Leistungen nach wirtschaftlichen Kriterien würde aus Sicht des Senats zumindest voraussetzen, dass der rechtlich zur Erbringung der Leistung im Außenverhältnis verpflichtete Rechtsträger (P) die Leistung faktisch nicht selbst, d. h. durch eigene qualifizierte Mitarbeiter unter Einsatz des in der Vergangenheit erworbenen Know-hows, mit eigenen oder eigenständig beschafften Anlagen, Gerätschaften und technischer Ausstattung, erbracht hätte,

sondern dass die Leistungen quasi unter dem „juristischen Mantel“ der P faktisch von einem anderen Leistungsträger erbracht worden wäre. Gerade dies lässt sich aber im Streitfall nicht feststellen. Unstreitig verfügte die P – nicht aber die R – über entsprechendes Personal und Know-how; unstreitig haben die Mitarbeiter der P persönlich – und nicht Mitarbeiter eines anderen Rechtsträgers, etwa der R – die eigentlichen Leistungshandlungen vorgenommen.

Kein Treuhandverhältnis zwischen R und P

Ein Treuhandverhältnis ist dadurch gekennzeichnet, dass dem Treuhänder nach außen hin eine Rechtsstellung eingeräumt wird, die jedoch im Innenverhältnis durch den Treuhandvertrag begrenzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 21. September 2004 IX R 5/03, BFH/NV 2005, 499, 499). Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis sowohl rechtlich als auch tatsächlich beherrschen (BFH-Urteile vom 14. Oktober 2003 VIII R 22/02, HFR 2004, 327, BFH/NV 2004, 620, 622; vom 4. Dezember 2007 VIII R 14/05, HFR 2008, 672, BFH/NV 2008, 745), der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handeln. Im Streitfall lag eine solche Rechtsbeziehung nicht vor. ... Der Umstand, dass die von der Klin. an P gezahlte Vergütung letztlich im Rahmen der Gesamtabrechnung der Tournee weitgehend der R zugute gekommen ist, vermag für sich genommen noch kein Treuhandverhältnis zu begründen. Ein rechnerischer Zusammenhang, eine gemeinsame Abrechnung oder ein gesamtvertraglicher Zusammenhang zwischen Haupt- und Nebenleistung sind grundsätzlich kein geeignetes Kriterium für die Frage des personellen Zusammenhangs; sie sind einerseits nicht erforderlich, andererseits aber auch unschädlich (vgl. Gosch in Kirchhof, EStG § 49, Rz. 43). Unbeachtlich ist auch, dass sich P durch die Regelungen des JSOA weitgehend der selbstbestimmten Gestaltung von Ort Zeit und Dauer der im Rahmen der Tournee zu erbringenden Leistungen sowie der selbstbestimmten Auswahl der Vertragspartner begeben hat. Die Bindungen der P an die Vorgaben der R erscheinen dem Senat vielmehr dem gemeinsamen Projekt einer weltweiten, monatelangen Konzerttournee immanent. R als der für die eigentlichen Künstler agierenden Gesellschaft fiel im Rahmen der Tourneeplanung unbestreitbar die Schlüsselrolle zu. Die Planung der Tournee wäre faktisch nicht möglich gewesen, wenn sich die an der Durchführung beteiligten Gesellschaften nicht wie geschehen vorab vertraglich gebunden hätten (im Ergebnis ebenso FG Köln, Urteil vom 6. November 2008 15 K 4515/02, EFG 2009, 255, zu einer im Rahmen der Tourneeplanung eingegangenen Ausschließlichkeitsbindung).

Kein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO)

Der fehlende personelle Zusammenhang kann auch nicht nach den Grundsätzen über den Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 42 AO als unbeachtlich außer Betracht bleiben. Insbesondere handelte es sich bei P nicht lediglich um eine zwar rechtlich existente, tatsächlich aber leere Hülle, die allein zum Zwecke der Steueroptimierung vorgeschoben, zur Erbringung der vereinbarten Leistungen aber überhaupt nicht in der Lage gewesen wäre. Im Gegenteil war P bereits vor der Tournee am Markt in der entsprechenden Branche tätig gewesen (wird ausgeführt). Gerade deshalb war es aus Sicht der R erforderlich, sich die Dienste der P für den Zeitraum der Tournee exklusiv zu sichern; hätte es sich bei P um eine bloße Zweckgesellschaft der R gehandelt, wäre eine solche ausdrückliche Bindung der P nicht notwendig gewesen. Soweit der Bkl. sich darauf beruft, es habe für den Abschluss separater Verträge der R und der P jeweils mit der Klin. keine wirtschaftlich vernünftigen Gründe gegeben, steht dahinter die Auffassung, dass es wirtschaftlich allein angemessen gewesen wäre, wenn R im Außenverhältnis mit der Klin. einen einheitlichen Vertrag auch über die Leistungen der P

abgeschlossen und sich die Dienste der P gleichzeitig im Rahmen eines Subunternehmerverhältnisses gesichert hätte. Weshalb diese Gestaltung „angemessener“ sein soll als die von den beteiligten Unternehmen gewählte Gestaltung mit separaten Verträgen, erschließt sich dem Senat nicht. Im Gegenteil war es aus Sicht der R, die selbst die technischen Dienstleistungen nicht erbringen konnte, weil sie nicht über die dafür qualifizierten Mitarbeiter verfügte, schon aus Gründen der Gewährleistung wirtschaftlich vernünftiger und damit „angemessener“, auf getrennten Verträgen zu bestehen. Letztlich zeigt gerade der Umstand, dass R schon personell gar nicht in der Lage gewesen wäre, die von P zugesagten und erbrachten Leistungen selbst zu erbringen, dass die Leistungen der P im Streitfall gerade nicht „aus dem Leistungsbereich des darbietenden Künstlers“ stammen bzw. dass beide Leistungen gerade nicht „aus einer Hand“ erbracht worden sind, wie es nach allgemeiner Ansicht für den personellen Zusammenhang von Haupt- und Nebenleistung erforderlich gewesen wäre.

Der Senat hat die Revision zum BFH gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

Einkommensteuer Abgabenordnung

699 Bewertung unbarer Altenteilsleistungen

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 31. März 2010 4 K 18/08 – rechtskräftig.

Ab dem VZ 1995 konnten Aufwendungen für die Heizung und Beleuchtung der dem Altenteiler überlassenen Wohnung in Ermangelung entsprechender Sachbezugswerte nicht mehr auf der Grundlage der SachBezV bewertet werden. Die von der FinVerw. vorgenommene Bewertung an Hand des fortgeschriebenen Sachbezugswerts des Jahres 1994 stellt keinen geeigneten Schätzungsmaßstab dar. Sind die Gesamtkosten für die Wohnungen des Altenteilsverpflichteten und des Altenteilsberechtigten nachgewiesen, können diese nach dem Verhältnis der Wohnflächen bzw. der Zahl der zu den jeweiligen Haushalten gehörenden Personen aufgeteilt werden.

EStG 2002 § 10 Abs. 1 Nr. 1a; SachBezV § 1, § 6; AO § 162; FGO § 96.

In der für das Streitjahr 2006 abgegebenen ESt-Erklärung machten die Kl. Altenteilsleistungen i. H. v. 1 190 € als SA geltend. Dieser Betrag entspricht einem Drittel der im Haushalt des Kl. insgesamt angefallenen Kosten für Strom, Heizung, Wasser, Abwasser und Müllabfuhr. Das FA berücksichtigte die Altenteilsleistungen nur i. H. v. 541 €. Zur Begründung führte es aus, dass unbare Altenteilsleistungen bei fehlenden Vorrichtungen zur exakten Trennung der Kosten auf der Grundlage der für den jeweiligen VZ geltenden Sachbezugswerte zu schätzen seien. Seit 1995 werde bundeseinheitlich der Wert für den übrigen Sachaufwand um den Teuerungszuschlag erhöht, um den sich der Wert der Vollbeköstigung nach § 1 Abs. 1 SachBezV jährlich erhöht habe. Diese Schätzung könne der Stpfl. nicht durch eine eigene Schätzung ersetzen.

Aus den Gründen:

Die Klage ist in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet. Im Übrigen ist sie unbegründet.

Zu den nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a des EStG in der für das Streitjahr maßgebenden Fassung als SA abz ziehbaren dau-

ernden Lasten gehören insbesondere Altenteilsleistungen im Zusammenhang mit einer vorweggenommenen Erbfolge, wie sie der Kl. in § 3 des Grundstücksübertragungs- und Altenteilsvertrags gegenüber seinen Eltern übernommen hat. Unbare Altenteilsleistungen sind mit ihrem tatsächlichen Wert anzusetzen. Für den Nachweis ihrer Höhe gelten die allgemeinen verfahrensrechtlichen Grundsätze. Wird ein Nachweis nicht geführt, so ist die Höhe der Aufwendungen i. d. R. zu schätzen (BFH-Urteile vom 23. Mai 1989 X R 34/86, BFHE 157, 161, BStBl II 1989, 784; vom 21. Juni 1989 X R 13/85, BFHE 157, 165, BStBl II 1989, 786; vom 18. Dezember 1990 X R 151/88, BFHE 163, 356, BStBl II 1991, 354). In den vorgenannten Entscheidungen hat der BFH die Werte der SachBezV als geeigneten Schätzungsmaßstab bezeichnet und die Auffassung vertreten, dass Ausnahmen hiervon mit Rücksicht auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nur zuzulassen seien, wenn die Anwendung der SachBezV auf Grund von Besonderheiten des Einzelfalls zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führe. Maßgeblich hierfür war die Erwägung, dass die amtlichen Sachbezugswerte auf statistischen Erhebungen beruhten, die das Verbraucherverhalten in einem breiten Normalbereich abdeckten.

Die Bewertung unbarer Altenteilsleistungen mit den amtlichen Sachbezugswerten setzt jedoch voraus, dass die für den jeweiligen VZ geltende Fassung der SachBezV derartige Werte als Schätzungsmaßstab zur Verfügung stellt. Bis zum Jahr 1994 wies die SachBezV in § 1 Abs. 1 für den Wert der freien Kost und Wohnung einschließlich Heizung und Beleuchtung einen einheitlichen Betrag von zuletzt 610 DM monatlich aus und stellte für den Fall, dass freie Kost und Wohnung nur teilweise zur Verfügung gestellt wurde, in § 1 Abs. 2 einen Aufteilungsmaßstab zur Verfügung, nach dem für Heizung 10 v. H. und für Beleuchtung 2 v. H. des Werts nach Abs. 1 anzusetzen waren. Seit 1995 sah die SachBezV amtliche Sachbezugswerte hingegen nur noch für freie Kost (§ 1 SachBezV) und freie Unterkunft (§ 3 SachBezV) vor. Demgegenüber waren sonstige Sachbezüge, zu denen auch die im Streitfall zu bewertenden Aufwendungen für Heizung, Beleuchtung und sonstige Wohnnebenkosten gehören, seit 1995 mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen (§ 6 SachBezV in der für das Streitjahr maßgebenden Fassung). Hiernach stehen für die Bewertung der von dem Kl. im Streitjahr erbrachten Altenteilsleistungen amtliche Sachbezugswerte als Schätzungsmaßstab nicht mehr zur Verfügung.

Entgegen der Auffassung des FA können die fehlenden amtlichen Sachbezugswerte nicht dadurch ersetzt werden, dass die zuletzt für das Jahr 1994 ausgewiesenen Werte für den übrigen Sachaufwand in späteren Jahren in demselben Verhältnis erhöht werden wie der Wert der Vollbeköstigung nach § 1 Abs. 1 SachBezV. Eine solche Fortschreibung stünde nicht nur in Widerspruch dazu, dass sich der VO-Geber bewusst dafür entschieden hat, die Werte für Heizung und Beleuchtung ab 1995 nicht mehr mit bundeseinheitlich festgelegten Beträgen, sondern mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen, sondern könnte sich – anders als die früheren amtlichen Sachbezugswerte – auch nicht mehr auf eine gesicherte statistische Datenbasis stützen.

Hiernach sind die dem Kl. entstandenen Aufwendungen nach allgemeinen Grundsätzen zu schätzen (§ 162 AO i. V. m. § 96 Abs. 1 Satz 1, zweiter Satzteil FGO). Da die Gesamtkosten für Strom, Heizung, Wasser, Abwasser und Müllabfuhr belegmäßig nachgewiesen sind, beschränkt sich die erforderliche Schätzung auf die Bestimmung des der Altenteilerin zuzurechnenden Anteils. Insoweit hält es der Senat für sachgerecht, die Aufwendungen für Heizung und Beleuchtung im Verhältnis der Wohnflächen und die sonstigen Kosten nach der Zahl der Bewohner aufzuteilen.

Unter Berücksichtigung des von dem FA bereits abgezogenen Betrags von 541 € ist die ESt daher auf den Betrag herabzusetzen, der sich unter Berücksichtigung weiterer Altenteilsleistungen i. H. v. 543 € als SA ergibt (§ 100 Abs. 2 Satz 1 FGO).

700 Bei der Antragsveranlagung tritt nach vier Jahren Festsetzungsverjährung ein

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 4. Mai 2010 4 K 478/10 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 53/10).

1. Die Antragsveranlagung führt nicht zur Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO.

2. Dies gilt insbesondere auch in Fällen, in denen der Antrag nach dem am 28. Dezember 2007 erfolgten Inkrafttreten des JStG 2008 für Streitjahre vor dessen Gültigkeit gestellt worden sind.

3. Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt nicht vor, da die unterschiedliche Behandlung von Antragsveranlagung und Pflichtveranlagung nach wie vor sachlich gerechtfertigt ist.

EStG 2008 § 46 Abs. 2 Nr. 8, § 52 Abs. 55j Satz 2, § 36 i. V. m. § 25 Abs. 1 und 3; EStDV § 56; AO § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 1 § 179 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1; GG Art. 3 Abs. 1.

Die in den Streitjahren jeweils als Arbeitnehmer beschäftigten Eheleute beantragten in den am 13. November 2008 beim FA – dem Bekl. – eingegangenen ESt-Erklärungen 2002 und 2003 die Anrechnung der nach Steuerklasse IV/IV einbehaltenen LSt. Lohnersatzleistungen erhielten beide nicht. Das FA lehnte dies mit Bescheid vom 21. November 2008 wegen Ablauf der Zweijahresfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG a. F. sowie eingetretener Festsetzungsverjährung ab.

Aus den Gründen:

Die Klage ist unbegründet.

Reguläre Festsetzungsfrist ist abgelaufen, ...

Der Bekl. hat die begehrten Veranlagungen wegen eingetretener Festsetzungsverjährung zurecht versagt. Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO ist (u. a.) eine Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Dies ist vorliegend der Fall. Nach § 170 Abs. 1 1. Alt. AO beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kj., in dem die Steuer entstanden ist, vorliegend also mit Ablauf der Jahre 2002 sowie 2003 (§ 36 Abs. 1 i. V. m. § 25 Abs. 1 EStG). Da die Steuererklärungen für die Streitjahre 2002 und 2003 erst am 31. November 2008 abgegeben wurden, war die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO für das Jahr 2002 mit Ablauf des 31. Dezember 2006 sowie für das Jahr 2003 mit Ablauf des 31. Dezember 2007 eingetreten, so dass der Erfolg der Klage davon abhängt, ob die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO eingreift. Nach dieser Vorschrift beginnt die Festsetzungsfrist (u. a.) abweichend von Abs. 1, wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kj., in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kj., das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.

... weil lediglich Antragsveranlagungen vorliegen ...

Da die Kl. die Anrechnung von LSt auf die ESt i. S. des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG begehren, waren sie zwar zur Abgabe der Steuererklärungen berechtigt gewesen, eine gesetz-

liche Verpflichtung zur Abgabe einer ESt-Erklärungen i. S. von § 25 Abs. 3 EStG, § 56 EStDV bestand jedoch nicht.

... und nach dem klaren Wortlaut des § 170 Abs. 2 Satz 1 AO keine Anlaufhemmung eingreift

Daher greift die Anlaufhemmung nach dem eindeutigen Wortlaut des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht.

Keine Vorlage an das BVerfG geboten, ...

Es besteht auch kein Grund das Verfahren auszusetzen, um eine Entscheidung des BVerfG zur Frage einzuholen, ob die unterschiedliche Behandlung von Pflichtveranlagung und Antragsveranlagung bei der Anlaufhemmung gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

... obwohl noch keine Klärung erfolgt ist, ob die unterschiedliche Behandlung von Pflicht- und Antragsveranlagung gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt

Diese Frage ist bislang höchststrichterlich noch nicht geklärt. Im Vorlagebeschluss des VI. Senats des BFH vom 22. Mai 2006 VI R 49/04 (BFHE 213, 508, BStBl II 2006, 808, BFH/NV 2006, 1933) ging es um die Verfassungswidrigkeit der Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG. Dem lag das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 4. Juni 2003 1 K 1863/01 (Juris) mit folgendem Sachverhalt zu Grunde: Die Klin. reichte am 29. Dezember 2000 eine unvollständige ESt-Erklärung für 1998 ein, welche sie trotz gewährter Fristen nicht vervollständigte. Das FG wies die Klage wegen Überschreitung der Zweijahresfrist ab. Die Vorlage (Az. des BVerfG: 2 BvL 55/06) erledigte sich nach Änderung der Rechtslage – Wegfall der Zweijahresfrist durch das JStG 2008. Das FA erließ einen Abhilfebescheid, die Beteiligten erklärten übereinstimmend den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt, das Verfahren wurde nicht mit einer Sachentscheidung, sondern lediglich mit einer Kostenentscheidung zulasten des FA beendet (vgl. BFH-Beschluss vom 27. März 2008 VI R 49/04, BFHE 213, 508, Juris).

Unklarheiten im Vorlagebeschluss des BFH

Im weiteren Vorlagebeschluss des VI. Senats des BFH vom 22. Mai 2006 VI R 46/05 (BFHE 213, 536, BStBl II 2006, 820, BFH/NV 2006, 1946) ging es ebenfalls um die Verfassungswidrigkeit der Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG. Dem lag das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 10. September 2004 3 K 1810/03 (EFG 2005, 1664) zugrunde. Das FG wies die Klage wegen Überschreitung der Zweijahresfrist ab. Der BFH führte im Vorlagebeschluss unter IV.2 der Gründe zur Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage Folgendes aus: „Der Veranlagung stünde auch nicht der Eintritt der Festsetzungsverjährung entgegen. Denn der Kl. hatte die ESt-Erklärung vor Ablauf der regelmäßigen Festsetzungsfrist (hier: 31. Dezember 2003) abgegeben.“ Da im dortigen Streitfall die ESt-Erklärung 1996 am 31. Dezember 2002 abgegeben wurde, war die reguläre Festsetzungsfrist mit Ablauf des 31. Dezember 2000 eingetreten, zur Entscheidungserheblichkeit der Vorlage konnte der vorlegende Senat daher nur bei Annahme der Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO kommen. Der Vorlagebeschluss enthält keine diesbezüglichen Ausführungen. Auch diese Vorlage erledigte sich, nachdem die Beteiligten den Rechtsstreit vor dem BFH übereinstimmend für erledigt hatten. Das Verfahren wurde ebenfalls nicht durch eine Sachentscheidung, sondern durch den BFH-Beschluss vom 27. März 2008 VI R 49/04 (BFHE 213, 508, Juris, Erledigung in der Hauptsache) beendet.

Ist eine zeitlich uneingeschränkte Antragstellung durch ursprüngliche BFH-Rspr. möglich?

Das FG Düsseldorf hat mit Urteil vom 24. April 2008 12 K 4730/04 E (EFG 2008, 1088) zugunsten der Klin. entschieden, dass bei Abgabe der ESt-Erklärungen 1997 und

1998 im Dezember 2003 eine Festsetzungsverjährung nicht entgegenstehe. Der BFH hat mit Urteil vom 15. Januar 2009 VI R 23/08 (BFH/NV 2009, 755) die hiergegen eingelegte Revision aus anderen, nämlich den folgenden Gründen zurückgewiesen: „§ 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG n. F. ist gem. § 52 Abs. 55j Satz 2 EStG (JStG 2008) erstmals für den VZ 2005 anzuwenden und – hier einschlägig – in Fällen, in denen am 28. Dezember 2007 über einen Antrag auf Veranlagung zur ESt noch nicht bestandskräftig entschieden ist. Letzteres trifft zu. Eine bestandskräftige Ablehnung des Antrags der Klin. auf Durchführung der ESt-Veranlagungen 1997 und 1998 liegt nicht vor. Nach Ansicht des Senats ist der Anspruch der Klin. auf Durchführung der streitbefangenen Veranlagungen von weiteren Voraussetzungen nicht abhängig. Unter Berücksichtigung gleichheitsrechtlicher Gesichtspunkte steht den beantragten ESt-Festsetzungen auch eine Verjährungsfrist nicht entgegen. Dabei geht der Senat davon aus, dass der Gesetzgeber mit der genannten Überleitungsvorschrift alle noch offenen – zahlenmäßig offenbar nur wenige – Fälle ohne zusätzliche Prüfung weiterer Fragen einer umfassenden Erledigung zuführen wollte. Der Senat berücksichtigt überdies, dass auf Grund der seit 2005 geänderten Rspr. des Senats zu der Vorschrift des § 46 Abs. 2 (Nr. 1 und 8) EStG und der darauf folgenden Reaktionen des Gesetzgebers vielfach zeitliche Zufälligkeiten darüber mitentscheidend waren, ob Anträge bzw. Klagen auf Durchführung von ESt-Veranlagungen erfolgreich sein konnten“. Mit dieser Begründung war es für den BFH nicht erforderlich, auf die Verjährungsfrage einzugehen.

Rechtmäßigkeit einer verfassungskonformen Auslegung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO durch das FG Köln ...

Das FG Köln hat mit Urteil vom 3. Dezember 2008 11 K 4917/07 (EFG 2009, 480) zugunsten der Kl., welche die Erklärungen 1991 bis 2001 erst im Jahre 2006 abgegeben haben – unter Bezugnahme auf den Vorlagebeschluss – entschieden, dass die Anlaufhemmung auch bei der Antragsveranlagung eingreife. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO sei dahingehend verfassungskonform auszulegen, dass die Anlaufhemmung auch bei der Antragsveranlagung gelte.

... konnte der BFH wegen Rücknahme der Revision der FinVerw. nicht überprüfen

Die Finanzbehörde nahm die Revision zurück.

Einschränkung der bisherigen BFH-Rspr. durch ein obiter dictum?

Dagegen hat das FG Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 11. Dezember 2008 6 K 1801/08 (EFG 2009, 413) entschieden, dass die Antragsfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG (a. F.) weiter anzuwenden ist, wenn der Antrag auf Veranlagung erst nach dem 28. Dezember 2007 gestellt wird. Im Streitfall gaben die Kl. die Steuererklärung 2004 erst im Februar 2008 beim FA ab. Das Gericht ging von der Fortgeltung der alten Rechtslage aus und wies die Klage ab. Der BFH hob diese Entscheidung mit Urteil vom 12. November 2009 VI R 1/09 (BFHE 227, 97, BFH/NV 2010, 514) auf und gab der Klage – unter Bezugnahme auf sein Urteil vom 15. Januar 2009 VI R 23/08 (BFH/NV 2009, 755) – statt. Unter II. b letzter Abs. der Gründe wird jedoch ausgeführt, dass die Neufassung – „soweit Verjährungsfristen nicht entgegenstehen“ – auch für diejenigen Anträge maßgeblich sind, die erst nach der 28. Dezember 2007 gestellt worden sind. Da im Streitfall die ESt-Erklärung 2004 im Februar 2008 abgegeben wurde, kam es folglich nicht auf die Frage an, ob die Anlaufhemmung eingreift.

Keine Anlaufhemmung nach den eindeutigen Anweisungen in den EStR, ...

Die Verwaltung vertritt die Auffassung, dass der Antrag auf Veranlagung innerhalb der allgemeinen Festsetzungsfrist von vier Jahren zu stellen ist. Die Anlaufhemmung

nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO sei wegen fehlender Erklärungsfrist regelmäßig nicht anwendbar, es sei denn der Stpfl. sei zur Abgabe der ESt-Erklärung aufgefordert worden (R 46.2.2. EStR).

... aber unterschiedliche Auffassungen in der Literatur

Die Literatur ist uneinheitlich. Geserich weist in seiner Anm. (NWB 2010, 249) zum BFH-Urteil vom 12. November 2009 VI R 1/09 (BFHE 227, 97, BFH/NV 2010, 514) auf verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der unterschiedlichen Behandlung von Antrags- und Pflichtveranlagung hin. Bergkemper (jurisPR-SteuerR 10/2010 Anm. 3) vermisst in diesem Urteil eine Begründung für die Auffassung des BFH, dass Verjährungsfristen einer Veranlagung dann entgegenstehen, wenn der Antrag für Zeiträume vor 2005 erst nach dem 28. Dezember 2007 gestellt wird. Kulosa (in Schmidt, EStG, 29. Aufl., § 46 Rz. 34) stellt fest, dass die Ungleichbehandlung von Pflicht- und Antragsveranlagung nicht vollständig beseitigt sei.

Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, ...

Nach Auffassung des Senats greift bei der Antragsveranlagung die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht. Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) liegt nicht vor. Der Gleichheitssatz hat im Steuerrecht seine besondere Ausprägung in Form des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefunden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17. Januar 1957 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55; BVerfG-Urteil vom 5. März 1974 1 BvR 712/68, BVerfGE 36, 321, 330).

Die Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG beruht stets auf einem Vergleich von Lebensverhältnissen, die nie in allen, sondern stets nur in einzelnen Elementen gleich sind. Es ist Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, welche Elemente der zu ordnenden Lebensverhältnisse er als maßgebend dafür ansieht, sie im Recht gleich oder verschieden zu behandeln (vgl. BVerfG-Beschluss vom 30. Oktober 1961 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181, 202). Voraussetzung für die Übereinstimmung einer Regelung mit dem Gleichheitssatz ist lediglich, dass die gewählte Differenzierung auf sachgerechten Erwägungen beruht (vgl. BVerfG-Urteil vom 20. Dezember 1966 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 12, 26). Im Rahmen seiner weitgehenden Gestaltungsfreiheit im Bereich des Steuerrechts kann sich der Gesetzgeber beispielsweise von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen leiten lassen. Seine Gestaltungsfreiheit endet erst dort, wo die gleiche oder ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein sachlicher Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehlt. Nur die Einhaltung dieser äußersten Grenzen der gesetzgeberischen Freiheit ist vom BVerfG nachzuprüfen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 9. Juli 1969 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, 310, ständige Rspr.).

... weil die unterschiedliche Behandlung sachlich gerechtfertigt ist ...

Die Anwendung dieser Grundsätze ergibt, dass die unterschiedliche Behandlung von Pflichtveranlagung und Antragsveranlagung bei der Festsetzungsverjährung sachlich gerechtfertigt ist. Die Vorschrift des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO soll verhindern, dass durch eine späte Einreichung u. a. der Steuererklärung oder Anzeige die der Finanzbehörde zur Vfg. stehende Bearbeitungszeit (ggf. gezielt) verkürzt wird. Dies entspricht der ständigen Rspr. (BFH-Urteile vom 6. Juni 2007 II R 54/05, BFHE 217, 393, BStBl II 2007, 954, BFH/NV 2007, 2157; vom 6. Juni 2005 II R 9/04, BFHE 210, 65, BStBl II 2005, 780 m. w. N.) sowie der einhelligen Meinung im Schrifttum (Ruban in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 170 AO Rz. 1, Tipke/Kruse, AO/FGO, § 170 AO Tz. 7, Rüsken in Klein, AO,

§ 170 Rz. 5, Frotscher in Schwarz, AO, § 170 Rz. 5, Lohmeyer in Pump/Leibner, AO, § 170 Rz. 18).

... durch die unterschiedliche Interessenlage

Dem liegt die zutreffende Einschätzung zugrunde, dass Stpfl., die mit einer Steuernachzahlung rechnen, die Tendenz haben, diese möglichst lange hinauszuschieben. Dies galt bis zur Einführung der „Vollverzinsung“ (für Steuern, die nach dem 31. Dezember 1988 entstanden sind) in besonderem Maße (vgl. Rüsken, in Klein, AO, § 233a Rz. 1). Der Sicherungszweck besteht im Interesse des vollständigen und rechtzeitigen Steuereingangs jedoch nach wie vor. Denn an der Interessenlage der Stpfl. hat sich auch danach – jedenfalls in Fällen, in denen die Kreditzinsen höher als die Nachzahlungszinsen sind – nichts geändert.

Völlig andere Interessenlage bei der Antragsveranlagung

In Fällen der Antragsveranlagung besteht typischerweise ein gerichtsbekanntes gegenläufiges Interesse, nämlich durch möglichst frühzeitige Erklärungsabgabe schnell zu der erwarteten Steuererstattung zu kommen. Der Sicherungszweck spielt hier offensichtlich keine Rolle.

Nur noch eine geringe Anzahl potentiell benachteiligter Personen ...

Da diesem Personenkreis nunmehr vier Jahre Zeit bis zur Abgabe der Steuererklärung zur Verfügung stehen, ist davon auszugehen, dass nur noch ein verschwindend geringer Prozentsatz vorhanden sein dürfte, der innerhalb dieses zeitlichen Rahmens noch keine Steuererklärung abgegeben hat. Der Senat sieht daher die vom BFH – im Vorlagebeschluss vom 22. Mai 2006 VI R 46/05 (BFHE 213, 536, BStBl II 2006, 820, BFH/NV 2006, 1946) unter III. 2. c dd der Gründe – geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken zur Zweijahresfrist – die Anzahl der von der Ausschlussfrist generell betroffenen Stpfl. sei auch weiterhin nicht klein – durch die nunmehr doppelt so lange Frist als nicht mehr aktuell an.

... und auch keine intensive Verletzung des Gleichheitssatzes mehr, ...

Auch die weitere Annahme des BFH im o. g. Vorlagebeschluss (ebenfalls unter III. 2. c dd der Gründe), es liege eine intensive Verletzung des Gleichheitssatzes vor, weil bei der Antragsveranlagung nur ein kurzer Zeitraum – zwei Jahre – zur Verfügung steht, ist nach Auffassung des Senats durch die Neuregelung – Wegfall der Zweijahresfrist – ebenfalls überholt.

Der Senat folgt zwar der weiteren Begründung des BFH (BFHE 213, 536, BStBl II 2006, 820, BFH/NV 2006, 1946) insoweit, als die finanzielle Leistungsfähigkeit eines Stpfl. mit hohen Erwerbsaufwendungen in gleicher Weise unabhängig davon erheblich gemindert sei, ob er – bei im Übrigen gleicher wirtschaftlicher Lage – Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit oder z. B. aus selbständiger Arbeit erzielt, er sieht darin aber keinen geeigneten Anknüpfungspunkt, eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung bei der Anlaufhemmung anzunehmen.

... weil endgültige Belastungsunterschiede durch sich aufdrängende und regelmäßig praktizierte Maßnahmen der Stpfl. vermieden werden

Diese Fallgestaltung stellt – nach den Erfahrungen des Senats – in der Praxis eine extrem seltene und daher zu vernachlässigende Variante dar, denn in solchen Fällen sind die Stpfl. ohnehin bestrebt, durch geeignete Maßnahmen (z. B. Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen, Eintrag eines Freibetrags auf der LSt-Karte, zügige Abgabe der Steuererklärungen) schon gar keine solche Situation entstehen zu lassen bzw. eine frühzeitige Steuererstattung

zu erreichen. Daher ist für den Senat nicht erkennbar, dass durch die Versagung der Anlaufhemmung der Personenkreis der Antragsberechtigten regelmäßig unangemessen benachteiligt würde. Das Ziel, mit der Veranlagung sowohl im LSt-Abzugsverfahren als auch im Vorauszahlungsverfahren systembedingt auftretende Steuerüberhebungen (und Steuerunterhebungen) im Interesse der Herstellung steuerlicher Gleichheit durch Festsetzung der materiell richtigen ESt (Vorlagebeschluss vom 22. Mai 2006 VI R 46/05, BFHE 213, 536, BStBl II 2006, 820, BFH/NV 2006, 1946 unter III. 2. a der Gründe) auszugleichen, wird weitgehend auch durch die Neuregelung – Wegfall der Zweijahresfrist – erreicht.

Gebotene und aus Vereinfachungsgründen sinnvolle vollständige Gleichbehandlung ist ausschließlich Sache des Gesetzgebers

Allein der Umstand, dass im Interesse der Vereinfachung und Vereinheitlichung des Verfahrensrechts eine vollständige Gleichbehandlung von Antrags- und Pflichtveranlagung wünschenswert ist, reicht für die Annahme der Verfassungswidrigkeit des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht aus.

Überprüfung einer verfassungskonformen Auslegung ist nicht erforderlich

Die Frage einer verfassungskonformen Auslegung dieser Norm stellt sich demnach nicht. Eine solche wäre nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes auch nicht zulässig.

...

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

Anmerkung

Wegfall der Zweijahresfrist im Rahmen der Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG

Die Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG galt in der jüngeren Vergangenheit stets als verlässliche Quelle für streitige Auseinandersetzungen. Kern des Streits war dabei die früher geltende Zweijahresfrist innerhalb der der Arbeitnehmer, der nicht unter den Katalog der Pflichtveranlagungen gem. § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 7 EStG fiel, den Antrag auf Durchführung der Steuerveranlagung zu stellen hatte. Versäumte der Arbeitnehmer diese Frist, durfte – so die alte Rechtslage – eine Steuerveranlagung nicht mehr durchgeführt werden und die Hoffnung auf Erstattung zu viel einbehaltener Lohnsteuer war dahin. Der BFH sah darin eine Ungleichbehandlung im Verhältnis zu Stpfl., die von Amts wegen zu veranlagen waren (BFH-Beschlüsse vom 22. Mai 2006 VI R 49/04, BFHE 213, 508, BStBl II 2006, 808; VI R 46/05, BFHE 213, 508, BStBl II 2006, 820) und rief das BVerfG an (BVerfG 2 BvL 55/06 und 2 BvL 56/06). Noch vor der Entscheidung des BVerfG hob der Gesetzgeber durch das JStG 2008 gleichsam im vorauseilenden Gehorsam die früher geltende Zweijahresfrist auf, und zwar rückwirkend ab 2005 (§ 52 Abs. 55j Satz 2 EStG n. F.). Für Zeiträume bis 2004 bleibt die Frist weiter bestehen, es sei denn, am 28. Dezember 2007 war über einen Antrag auf Veranlagung noch nicht bestandskräftig entschieden.

Weite Auslegung der rückwirkenden Übergangsregelung nach § 52 Abs. 52j EStG, ...

Auch die Übergangsregelung war Anlass für weitere Auseinandersetzungen. Fraglich war nämlich, ob nur diejenigen Stpfl. in den Genuss der rückwirkenden Gesetzesänderung kommen sollten, die am 28. Dezember 2007 ein offenes Einspruchs- oder Klageverfahren wegen Versäumung der früheren Frist hatten. Diesen zunächst von der Verwaltung eingenommenen Standpunkt teilte

der BFH nicht. Zwar – so der BFH – mag das die Vorstellung des Gesetzgebers gewesen sein, der mit der Anwendungsregelung für Fälle, in denen die bisherige Zweijahresfrist im Zeitpunkt der Gesetzesänderung bereits abgelaufen war, keine Anträge auf Durchführung der Veranlagung mehr ermöglichen wollte. Diese Absicht habe jedoch im Gesetz selbst keinen Niederschlag gefunden; der Wortlaut des § 52 Abs. 52j EStG sei insoweit eindeutig und der subjektive Wille der an der Gesetzgebung Beteiligten daher für die Auslegung ohne Bedeutung (BFH-Urteil vom 15. Januar 2009 VI R 23/08, BFH/NV 2009, 755; bestätigt durch BFH-Urteil vom 12. November 2009 VI R 1/09, BFHE 227, 97, BStBl II 2010, 406). Für den BFH war auch relevant, dass auf Grund der seit 2005 geänderten Rspr. zu der Vorschrift des § 46 Abs. 2 (Nr. 1 und 8) EStG und den darauf folgenden Reaktionen des Gesetzgebers vielfach zeitliche Zufälligkeiten darüber mitentscheidend waren, ob Anträge bzw. Klage auf Durchführung von Steuerveranlagungen erfolgreich sein konnten (vgl. Bergkemper, jurisPR-SteuerR 10/2010, Anm. 3). In Folge der Veröffentlichung im BStBl wendet nunmehr auch die FinVerw. die Grundsätze des BFH an (s. auch OFD Frankfurt, Rundverfügung vom 27. Mai 2010 S 2270 A – 11 – St 216, ESt-Kartei HE § 46 EStG Karte 2).

... allerdings nur soweit Verjährungsfristen nicht entgegenstehen

Selbstverständlich sind rückwirkende Steuerveranlagungen nur innerhalb der Verjährungsfristen zulässig. Darauf hat der BFH im Urteil vom 12. November 2009 VI R 1/09 (BFHE 227, 97, BStBl II 2010, 406) ausdrücklich hingewiesen, nachdem seine Ausführungen hierzu im Urteil vom 15. Januar 2009 VI R 23/08 (BFH/NV 2009, 755) zumindest Anlass zu Missverständnissen gab (s. auch Kulosa in Schmidt, EStG, 29. Aufl., § 46 Rz. 34).

Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO?

Fraglich bleibt jedoch – und dies war auch Gegenstand der Entscheidung des FG –, ob bei der Berechnung der Verjährungsfrist zu Gunsten der Stpfl. eine Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO zu berücksichtigen ist. Nach dieser Vorschrift beginnt die vierjährige Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) nicht bereits – gem. der Grundregel nach § 170 Abs. 1 AO – mit Ablauf des jeweiligen VZ, sondern erst mit Ablauf des Jahres in dem eine Steuererklärung eingereicht wird, spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres nach Ablauf des jeweiligen VZ. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO setzt nach seinem klaren Wortlaut allerdings voraus, dass der Stpfl. verpflichtet ist, eine Steuererklärung einzureichen. Und eine solche Verpflichtung besteht in Fällen der Antragsveranlagung gerade nicht.

Keine Anwendung der Anlaufhemmung nach Auffassung des FG

Dies war dann auch Anlass für das FG, eine Anwendung der Anlaufhemmung abzulehnen. Zugleich schließt sich das FG damit der Auffassung der FinVerw. an (R 46.2 Abs. 2 Satz 2 EStR 2008). Eine am allgemeinen Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG orientierte Benachteiligung der Antragsveranlagungen im Verhältnis zu den Fällen der Pflichtveranlagung schließt das FG ausdrücklich aus. Durch die unterschiedliche Interessenlage sei die unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt. Zudem sei davon auszugehen, dass angesichts der Vierjahresfrist nur noch ein verschwindend geringer Prozentsatz vorhanden sein dürfte, der innerhalb dieses zeitlichen Rahmens noch keine Steuererklärung abgegeben haben dürfte.

Konsequenzen für die Praxis

Es mag dahin stehen, ob der ausführlich begründeten Entscheidung des FG zuzustimmen ist oder nicht. Denn zum einen ist darauf hinzuweisen, dass die Kl. gegen die Entscheidung des FG Revision beim BFH eingelegt haben (VI R 53/10). Und zum anderen ist anzumerken, dass das FG Köln mit einer ebenfalls sehr ausführlich begründeten Entscheidung einen gegensätzlichen Standpunkt eingenommen hat (Urteil vom 3. Dezember 2008 11 K 4917/07, EFG 2009, 480). Nach Auffassung des FG Köln hätte die Außerachtlassung der Anlaufhemmung in den Fällen der Antragsveranlagung ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG zur Folge, denn beiden Gruppen, d. h. die pflicht- und antragsveranlagten Stpfl., befänden sich in einer vergleichbaren Situation. Die Unterschiede der beiden Gruppen rechtfertigten keine unterschiedliche Behandlung in der Frage der Anlaufhemmung. Diesen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG möchte das FG Köln durch verfassungskonforme Auslegung von § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO beheben. Weder die Entstehungsgeschichte, noch der Gesetzeszweck und der Wortlaut der Vorschrift stünden einer verfassungskonformen Auslegung entgegen. Gegen diese Entscheidung hatte die FinVerw. Revision eingelegt (Az. des BFH: VI R 2/09), diese dann aber überraschenderweise wieder zurückgenommen, wobei die Gründe für die Rücknahme der Revision nicht bekannt sind. Es bleibt also abzuwarten, ob der BFH im neuerlichen Revisionsverfahren der Auffassung des FG Baden-Württemberg folgt oder aber der Auffassung des FG Köln zuneigt und entweder – ebenso wie das FG Köln – eine verfassungskonforme Auslegung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO präferiert oder sich mit einer Vorlage erneut an das BVerfG wendet.

Abschließend noch Folgendes: In Fällen, in denen die Finanzbehörde am 28. Dezember 2007 über den ESt-Anspruch bereits durch bestandskräftigen Bescheid entschieden hat, vermag auch ein fristgerechter Antrag auf Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG keine erneute Entscheidung über den Anspruch herbeizuführen, da § 46 EStG keine Rechtsgrundlage für die Änderung bereits bestandskräftiger Steuerbescheide enthält. Zu prüfen bleibt allerdings, ob eine Änderung nach den Vorschriften der AO in Betracht kommt.

– Richter am FG Dr. Norbert Lemaire –

Einkommensteuer
Doppelbesteuerungsabkommen

701 Berücksichtigung von Verlusten aus Vermietung eines Ferienhauses im Ausland bei der Besteuerung im Inland

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 5. Mai 2010 5 K 2408/08 – rechtskräftig.

Nach dem DBA-Frankreich unterliegen negative Einkünfte aus der Vermietung eines Ferienhauses in Frankreich der Besteuerung in Frankreich. Dies unterliegt keinen gemeinschaftsrechtlichen Bedenken, da die Verluste in Frankreich berücksichtigt werden können.

DBA-Frankreich; EG Art. 3 Abs. 4; Code Generale des Impôts (CGI) Art. 56; EStG § 2a.

Streitig ist, ob die Verluste der Kl. aus der Vermietung ihres Ferienhauses in Frankreich bei ihrer Einkommensbesteuerung im Inland (Bundesrepublik Deutschland) einkommensmindernd zu berücksichtigen sind.

Die Kl. erwarben am 30. Januar 1999 ein in Tsur Mer (Frankreich) belegenes unbebautes Grundstück, das ab 2004 mit einem Ferienhaus bebaut wurde. Im Rahmen ihrer ESt-Veranlagungen im Inland machten sie in den Streitjahren 2004 und 2005 Verluste aus der Vermietung des zeitweise auch eigengenutzten Hauses geltend und beriefen sich auf die Rspr. des EuGH (Urteile vom 21. Februar 2006 Rs. C-152/03 Ritter-Coulais gegen FA Germersheim, EuGHE I 2006, 1711; vom 13. Dezember 2005 Rs. C-446/03 Marks & Spencer, EuGHE I 2005, 10837).

Der Bekl. stellte lediglich die zum Schluss des VZ 2004 und 2005 jeweils verbleibenden negativen Einkünfte aus VuV nach § 2a Abs. 1 EStG (in der damals geltenden Fassung) für Zwecke des Progressionsvorbehalts fest. Eine Berücksichtigung der Verluste schon im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens lehnte der Bekl. ab.

Dagegen legten die Kl. erfolglos Einspruch ein.

Im Klageverfahren erklärte der Bekl., die Verluste aus VuV des in Frankreich belegenen Hausgrundstücks seien nicht – wie beantragt – mit inländischen Einkünften ausgleichsfähig, sondern bei der Festsetzung des Steuersatzes (§ 32b EStG) für 2004 und 2005 mit einzubeziehen, da Frankreich auf Grund des DBA das Besteuerungsrecht bei Vermietungseinkünften zustehe. Deutschland behalte sich den Einbezug der Einkünfte im Progressionsvorbehalt vor. Deshalb sei beabsichtigt, die ESt-Festsetzung 2004 und 2005 dahin gehend zu ändern, dass ein negativer Progressionsvorbehalt Berücksichtigung finde und die ESt-Festsetzungen gem. § 165 Abs. 1 AO für vorläufig zu erklären, weil zurzeit die Überschusserzielungsabsicht nicht abschließend beurteilt werden könne. Die wegen gesonderter Feststellung nach § 2a EStG erlassenen Bescheide 2004 und 2005 würden aufgehoben.

Mit Schreiben vom 18. Januar 2010 führte der Bekl. ergänzend aus, der Aufforderung der EU-Kommission, die Verlustabzugs- und Ausgleichsbeschränkung gem. § 2a Abs. 1 EStG mit den Prinzipien der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit des EG-Vertrages in Einklang zu bringen, habe der Gesetzgeber durch das Jahressteuergesetz 2009 Rechnung getragen. Ein nur eingeschränkter Verlustausgleich sei danach auf negative Einkünfte mit Bezug auf die Mitgliedsstaaten der EU oder des EWR nicht mehr anzuwenden. Insoweit sei die nationale Regelung angepasst worden. Der Umstand, dass durch das Jahressteuergesetz 2009 § 2a Abs. 1 und 2 EStG neu geregelt sei, habe allerdings keine Änderung der im Rahmen des DBA mit Frankreich getroffenen zwischenstaatlichen Vereinbarungen zur Folge. Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber durch die Neuregelung der Vorschrift eine Grundlage für ein anderweitiges Abkommensverständnis habe schaffen wollen, seien nicht erkennbar.

Aus den Gründen:

Die Klage ist unbegründet.

Der ESt-Bescheid für 2004 vom 15. März 2006 und der ESt-Bescheid für 2005 vom 16. März 2007 – beide in Gestalt der jeweiligen Einspruchsentscheidung vom 22. September 2008 – sind nicht zu beanstanden, da der Bekl. die geltend gemachten Verluste aus VuV des Ferienhauses der Kl. in Frankreich zu Recht bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nicht berücksichtigt hat.

Progressionsvorbehalt nicht im Streit

Zur Klarstellung weist das Gericht darauf hin, dass die Berücksichtigung dieser Verluste im Rahmen des (negativen) Progressionsvorbehalts (§ 32b EStG) nicht im Streit ist, da

der Bekl. die entsprechende Änderung der ESt-Festsetzungen (2004 und 2005) bereits zugesagt hat und die Kl. insoweit keine Klageanträge gestellt haben.

Nach DBA-Frankreich Besteuerung in Frankreich

Nach Art. 3 Abs. 4 DBA-Frankreich können Einkünfte aus VuV aus unbeweglichem Vermögen, nur in dem Staat besteuert werden, in dem dieses Vermögen belegen ist (Freistellungsmethode). Dabei sind nach der sog. Symmetriethese unter dem Begriff „Einkünfte“ nicht nur positive, sondern auch negative Einkünfte – also Verluste – zu verstehen (EuGH-Urteil vom 21. Februar 2006 Rs. C-152/03 Ritter-Coulais, EuGHE I 2006, 1711).

Die von den Kl. geltend gemachten Verluste aus VuV ihres Ferienhauses in Frankreich unterliegen somit nach dem DBA-Frankreich der Besteuerung in Frankreich.

Keine gemeinschaftsrechtlichen Bedenken

Die Regelung in Art. 3 Abs. 4 DBA-Frankreich begegnet auch mit Rücksicht auf das EuGH-Urteil vom 15. Mai 2008 Rs. C-414/06 Lidl Belgium (EuGHE I 2008, 3601) oder das EuGH-Urteil vom 13. Dezember 2005 Rs. C-446/03 Marks & Spencer (EuGHE I 2005, 10837) keinen gemeinschaftsrechtlichen Bedenken. Denn der EuGH bejahte in beiden Verfahren einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nur für den Fall, dass jetzt und künftig keine Möglichkeit bestehe, dass die Verluste in dem Staat, dem nach dem DBA das Besteuerungsrecht zustehe, berücksichtigt werden könnten. Auch in dem EuGH-Urteil vom 13. Dezember 2005 Rs. C-446/03 Marks & Spencer (EuGHE I 2005, 10837), auf das sich die Kl. zur Begründung ihrer Rechtsauffassung mehrfach berufen haben, hat der EuGH dies ausdrücklich in den Tenor seiner Entscheidung aufgenommen und wie folgt entschieden (Hervorhebung durch das erkennende Gericht):

„Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Große Kammer) für Recht erkannt:

Die Art. 43 EG und 48 EG stehen beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die es einer gebietsansässigen Muttergesellschaft allgemein verwehrt, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste abzuziehen, die einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft dort entstanden sind, während sie einen solchen Abzug für Verluste einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft zulässt. Es verstößt jedoch gegen die Art. 43 EG und 48 EG, der gebietsansässigen Muttergesellschaft eine solche Möglichkeit dann zu verwehren, wenn die gebietsfremde Tochtergesellschaft die im Staat ihres Sitzes für den von dem Abzugsantrag erfassten Steuerzeitraum sowie frühere Steuerzeiträume vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat, ggf. durch Übertragung dieser Verluste auf einen Dritten oder ihre Verrechnung mit Gewinnen, die die Tochtergesellschaft in früheren Zeiträumen erwirtschaftet hat, und wenn keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für künftige Zeiträume von ihr selbst oder von einem Dritten, insbesondere im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, berücksichtigt werden.“

Verstoß gegen Kapitalverkehrsfreiheit?

Vor diesem Hintergrund wird man zwar auch einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG), die bei Einkünften aus VuV die einschlägige Grundfreiheit ist (so EuGH-Urteil vom 21. Februar 2006 Rs. C-152/03 Ritter-Coulais, EuGHE I 2006, 1711) annehmen müssen, wenn jetzt und künftig keine Möglichkeit besteht, dass Verluste aus VuV in dem Staat, dem nach dem DBA das Besteuerungsrecht zusteht, berücksichtigt werden können.

Verluste in Frankreich berücksichtigungsfähig

Nach dem in Frankreich geltenden Allgemeinen Steuer-gesetzbuch (Code Generale des Impôts – CGI) besteht hin-gegen die Möglichkeit, dass die Verluste der Kl. aus VuV künftig berücksichtigt werden können:

Regelungen im französischen Steuerrecht

Nach französischem Steuerrecht erzielen natürliche Per-sonen, bei denen der Grundbesitz – wie beim Kl. – kein BV darstellt, Einkünfte aus Grundbesitz (revenus fonciers) i. S. des Art. 14 CGI, die als Überschuss der Einnahmen über die WK ermittelt werden (Vgl. Art. 28 CGI) und der ESt (impôt sur le revenu) in Frankreich gem. Art. 197 und Art. 197-A CGI unterliegen. Die Einnahmen, die der Stpfl. aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz erzielt, sind von diesem zu ermitteln und zu erklären (Vgl. Art. 170 bis 173 CGI sowie Ann. III Art. 42 bis 46 CGI bzw. Art. 221 bis 223 CGI). Dem Stpfl. werden die tatsächlichen Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz bei der Er-mittlung des zu versteuernden Einkommens zugerechnet (Vgl. Art. 14, 28 CGI bzw. Art. 34, 36 CGI). Bei der Ermittlung des Gewinns als Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben sind als WK alle Ausgaben zu berücksichtigen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus VuV stehen und dem Erwerb, der Sicherung und der Erhaltung der Einnahmen dienen (Vgl. Art. 13, 28 CGI). Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaf-fung, Herstellung, Instandhaltung und Erweiterung von Grundbesitz können unter den allgemeinen Voraussetzun-gen zum Werbungskostenabzug gewinnmindernd berücksichtig werden, wenn die Kreditaufnahme im wirtschaft-lichen Zusammenhang mit den jeweiligen Einnahmen steht und bei BA insbesondere eine betriebliche Veranlassung für die Zinsaufwendungen gegeben ist (Vgl. Art. 31-I-10-d) CGI; Art. 36, 38 CGI und Art. 39-5-d) CGI). Verluste, die im Rahmen der Einkünfte aus Grundbesitz (Art. 14 CGI) an-fallen, können – sofern sie nicht aus Finanzierungskosten stammen – bis zu einem jährlichen Betrag von 10 700 € mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet wer-den. Sofern die anderen Einkünfte – wie im vorliegenden Fall – nicht ausreichen, um die Verluste aus Grundbesitz zu kompensieren, können sie bis zu fünf Jahre vorgetragen werden. Finanzierungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus Grundbesitz können ausschließlich mit po-sitiven Einkünften aus Grundbesitz der nächsten zehn Jah-re verrechnet werden. Gleiches gilt für die sonstigen nicht anrechenbaren Verluste über 10 700 € welche jedoch gem. Art. 156-I-3º CGI seit 1996 zehn Jahre vorgetragen werden können. Verluste, die somit 10 700 € übersteigen, können ausdrücklich nur mit Gewinnen aus Grundbesitz ausge-glichen werden; ein Ausgleich mit anderen Einkunftsarten ist nicht vorgesehen.

Auch beschränkt Stpfl., die Einkünfte aus Grundbesitz erzielen, werden gem. Art. 170 Nr. 2 i. V. m. Art. 170 Nr. 1 CGI bzw. Art. 221 bis 223 CGI zur ESt bzw. KSt veranlagt. Bei beschränkt Stpfl. werden die Einkünfte aus Grundbe-sitz (Art. 14 CGI) als inländische Einkünfte bei der Be-steuerung erfasst. Es ergeben sich dabei weder bei der Ermittlung der Einnahmen noch bei der Ermittlung der Ausgaben, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit in-ländischen Einkünften stehen, Unterschiede im Hinblick auf die Besteuerung von Einkünften aus Grundbesitz bei unbeschränkt Stpfl. (Vgl. Art. 164-A ff. CGI).

Nach dem in Frankreich geltenden CGI besteht somit die Möglichkeit, dass die Verluste der Kl. aus VuV künftig be-rücksichtigt werden können.

Kein Vergleich mit inländischen Steuervorschriften

Ob und ggf. in welchem Umfang die Verlustberücksich-tigung nach französischem Steuerrecht gegenüber der Verlustberücksichtigung nach deutschem Steuerrecht von Nachteil ist, bedarf keiner Prüfung. Denn der EuGH hat in

seinem Urteil vom 23. Oktober 2008 Rs. C-157/07 Kranken-heim Ruhesitz am Wannsee – Seniorenheimstatt (EuGHE I 2008, 8061) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass man-gels gemeinschaftlicher Vereinheitlichungs- oder Harmo-nisierungsmaßnahmen ein Mitgliedstaat für die Zwecke seines eigenen Steuerrechts nicht verpflichtet sein kann, die evtl. ungünstigen Auswirkungen der Besonderheiten einer Regelung eines anderen Staates zu berücksichti-gen. Nach Auffassung des EuGH beinhaltet die Nieder-lassungsfreiheit nämlich nicht die Verpflichtung eines Mit-gliedstaats, seine Steuervorschriften auf diejenigen eines anderen Mitgliedstaates abzustimmen, um in allen Situa-tionen eine Besteuerung zu gewährleisten, die jede Un-gleichheit, die sich aus den nationalen Steuerregelungen ergibt, beseitigt. Dies gilt für die Kapitalverkehrsfreiheit in gleicher Weise.

Die Kl. können die geltend gemachten Verluste aus VuV ihrer Immobilie in Frankreich somit im Rahmen ihrer Besteuerung in Frankreich geltend machen. Damit ist es auch aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen nicht geboten, diese Verluste bei der Ermittlung des im Inland (Deutsch-land) zu versteuernden Einkommens zu berücksichtigen.

Keine Verlustberücksichtigung nach der Neufassung des § 2a EStG

Etwas anderes ergibt sich auch nicht mit Rücksicht darauf, dass § 2a EStG, der die Berücksichtigung negativer Ein-künfte mit Bezug zu ausländischen Staaten zum Inhalt hat, durch das Jahressteuergesetz 2009 (vom 19. Dezember 2008, BStBl I 2009, 74) geändert worden ist. Die Neufas-sung ist zwar nach § 52 Abs. 3 EStG auch im vorliegenden Fall anwendbar, da die streitige ESt für 2004 und 2005 noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist. Nach der Neuregelung des § 2a EStG finden die Regelungen über den (beschränkten) Verlustausgleich und -abzug jedoch nur noch Anwendung bei Tatbeständen mit Drittstaatenbe-zug, nicht hingegen bei EU-/EWR-Staaten wie Frankreich (§ 2a Abs. 2a Satz 1 Nr. 1 EStG).

Künftig auch kein Progressionsvorbehalt

Insoweit greift künftig übrigens auch kein negativer oder positiver Progressionsvorbehalt mehr. Denn nach der Neu-regelung des § 32b Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG, die erstmals für den VZ 2008 anwendbar ist (§ 52 Abs. 43a Satz 2), wer-den Einkünfte, die nach einem DBA steuerfrei sind, im Rahmen des (negativen oder positiven) Progressionsvor-behalts nur noch bei Tatbeständen mit Drittstaatenbezug berücksichtigt, nicht hingegen bei EU-/EWR-Staaten wie Frankreich.

Die Revision wurde nicht zugelassen.

Einkommensteuer
Grundgesetz

702 Regelmäßige Arbeitsstätte im Rahmen eines Vollzeitstudiums

Finanzgericht Köln, Urteil vom 28. April 2010 7 K 2486/09 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 44/10).

1. Bei einem herkömmlichen Vollzeitstudium (Zweitstu-dium) stellt die Universität zumindest dann eine regelmä-ßige Arbeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG dar, wenn das Studium auf mehrere Jahre angelegt ist und die Universität während der Semesterzeiten nahezu täglich aufgesucht wird.

2. Die Situation eines Vollzeitstudenten unterscheidet sich insoweit erheblich von der eines vollbeschäftigten Arbeitnehmers, der eine vorübergehende berufliche Bildungsmaßnahme durchführt (BFH-Urteil vom 10. April 2008 VI R 66/05, BFHE 221, 35, BStBl II 2008, 825), weil der Vollzeitstudent neben der Hochschule keine Arbeitsstätte im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses hat, auf die er sich einrichten muss.

EStG § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 3; GG Art. 3.

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Kosten der Klin. für Fahrten zur Hochschule im Rahmen eines Zweitstudiums mit der Pendlerpauschale oder nach Dienstreisegrundsätzen als vorweggenommene WK zu berücksichtigen sind.

Die Klin. hatte im Streitjahr keine Einkünfte. Sie beendete im Jahr 1995 ein Hochschulstudium als Diplom-Sozialpädagogin. Der Studienabschluss qualifizierte sie i. V. m. einem weiteren Fach auch für eine Lehramtsstätigkeit an Berufskollegs. Nachdem die Klin. Anfang 2005 arbeitslos geworden war, begann sie im April 2005 ein Studium bei der Hochschule in P, Studiengang Lehramt an Berufskollegs/Fach H, das sie im Wesentlichen im Sommer 2009 beendete. Nach dem Abschluss des Hochschulstudiums wollte die Klin. an einer Berufsschule als Lehrerin für Sozialpädagogik und H tätig werden. Die Klin. war im Streitjahr insgesamt an 157 Tagen an der Hochschule in P anwesend. Im Rahmen ihrer Est-Erklärung für das Streitjahr machte sie in Bezug auf ihr Studium u. a. Kosten für Fahrten zur Hochschule P als (vorweggenommene) WK geltend. Die Fahrtkosten ermittelte sie nach Dienstreisegrundsätzen indem sie pro gefahrenem Kilometer 0,30 € ansetzte.

Der Bekl. berücksichtigte die Fahrtkosten zur Hochschule lediglich im Rahmen der Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Aus den Gründeu:

Die Klage ist im Streitpunkt unbegründet.

Der Bekl. hat zutreffend die Fahrtkosten für die Fahrten der Klin. von ihrer Wohnung zur Hochschule in P als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte behandelt und der Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG unterworfen.

Fahrtkosten im Rahmen des Zweitstudiums stellen nach mittlerweile gefestigter BFH-Rspr. vorweggenommene WK dar

Bei den geltend gemachten Aufwendungen der Klin. im Zusammenhang mit ihrem Studium bei der Schule P handelt es sich um (vorweggenommene) WK i. S. von § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG für künftige Einnahmen der Klin. aus nicht-selbstständiger Tätigkeit gem. § 19 EStG.

Nach mittlerweile gefestigter Rspr. des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, können Aufwendungen für eine Bildungsmaßnahme WK sein, sofern sie beruflich veranlasst sind. Die Anerkennung vorab entstandener WK setzt dabei voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Hiervon ausgehend stellen die Kosten der Klin. im Zusammenhang mit ihrem Studium an der Hochschule P vorab entstandene WK dar. Es besteht ein hinreichend klarer Zusammenhang dieser Ausgaben mit späteren Einnahmen aus der angestrebten Tätigkeit der Klin. als Berufsschullehrerin. Das Hochschulstudium dient dazu, die bereits abgeschlossene Ausbildung zur Diplom-Sozialpädagogin zu ergänzen und der Klin. im Rahmen einer Tätigkeit als Berufsschullehrerin ein zweites Lehrfach und somit bessere Einstellungs- und Erwerbsvoraussetzungen zu sichern. Da diese Weiterbildungsmaßnahme auf die Erzielung von Ein-

nahmen gerichtet war, sind hiermit im Zusammenhang stehende Aufwendungen dem Grunde nach als vorab entstandene WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar.

Die Abziehbarkeit der Aufwendungen scheitert im Streitfall auch nicht an der mit dem Gesetz zur Änderung der AO und weiterer Gesetze vom 21. Juli 2004 (BStBl I 2005, 343) in Kraft getretenen Bestimmung des § 12 Nr. 5 EStG. Diese Regelung schließt lediglich den Abzug von beruflich veranlassten Kosten für ein sogenanntes Erststudium oder für eine erstmalige Berufsausbildung aus, soweit diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden.

Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Hochschule können nur im Rahmen der Entfernungspauschale berücksichtigt werden

Die Kosten der Klin. für ihre Fahrten zwischen ihrer Wohnung und der Hochschule in P können im Streitfall allerdings nicht unbeschränkt, sondern lediglich nach Maßgabe der sog. Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG berücksichtigt werden.

Als (vorweggenommene) WK i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind grundsätzlich sämtliche Aufwendungen zu berücksichtigen, die der Klin. im Rahmen der beruflichen Bildungsmaßnahme an der Schule P entstehen. Hierzu gehören auch Fahrt- bzw. Mobilitätskosten (vgl. u. a. BFH-Urteil vom 10. April 2008 VI R 66/05, BFHE 223, 35, BStBl II 2008, 825; BFH-Beschluss vom 10. Januar 2008 VI R 17/07, BFHE 219, 358, BStBl II 2008, 234). Der Gesetzgeber hat sich im Interesse der verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Lastengleichheit dafür entschieden, im Est-Recht die objektive finanzielle Leistungsfähigkeit nach dem Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den beruflichen Erwerbsaufwendungen andererseits zu bemessen (objektives Nettoprinzip). Auch Kosten für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind nach Auffassung des BFH beruflich veranlasst und damit Erwerbsaufwendungen (vgl. Vorlagebeschluss vom 10. Januar 2008 VI R 17/07, BFHE 219, 358, BStBl II 2008, 234).

Einschränkung des objektiven Nettoprinzips durch Entfernungspauschale nur bei auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegter Arbeitsstätte gerechtfertigt

Das objektive Nettoprinzip erfährt allerdings durch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG insoweit eine Einschränkung, als die Fahrtkosten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte nicht im tatsächlichen Umfang steuerlich abziehbar sind, sondern nur nach Maßgabe einer Entfernungspauschale. Diese Begrenzung ist nach ständiger Rspr. des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, sachlich gerechtfertigt (vgl. u. a. Urteile vom 10. April 2008 VI R 66/05, BFHE 223, 35, BStBl II 2008, 825; vom 11. Mai 2005 VI R 7/02, BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782). Liegt eine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, so kann sich der Arbeitnehmer in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Dies kann etwa durch Bildung von Fahrgemeinschaften und Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel und ggf. durch eine entsprechende Wohnsitznahme geschehen. Für diesen Grundfall erweist sich die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip (vgl. BFH-Urteile vom 10. April 2008 VI R 66/05, BFHE 223, 35, BStBl II 2008, 825; vom 11. Mai 2005 VI R 7/02, BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782).

Liegt jedoch keine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, auf die sich der Arbeitnehmer typischerweise in der aufgezeigten Weise einstellen kann, ist eine Durchbrechung der Abziehbarkeit beruflich veranlasster Mobilitätskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sachlich nicht gerechtfertigt. Dies gilt nach

mittlerweile gefestigter Rspr. des BFH zum einen für Auswärtstätigkeiten (vgl. Urteile vom 11. Mai 2005 VI R 7/02, BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782; vom 11. Mai 2005 VI R 70/03, BFHE 209, 508, BStBl II 2005, 785) und u. a. auch dann, wenn ein vollbeschäftigter Arbeitnehmer mit regelmäßiger Arbeitsstätte eine zeitlich befristete bzw. nicht auf Dauer angelegte Bildungseinrichtung an einem anderen Ort aufsucht. Ein solcher Arbeitnehmer hat typischerweise nicht die vorbezeichneten Möglichkeiten, seine Wegekosten gering zu halten (vgl. BFH-Urteil vom 10. April 2008 VI R 66/05, BFHE 223, 35, BStBl II 2008, 825; vom 22. Oktober 2009 III R 101/07, BFH/NV 2010, 200). Keine Einschränkung des Anwendungsbereiches der Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ergibt sich aber dort, wo ein Arbeitgeber im Rahmen eines zeitlich befristeten Vertrages seine regelmäßige Arbeitsstätte aufsucht.

Annahme einer regelmäßigen Arbeitsstätte setzt nicht zwingend arbeitgebereigene Einrichtung oder das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses voraus

Unter einer regelmäßigen Arbeitsstätte gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG, auf die sich der Arbeitnehmer in diesem Sinne einstellen kann, ist dabei jede ortsfeste, dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers zu verstehen, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d. h. fortdauernd und immer wieder aufsucht. Dies ist regelmäßig der Betrieb des Arbeitgebers oder ein Zweitbetrieb (vgl. BFH-Urteile vom 9. Juli 2009 VI R 21/08, BFHE 225, 449, BStBl II 2009, 822 m. w. N.; vom 9. Juli 2009 VI R 42/08, BFH/NV 2009, 1806). Diese Rspr. des BFH bedeutet aber nach Ansicht des Senats nicht, dass damit alle nicht arbeitgebereigenen Einrichtungen keine regelmäßigen Arbeitsstätten i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG sein können. Denn der BFH führt in seinen Urteilen lediglich aus, dass es sich bei einer regelmäßigen Arbeitsstätte i. d. R. um einen Betrieb oder eine ortsfeste Betriebsstätte des Arbeitgebers handelt. Es verbleiben daher vom Regelfall abweichende Konstellationen (vgl. FG Köln, Urteil vom 18. März 2010 11 K 2225/09, StEd 2010, 308). Solche liegen u. a. dann vor, wenn es um die Beurteilung von Fahrtkosten für eine Bildungsmaßnahme im Rahmen vorweggenommener WK bzw. BA handelt.

Mit der generellen Eröffnung des Anwendungsbereichs des § 9 EStG für Studiumskosten wurde insoweit auch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG einschlägig

Seitdem der BFH seine Rspr. geändert hat und Aufwendungen für eine Bildungsmaßnahme grundsätzlich gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als (vorweg) abziehbare Erwerbsaufwendungen anerkennt, geht er auch davon aus, dass die an eine regelmäßige Arbeitsstätte anknüpfenden Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG in diesem Rahmen zum Zuge kommen können. Hat er bis dahin noch die Auffassung vertreten, dass eine regelmäßige Arbeitsstätte nur bei bezahlter Arbeit in Betracht kommt (vgl. BFH-Urteil vom 23. August 1979 VI R 87/78, BFHE 128, 472, BStBl II 1979, 773), so hält er mit der generellen Eröffnung des Anwendungsbereichs des § 9 EStG für vorweggenommene WK im Rahmen eines Studiums u. a. auch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG für einschlägig. Dem steht nicht entgegen, dass dort von „Arbeitsstätte“ (und nicht von Ausbildungsstätte) die Rede ist. Das Wortbestandteil „Arbeit“ lässt sich nach seinem natürlichen Wortsinn auf den Erwerb von Kenntnissen und Fähigkeiten übertragen, wie sie mit einem Studium verbunden sind, zumal, wenn ein Studium zu beurteilen ist, das dem Erzielen von Einnahmen dient. Beleg hierfür ist auch, dass Begriffe wie Arbeitsmittel oder Arbeitszimmer sprachlich ohne Weiteres im Zusammenhang mit einem Studium verwendet werden.

Entsprechendes gilt für den Begriff „Arbeitnehmer“ (und nicht „Auszubildender“), mit dem der Bezug der späteren

beruflichen Verwendung des beim Studium Gelernten zum Ausdruck kommt. Hinzu kommt außerdem, dass die typisierende Fahrtkostenregelung durch die Verweisungsvorschrift des § 9 Abs. 3 EStG bei allen Einkunftsarten Anwendung findet, der Begriff des Arbeitnehmers insofern also nur beispielhaft zu verstehen ist.

Schließlich entspricht es der mit § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG bezweckten Typisierung und Verwaltungsvereinfachung, die Vorschrift auf Fahrten zu solchen Orten anzuwenden, die den Betätigungsmittelpunkt des Stpfl. darstellen. Aus diesem Grund hat der BFH die Regelung auch beim Kindergeld im Rahmen des ausbildungsbedingten Mehraufwands (§ 32 Abs. 4 Satz 5 EStG) berücksichtigt (vgl. Urteile vom 29. April 2003 VI R 86/99, BFHE 202, 299, BStBl II 2003, 749 m. w. N.; vom 22. Juli 2003 VI R 190/97, BFHE 203, 111, BStBl II 2004, 886).

Keine Einschränkung dieser Grundsätze durch neuere BFH-Rspr. zur Ermittlung der Fahrtkosten bei vorübergehenden Bildungsmaßnahmen im Rahmen eines Arbeits- oder Beamtenverhältnisses

Diese Rspr. hat der BFH in den von den Kl. herangezogenen neueren Entscheidungen noch einmal ausdrücklich bestätigt und grundsätzlich daran festgehalten, dass auch eine Ausbildungsstätte regelmäßige Arbeitsstätte sein kann (vgl. hierzu auch Bergkemper, JurisPR-SteuerR 28/2008, Rz. 1). Er hat diese Rspr. lediglich zu den Fällen abgegrenzt, in denen ein vollbeschäftigter Arbeitnehmer mit regelmäßiger Arbeitsstätte eine längerfristige, jedoch vorübergehende berufliche Bildungsmaßnahme durchführt. In diesen Fällen wird der Veranstaltungsort, an dem die Bildungsmaßnahme stattfindet, grundsätzlich nicht zu einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG. Der Arbeitnehmer, der in Vollbeschäftigung regelmäßig seine Arbeitsstätte bei seinem Arbeitnehmer aufzusuchen hat, kann sich nämlich nicht i. S. der Typisierung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG in Bezug auf seine Fortbildungsstätte einrichten und die Wegekosten gering halten (vgl. BFH-Urteil vom 10. April 2008 VI R 66/05, BFHE 223, 35, BStBl II 2008, 825). In diesem Sinne hat der BFH auch entschieden, dass ein Rechtspflegeranwärter, der vorübergehend an eine Fachhochschule abgeordnet ist, dort keine regelmäßige Arbeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG unterhält. Auch dieser Arbeitnehmer, der an seiner Stammdienststelle eine regelmäßige Arbeitsstätte innehat, könne sich schon dem Grunde nach nicht gleichzeitig auch auf eine (weitere) regelmäßige Arbeitsstätte an der Fortbildungsstätte kostenmäßig einrichten (vgl. BFH-Urteil vom 22. Oktober 2009 III R 101/07, BFH/NV 2010, 200).

Bei einem Vollzeitstudium ist daher nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen, wo eine regelmäßige Arbeitsstätte vorliegt

Hiervon ausgehend ist bei einem aus Erwerbszwecken absolvierten Vollzeitstudium nach allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden, ob bzw. wo eine regelmäßige Arbeitsstätte vorliegt. Regelmäßige Arbeitsstätte ist dabei der ortsgewundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Stpfl. (vgl. BFH-Urteile vom 29. April 2003 VI R 86/99, BFHE 202, 299, BStBl II 2003, 749; vom 11. Mai 2005 VI R 25/04, BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791; R 9.4 LStR 2008). Dies kann bei einem herkömmlichen Studium die Universität, bei einem Fernstudium aber auch die Wohnung des Stpfl. sein, wenn er seinem Studium im Wesentlichen zu Hause nachgeht. Im Übrigen kann ein Studium aber auch an ständig wechselnden Einsatzstellen absolviert werden (vgl. vgl. BFH-Urteile vom 29. April 2003 VI R 86/99, BFHE 202, 299, BStBl II 2003, 749; vom 4. Mai 1990 VI R 144/85, BFHE 160, 532, BStBl II 1990, 856 m. w. N.; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20. Februar 2006 5 K 2443/04, EFG 2006, 1044).

Nach den Vorgaben der neueren BFH-Rspr. kommt es entscheidend darauf an, ob es sich bei der Hochschule P für die Klin. um eine ortsfeste dauerhafte Einrichtung handelt, an der sie ihre Studien betreibt und die sie nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d. h. fortdauernd und immer wieder aufsucht (vgl. Urteil vom 9. Juli 2009 VI R 21/08, BStBl II 2009, 822 m. w. N.). Das nachhaltige Aufsuchen durch den Arbeitnehmer erfordert allerdings weder eine bestimmte Häufigkeit noch eine bestimmte Intensität der Aufenthalte (vgl. FG München, Urteil vom 18. August 2009 2 K 4031/06, EFG 2009, 2014). Diese Voraussetzung kann insbesondere auch dann vorliegen, wenn ein Arbeitnehmer im Kalenderjahr durchschnittlich weniger als an einem Arbeitstag je Arbeitswoche an der Arbeitsstätte anwesend ist (vgl. BFH-Urteil vom 5. August 2004 VI R 40/03, BFHE 207, 225, BStBl II 2004, 1074). Entscheidend sind insoweit die konkreten Umstände des Einzelfalles, d. h. wann die Klin. wo ihren Studien nachgegangen ist. Anhaltspunkt für die Bejahung eines Tätigkeitsmittelpunktes kann dabei neben der Dauer der dort ausgeübten Studien und dem Umstand, dass an diesen Ort immer wieder zurückgekehrt wird, die mit den Vorstellungen der Beteiligten übereinstimmende Verkehrsanschauung sein (vgl. BFH-Urteil vom 4. Mai 1990 VI R 144/85, BFHE 160, 532, BStBl II 1990, 856).

Klin. suchte Hochschule im Streitfall dauerhaft und nachhaltig auf

Hiervon ausgehend hat der Bekl. im Streitfall zu Recht die Hochschule P als regelmäßige Arbeitsstätte der Klin. angesehen und Fahrtkosten nur im Rahmen der Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG berücksichtigt.

Die Klin. begann das Studium im Sommersemester 2005 und schloss es im Sommersemester 2009 ab. Das Studium war auf vier Jahre und somit auf eine erhebliche Dauer angelegt. Im Rahmen dieses Studiums suchte die Klin. die Schule nicht nur gelegentlich, sondern nachhaltig, fortdauernd und immer wieder auf. Nach der im Klageverfahren vorgelegten Auflistung war die Klin. im Streitjahr insgesamt 157 Tage an der Hochschule P. Im Rahmen des Wintersemesters war sie in der Zeit vom 2. Januar bis zum 8. Februar 2006 insgesamt an 28 Tagen an der Schule anwesend. In der vorlesungsfreien Zeit vom 9. Februar bis zum 5. März 2006 war sie immerhin noch jeweils drei Tage in der Woche an der Schule anwesend. Im Sommersemester vom 3. April bis zum 14. Juli 2006 war sie insgesamt 70 Tage (14 Wochen à fünf Tage) an der Schule und im Wintersemester vom 16. Oktober bis zum 22. Dezember 2006 war sie an 40 Tagen (10 Wochen à vier Tage) an der Hochschule anwesend. Dazwischen war sie immer mal wieder einzelne Tage zum Training oder zur Abnahme von Prüfungen an der Schule.

Gerade die nahezu tägliche Anwesenheit an der Schule während der Semesterzeiten macht deutlich, dass es sich bei der Hochschule um den ortsgebundenen Mittelpunkt der dauerhaft angelegten Studien der Klin. handelte. Sie ging in dem Streitjahr einem „herkömmlichen“ Präsenzstudium an einer Universität nach, bei dem auch nach der allgemeinen Verkehrsanschauung die Hochschule den Tätigkeitsmittelpunkt und die alleinige regelmäßige Arbeitsstätte darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 29. April 2003 VI R 86/99, BFHE 202, 299, BStBl II 2003, 749; vgl. hierzu auch von Bornhaupt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz. B 331 f., F 30). Die von den Kl. (hilfsweise) als weitere regelmäßigen Arbeitsstätten geltend gemachten Orte (... , heimischer Schreibtisch) treten demgegenüber in den Hintergrund, weil die Klin. ihren Studien im Wesentlichen an der Hochschule nachging (vgl. auch von Bornhaupt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz. F 30). Diese Orte stellen neben der Hochschule keine (weiteren) regelmäßigen Arbeitsstätten i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG dar.

Im Übrigen würde die Beurteilung des „heimischen Schreibtisches“ als weitere regelmäßige Arbeitsstätte nicht dazu führen, dass die Kosten für die Fahrten von der Wohnung der Klin. zur Schule unbeschränkt nach Dienstreisegrundsätzen steuerlich absetzbar wären. Für die Frage des begrenzten oder unbegrenzten Fahrtkostenabzugs ist ein häusliches Arbeitszimmer nämlich als Teil der Wohnung zu behandeln. Es stellt keine selbständige Arbeits- oder Beschäftigungsstätte dar. Auch eine vom häuslichen Arbeitszimmer aus angetretene Fahrt würde in Bezug auf die Anwendung der Entfernungspauschale als Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte beurteilt werden (st. BFH-Rspr., vgl. BFH-Urteile vom 27. Oktober 1993 I R 99/92, BFH/NV 1994, 701; vom 19. September 1990 X R 44/89, BFHE 162, 77, BStBl II 1991, 97; vom 19. September 1990 X R 110/88, BFHE 162, 82, BStBl II 1991, 208 m. w. N.).

Die Klin. hat im Streitjahr während der Semesterzeiten die Schule täglich oder zumindest nahezu täglich und somit ebenso regelmäßig und fortdauernd aufgesucht, wie ein „normaler“ Arbeitnehmer. Ebenso wie dieser konnte sich die Klin. während ihrer vierjährigen Studienzeit typischerweise auf den immer gleichen Weg einstellen und ggf. durch die Bildung von Fahrgemeinschaften und die Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf eine Minderung von Fahrtkosten hinwirken. Die Situation der Klin. entspricht damit dem „Grundfall“, bei dem sich die Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip darstellt (vgl. BFH-Urteile vom 10. April 2008 VI R 66/05, BStBl II 2008, 825; vom 22. Oktober 2009 III R 101/07, BFH/NV 2010, 200). Unerheblich ist insoweit, ob die Klin. im konkreten Fall tatsächlich ihre Fahrtkosten gemindert hat oder ob ihr das ggf. auf Grund besonderer persönlicher oder örtlicher Verhältnisse gar nicht möglich war. Dem Gesetzgeber sind nämlich vergrößernde, die Abwicklung von Masseverfahren erleichternde Typisierungen grundsätzlich erlaubt. Er kann einen steuererheblichen Vorgang um der materiellen Gleichheit willen im typischen Lebensvorgang erfassen und dabei individuelle Besonderheiten unberücksichtigt lassen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 10. April 1997 2 BvL 77/92, BStBl II 1997, 518). Dementsprechend hat das BVerfG in seinem Urteil zur Pendlerpauschale auch hervorgehoben, dass der Gesetzgeber in der Realität „typischerweise“ vorkommende Fälle regeln und verallgemeinern darf (BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BFH/NV 2009, 338).

Situation unterscheidet sich erheblich von der eines vollbeschäftigten Arbeitnehmers, der eine vorübergehende berufliche Bildungsmaßnahme durchführt

Eine andere Beurteilung ergibt sich in diesem Zusammenhang nicht daraus, dass der BFH und ihm folgend die FinVerw. (BFH-Urteil vom 10. April 2008 VI R 66/05, BStBl II 2008, 825; OFD Rheinland, Verfügung vom 13. Oktober 2008, DStR 2008, 2218) eine vierjährige Bildungsmaßnahme eines vollbeschäftigten Arbeitnehmers noch als vorübergehend bewerten. Der Streitfall ist mit dem der BFH-Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt nicht vergleichbar. Die Klin. hatte neben ihrer Ausbildungsstätte bei der Schule keine Arbeitsstätte im Rahmen einer Vollzeitbeschäftigung, auf die sie sich einzurichten hatte.

Mangels vergleichbarer Sachverhalte daher kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG gegeben

Mangels vergleichbarer Sachverhalte können die Kl. sich in diesem Zusammenhang auch nicht mit Erfolg auf einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG berufen. Die einschränkende Anwendung der Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG durch die neuere BFH-Rspr. verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Der allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des ESt-Rechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Die für die Lastengleichheit im ESt-Recht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Danach unterliegt der ESt grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits (vgl. BFH-Urteil vom 26. März 2009 VI R 42/07, BFHE 224, 448, BStBl II 2009, 724; BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BFH/NV 2009, 338 m. w. N.).

Diesen verfassungs- wie einfachrechtlichen Maßstäben wird die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG in der vom BFH gefundenen Auslegung gerecht. Die Anwendung der Regelung wird im Hinblick auf deren Sinn und Zweck und unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips in den Fällen ausgeschlossen, in denen es den Stpfl. aus beruflichen Gründen nicht möglich ist, sich auf eine (weitere) Arbeits- bzw. Fortbildungsstätte kostenmindernd so einzurichten, wie es der Konzeption der Regelung zugrunde liegt. Soweit vollbeschäftigte Stpfl. bereits eine Arbeitsstätte innehaben, auf die sie sich i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG einzurichten haben, lehnt der BFH konsequent und folgerichtig eine nochmalige Abzugsbeschränkung ab, soweit regelmäßig, aber zeitlich befristet, eine anderer Ort zu Ausbildungszwecken aufgesucht werden muss. Dies gilt konsequenterweise auch dann, wenn die vorübergehende Ortsveränderung längerfristig angelegt ist. Demgegenüber findet die Abzugsbeschränkung dort uneingeschränkt Anwendung, wo ein Arbeitnehmer sich, wenn auch zeitlich befristet, nur auf eine Arbeitsstelle einzurichten hat.

Ob hier vor dem Hintergrund des Zwecks der gesetzlichen Regelung und dem Prinzip der Leistungsfähigkeit ggf. auch dort der Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG zu beschränken wäre, wo es sich um äußerst kurzfristige Anstellungsverhältnisse handelt, kann dabei im Streitfall offen bleiben. Diese weitere Einschränkung in zeitlicher Hinsicht kommt nämlich nach Auffassung des Senats auf jeden Fall dann nicht in Betracht, wenn eine Tätigkeit oder Ausbildung, wie im Streitfall, auf mehrere Jahre angelegt oder befristet ist. Dass auch der BFH in seiner neueren Rspr. davon ausgeht, dass zeitlich absehbare Engagements nicht generell die Anwendbarkeit der Pendlerpauschale ausschließen, ergibt sich aus seinem ausdrücklichen Hinweis darauf, dass bei Bildungsmaßnahmen im Rahmen eines Vollzeitunterrichts weiterhin regelmäßige Arbeitsstätten gegeben sein können (vgl. BFH-Urteil vom 10. April 2008 VI R 66/05, BStBl II 2008, 825). Entsprechende Bildungsmaßnahmen sind nämlich, worauf auch die Kl. hinweisen, bereits ihrer Natur nach nur befristet, weil sie letztlich auf die Ablegung der Prüfung ausgerichtet sind

und nur der Vorbereitung für eine Erwerbstätigkeit dienen.

Unerheblich ist nach den o. g. Ausführungen auch, dass es sich bei der Schule nicht um eine Einrichtung des Arbeitgebers der Klin. handelt. Die Gleichstellung von Auszubildenden und Ausbildungsstätte mit „Arbeitnehmern“ und „Arbeitsstätte“ im Rahmen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ist die konsequente Fortführung der Anerkennung von (vorweggenommenen) WK für Ausbildungen außerhalb eines Dienst- oder Arbeitsverhältnisses (vgl. hierzu auch v. Beckerath in Kirchhoff, EStG, § 9 Rz. 366).

Im Übrigen könnte sich die Klin. auch dann nicht mit Erfolg auf Art. 3 Abs. 1 GG berufen, wenn die o. g. BFH-Rspr. tatsächlich zu einer gleichheitswidrigen Begünstigung der in einem Arbeitsverhältnis stehenden Studenten führen würde. Das Recht des Stpfl. aus Art. 3 Abs. 1 GG auf eine gleichmäßige Steuerbelastung gewährt nämlich kein allgemeines und generelles Teilhabe- bzw. Abwehrrecht (vgl. BFH-Urteile vom 11. September 2008 VI R 81/04, BFHE 215, 196, BB 2008, 2265; vom 11. September 2008 VI R 13/06, BFHE 223, 39, BStBl II 2008, 928).

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

Einkommensteuer
Kindergeld

703 **Keine Kürzung der zu berücksichtigenden Einkünfte und Bezüge um einbehaltene LSt und Beiträge zur Kfz-Haftpflichtversicherung**

Sächsisches Finanzgericht, Urteil des Einzelrichters vom 2. April 2008 2 K 286/07 (Kg) – Rev. eingelegt (Az. des BFH: III R 76/09).

Bei der Prüfung, ob die Einkünfte und Bezüge des Kindes, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, den Grenzbetrag von 7 680 € übersteigen, sind weder die vom Arbeitslohn einbehaltene LSt noch die für den beruflich genutzten PKW gezahlte Haftpflichtversicherung abzuziehen.

EStG § 32 Abs. 4 Satz 2, § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2, § 70 Abs. 4; AO § 130.

Die Klin. ist Mutter der in 1980 geborenen Tochter T, die im Streitjahr 2005 ein Studium absolvierte. T ist seit 2003 mit M verheiratet und hat eine in 2003 geborene Tochter. Für diese erhielt T Kindergeld, außerdem Bafög-Leistungen als Zuschuss. M bezog in 2005 ein Einkommen i. H. v. 22 353 €, für das Sozialabgaben i. H. v. ca. 4 700 € und WK i. H. v. 1 673 € anfielen. Daneben – so die Klin. – sei das Einkommen des M um die Kosten für eine Kfz-Haftpflichtversicherung (412,41 €), eine Unfall-Prämienrückgewährversicherung (652,40 €) sowie einbehaltene LSt (241,92 €) zu mindern.

Die Bekl. hob die Bewilligung des Kindergeldes für 2005 auf und forderte das gezahlte Kindergeld zurück.

Aus den Gründen:

Die zulässige Klage ist unbegründet. Der Bescheid vom 6. November 2006 sowie die Einspruchsentscheidung vom 15. Januar 2007 sind rechtmäßig und verletzen die Klin. nicht in ihren Rechten.

Für ein volljähriges Kind besteht nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ein Anspruch auf Kindergeld nur dann, wenn es Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, von nicht mehr als 7 680 € im KJ. 2005 hat.

Die Kosten für die geltend gemachten Versicherungen sind nicht von den Einkünften des M abziehbar. Soweit er das Fahrzeug für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt, kann er die ihm daraus entstehenden Aufwendungen als WK nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung geltend machen. Die Kosten für die Versicherungen stellen dagegen SA dar, die nicht nach § 2 Abs. 2 EStG die Einkünfte mindern. Diese sind jedoch allein nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG maßgeblich. Dies hat das BVerfG bestätigt, jedoch eine verfassungskonforme Auslegung dahingehend verlangt, dass nicht als Einkünfte anzusetzen jedenfalls diejenigen Beträge seien, die – wie die gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge – von Gesetzes wegen dem Einkünfte erzielenden Kind oder dessen Eltern nicht zur Verfügung stünden und deshalb die Eltern finanziell nicht entlasten könnten (Beschluss vom 11. Januar 2005 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, BFH/NV 2005, Beilage 3, 260). Dies trifft aber nicht auf Haftpflichtversicherungsbeiträge und erst recht nicht auf eine Unfallprämienrückerstattungsversicherung zu (BFH-Urteil vom 26. September 2007 III R 4/07, BFHE 219, 112, BStBl I 2008, 738).

Die Beiträge für die Kfz-Haftpflichtversicherung sind für M nicht unvermeidbar, weil das Halten eines Kfz nicht zum lebensnotwendigen Bedarf gehört (BFH-Beschluss vom 24. April 2006 III B 164/05, BFH/NV 2006, 1468). Dem steht nicht entgegen, dass der Halter eines Kfz gem. § 1 des Gesetzes über die Pflichtversicherung für Kraftfahrzeughalter verpflichtet ist, eine Haftpflichtversicherung zur Deckung der durch den Gebrauch des Fahrzeugs verursachten Personenschäden, Sachschäden und sonstigen Vermögensschäden abzuschließen und aufrechtzuerhalten. Denn dieser Verpflichtung kann man dadurch ausweichen, dass man auf das Halten eines Kfz verzichtet.

Ebenso wenig ist die vom Arbeitslohn einbehaltene LSt von den Einkünften abzusetzen. Die LSt ist eine besondere Erhebungsform der Est (§ 38 Abs. 1 Satz 1 EStG). Auch Kinder mit nicht lohnsteuerpflichtigen Einkünften haben Est zu bezahlen, wenn ihr zu versteuerndes Einkommen den Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) übersteigt. Insoweit werden unterhaltsverpflichtete Eltern, deren Kinder lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, gegenüber unterhaltsverpflichteten Eltern, deren Kinder Einkünfte beziehen, die keinem Steuerabzug an der Quelle unterliegen, nicht benachteiligt (BFH-Urteil vom 26. September 2007 III R 4/07, BFHE 219, 112, BStBl I 2008, 738). Dies gilt für Ehegatten der Kinder gleichermaßen.

Das anzusetzende Einkommen setzt sich daher wie folgt zusammen: ...

Der Grenzbetrag von 7 680 € für das Streitjahr ist deutlich überschritten.

Die Klin. kann sich nicht auf § 130 AO berufen, da die Vorschrift für Kindergeldangelegenheiten nicht anwendbar ist. Für die Aufhebung einer Bewilligung von Kindergeld wegen nachträglichem Bekanntwerden des Über- oder Unterschreitens des Grenzbetrages von Einkünften des Kindes ist § 70 Abs. 4 EStG als Spezialvorschrift anzuwenden.

Hinweis:

Die Revision wurde zugelassen durch BFH-Beschluss vom 18. November 2009 III B 105/08 (n. v.).

704 Auslandsaufenthalt als Berufsausbildung

Finanzgericht Köln, Urteil vom 6. Mai 2010 10 K 3427/09 – rechtskräftig.

Ein Auslandsaufenthalt, während dem man für eine Nicht-regierungsorganisation (NRO) in einem Kinderheim arbeitet, kann als Praktikum zur Berufsausbildung gehören.

EStG § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a.

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Klin. für die Zeit von August 2009 bis April 2010 Kindergeld für ihre Tochter zusteht.

Die Tochter beendete im Juli 2009 die Schule, die sie mit dem Abitur abschloss. Von August 2009 bis April 2010 absolvierte sie ein „Praktikum“ bei einer südafrikanischen NRO, die nicht zu den nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG bzw. vom BMZ anerkannten Organisationen gehört. Dort wurde sie in einem Kinderheim eingesetzt, insbesondere in den Bereichen „Hausaufgabenhilfe“ und „Kinderbetreuung“. Nach Angaben der Klin. beabsichtigt ihre Tochter, ab Wintersemester 2010/2011 ein Studium der sozialen Dienste aufzunehmen. In der m. V. hat sie dies dahin gehend ergänzt, dass nunmehr ein Studium zur Entwicklungshelferin in Betracht kommt.

Aus den Gründen:

Die zulässige Verpflichtungsklage ist begründet.

Die Ablehnung der Bekl. ist rechtswidrig und verletzt die Klin. deshalb in ihren Rechten, vgl. § 101 Satz 1 FGO.

Der Klin. steht für ihre Tochter R in der Zeit von August 2009 bis April 2010 Kindergeld zu.

Auslegung der Ablehnungsverfügung

Der Senat legt die Ablehnungsverfügung und die Einspruchsentscheidung der Bekl. dahingehend aus, dass diese damit den Antrag auf Gewährung von Kindergeld für den gesamten Zeitraum abgelehnt hat, den R für die NRO in Südafrika tätig sein sollte. Da für diesen Zeitraum die Verhältnisse gleich blieben, entspricht nur diese Auslegung der Interessenlage beider Beteiligten.

Der Kindergeldanspruch der Klin. ergibt sich zwar nicht aus § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG, aber aus Buchst. a der Vorschrift.

Kein Anspruch auf Kindergeld, wenn der Freiwilligendienst nicht staatlich anerkannt ist

Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG in der für die streitbefangenen Monate gültigen Fassung wird ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, u. a. dann berücksichtigt, wenn es ein freiwilliges soziales Jahr i. S. des FDG vom 16. Mai 2008 (BGBl. I 2008, 842) oder einen Freiwilligendienst i. S. des Beschlusses Nr. 1719/2006/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. November 2006 zur Einführung des Programms „Jugend in Aktion“ (ABl. EU Nr. L 327, 30) oder einen anderen Dienst im Ausland i. S. von § 14b ZDG oder einen entwicklungspolitischen Freiwilligendienst „Weltwärts“ i. S. der Richtlinie des BMZ vom 1. August 2007 (BAnz. 2008, 1297) leistet.

Im Streitfall erfüllt der Freiwilligendienst in dem Kinderheim in Südafrika diese Voraussetzungen nicht.

Zwar ist die Ableistung eines freiwilligen sozialen Jahres gem. § 6 JFDG nach wie vor auch im Ausland möglich, erforderlich ist jedoch nach Abs. 2 der Vorschrift die Begleitung der Maßnahme durch einen gem. § 10 JFDG zugelassenen Träger. Bereits § 1 Abs. 1 JFDG verlangt für die Förderbarkeit eines Jugendfreiwilligendienstes neben der nach wie vor erforderlichen Unentgeltlichkeit (zulässig

sind nur Unterkunft und Verpflegung sowie ein angemessenes Taschengeld), dass der Dienst von einem nach § 10 JFDG zugelassenen Träger durchgeführt wird. Neben den dort bereits gesetzlich zugelassenen Trägern kann die zuständige Landesbehörde weitere Träger eines freiwilligen sozialen Jahres im Ausland unter den Voraussetzungen des Abs. 3 zulassen.

Im Streitfall fehlt es unstreitig an der danach erforderlichen Zulassung. Deshalb kann der Dienst von R – unabhängig von den möglicherweise durchaus ehrenvollen Vorstellungen des Kindes bei der Vereinbarung mit der Entsendeorganisation (§ 11 JFDG) – auch für die Gewährung von Kindergeld nicht als förderungswürdig angesehen werden. Denn bei den in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG in Bezug genommenen Vorschriften des JFDG handelt es sich nicht um eine bloße Rechtsfolgenverweisung, die eine Zulassung der Entsendeorganisation für die Durchführung des freiwilligen sozialen Jahres im Ausland durch die zuständige Landesbehörde entbehrlich machen würde. Es handelt sich vielmehr um eine Rechtsgrundverweisung mit der Folge, dass alle Voraussetzungen des JFDG, also auch das Erfordernis der Zulassung, erfüllt sein müssen, um die Kindergeldberechtigung zu begründen (vgl. zur bis Juni 2008 gültigen Rechtslage nach dem FSJG FG Baden-Württemberg, Urteil vom 26. November 2008 4 K 157/06, EFG 2009, 598; Niedersächsisches FG, Urteile vom 13. Oktober 2005 14 K 364/03, DStRE 2007, 750; vom 27. August 2007 16 K 359/06, EFG 2008, 225; FG München, Urteil vom 26. September 2007 10 K 3094/06, EFG 2008, 304; FG Münster, Urteil vom 24. Oktober 2006 6 K 1734/05 Kg, EFG 2007, 1610, Hessisches FG, Urteil vom 31. Oktober 2005 12 K 863/04, Juris; ferner BFH-Beschluss vom 29. November 2005 III B 53/05, BFH/NV 2006, 718).

Für diese Auslegung spricht auch die Entstehungsgeschichte der Neuregelung. Die Gesetzesänderung hat ihre Grundlage in einem Beschluss des BMZ aus dem Jahr 2007, mit dem „Weltwärts“-Programm einen geförderten Freiwilligendienst in Entwicklungsländern einzuführen, um jungen Menschen die Möglichkeit zu geben, Erfahrungen in einem Entwicklungsland zu sammeln, mit dem Ziel, Verständnis und Engagement für die Welt zu fördern. Mit dem Erfordernis der Zulassung des Trägers soll sichergestellt werden, dass die Entsendeorganisation fachlich, personell und organisatorisch in der Lage ist, die in der „Weltwärts“-Richtlinie festgelegten Qualitätsstandards zu erfüllen.

Im Streitfall auch keine Berücksichtigung im Rahmen eines entwicklungspolitischen Freiwilligendienstes

Auch eine Berücksichtigung von T im Rahmen eines entwicklungspolitischen Freiwilligendienstes „Weltwärts“ ist nicht möglich. Die ab Juli 2008 gültige Neufassung § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG sieht über die Berücksichtigung im Rahmen eines freiwilligen sozialen Jahres hinaus eine zusätzliche Berücksichtigung von Kindern im Rahmen eines entwicklungspolitischen Freiwilligendienstes „Weltwärts“ i. S. der Richtlinie des BMZ vom 1. August 2007 (BANZ 2008, 1297) vor, auch ohne dass ein freiwilliges soziales Jahr i. S. des JFDG vorliegt. Abschnitt 8 dieser „Weltwärts“-Richtlinie macht dies jedoch von einer Anerkennung von Entsendeorganisationen durch das BMZ nach der Vorprüfung durch das „Weltwärts“-Sekretariat abhängig, die in einem „schlanken Antragsverfahren“ vorgesehen ist. Jede Entsendeorganisationen kann zu diesem Zweck einen Antrag beim BMZ stellen. Unstreitig liegt im Streitfall eine solche Anerkennung nicht vor.

Keine analoge Anwendung der Vorschrift

Eine analoge Anwendung der Regelung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG ist ebenfalls nicht möglich, weil es an der dazu erforderlichen Gesetzeslücke fehlt. Denn die ausdrücklichen Bezugnahmen auf die tatbe-

standlichen Voraussetzungen des JFDG und des Beschlusses Nr. 1719/2006/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. November 2006 zur Einführung des Programms „Jugend in Aktion“ (ABl. EU Nr. L 327, 30) sowie des § 14 b ZDG oder der Richtlinie des BMZ vom 1. August 2007 (BANZ. 2008, 1297) für den entwicklungspolitischen Freiwilligendienst „Weltwärts“ machen deutlich, dass Sachverhaltskonstellationen, in denen – wie im Streitfall – die tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Bezugsnormen nicht erfüllt sind, nach dem Willen des Gesetzgebers keinen Anspruch auf Kindergeld auslösen sollen. Es entspricht daher gerade dem gesetzgeberischen Willen, für Freiwilligenprogramme, die die Voraussetzungen dieser in Bezug genommenen Gesetze bzw. Normen nicht erfüllen, die kindergeldrechtliche Förderung zu versagen (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 26. November 2008 4 K 157/06, EFG 2009, 598 betreffend die Regelungen nach dem FSJG).

Das Fehlen einer Gesetzeslücke wird auch dadurch bestätigt, dass der BFH bereits im Jahr 2005 eine Nichtzulassungsbeschwerde für unbegründet gehalten hat, mit der der Bf. die Zulassung der Revision erstreiten wollte, nachdem das FG einen Berücksichtigungstatbestand wegen Nichtanerkennung der Entsendeorganisation für ein Kind abgelehnt hatte, das vor Aufnahme einer sozialpädagogischen Ausbildung unentgeltlich in einem Waisenhaus im Ausland arbeitete (BFH-Beschluss vom 29. November 2005 III B 53/05, BFH/NV 2006, 718 auf die Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil des Hessischen FG vom 13. Januar 2005 3 K 2664/04, DStRE 2005, 1006). Auch der Umstand, dass im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde eine Bescheinigung vorgelegt worden war, nach der die Organisation zwischenzeitlich als Träger eines „Anderen Dienstes im Ausland“ i. S. des § 14b Abs. 1 und 3 des ZDG anerkannt war, änderte daran nichts.

Tätigkeit im Ausland kann aber als Praktikum Teil der Berufsausbildung sein

Der Kindergeldanspruch der Klin. ergibt sich aber aus § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Die Tochter befand sich von August 2009 bis April 2010 während ihrer Tätigkeit in Südafrika in Ausbildung.

Nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 und 2 i. V. m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG besteht ein Anspruch auf Kindergeld für ein Kind, das das 18. Lebensjahr, aber noch nicht das 27. (heute 25.) Lebensjahr vollendet hat, wenn es für einen Beruf ausgebildet wird.

Voraussetzungen einer Berufsausbildung

Nach ständiger Rspr. des BFH, der sich der Senat angeschlossen hat, ist unter Berufsausbildung die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft darauf vorbereitet. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen dabei alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind. Dabei ist nicht erforderlich, dass die Ausbildungsmaßnahme in einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschrieben ist oder – mangels solcher Regelungen – jedenfalls dem Erwerb von Kenntnissen und Fähigkeiten dienen muss, die für den angestrebten Beruf zwingend notwendig sind. Auch eine praktische Tätigkeit, die ausbildungswillige Kinder vor Annahme eines Ausbildungsplatzes oder einer vollbezahlten Beschäftigung absolvieren, ist grundsätzlich als Berufsausbildung anzuerkennen. Dabei spielt es keine Rolle, ob für das Praktikum eine Vergütung gezahlt wird oder nicht. Aus der gesetzlichen Formulierung „für einen Beruf ausgebildet“ ist allerdings zu folgern, dass die Tätigkeit der Erlangung der angestrebten beruflichen Qualifikation dienen und somit der Ausbildungscharakter im Vorder-

grund stehen muss. Es darf sich nicht lediglich um ein gering bezahltes Arbeitsverhältnis handeln (vgl. zusammenfassend FG Münster, Urteil vom 30. Oktober 2008 4 K 4113/07 Kg, EFG 2009, 357, Rev. eingelegt, Az. des BFH: III R 88/08; FG Köln, Urteil vom 16. September 2004 10 K 411/02, EFG 2004, 1848; s. auch BFH-Beschluss vom 10. Februar 2000 VI B 108/99, BFHE 191, 54, BStBl II 2000, 398 zum juristischen Referendariat als Berufsausbildung).

Auf die von den Beteiligten gewählte Bezeichnung als „Trainee“, „Praktikum“, „Schulung“ oder anderes kommt es nicht an. Ausschlaggebend ist allein der Charakter der Maßnahme.

Anwendung auf den konkreten Fall

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze befand sich die Tochter in der Zeit von August 2009 bis April 2010 in Berufsausbildung. Die Tätigkeit im Kinderheim vermittelte der Tochter praktische Kenntnisse und Fähigkeiten, die für ihren (zumindest damals) angestrebten Studienwunsch nützlich waren. So unterstützte sie die Betreiberin des Kinderheims in dem „Hausaufgaben-Programm“, indem sie Kindern bei den Hausaufgaben half, diese zum Lernen motivierte und andere Freiwillige auf diese Aufgabe vorbereitete. Außerdem „arbeitete“ die Tochter im Freizeitprogramm mit den Kindern.

Zulassung der Revision

Der Senat hat die Revision gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zugelassen, unter welchen Voraussetzungen eine Tätigkeit im Ausland als zur Berufsausbildung gehörendes Praktikum anerkannt werden kann. Diese Frage hat für eine Vielzahl von Fällen Bedeutung.

705 Rückwirkende Änderung der Berechtigtenbestimmung beim Kindergeld

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 1. Juni 2010 4 K 4132/06 B – Rev. eingelegt (Az. des BFH: III R 42/10).

Die Änderung der Berechtigtenbestimmung für im Haushalt der Eltern lebende Kinder ist ein Gestaltungsrecht, das mit Rückwirkung auf volle Monate ausgeübt werden kann, für die noch keine Erfüllung des Kindergeldanspruchs eingetreten ist.

ESTG § 64 Abs. 1 und 2 Satz 2, § 66 Abs. 2.

Die Klin. und ihr Ehemann beantragten am 23. Dezember 2005 bei der Familienkasse der Klin. (Bekl.), das Kindergeld für die gemeinsamen Kinder rückwirkend zum 1. Dezember 2005 gegenüber der Klin. festzusetzen. Die Familienkasse des bisher berechtigten Ehemanns unterrichtete den Bekl. im Januar 2006, sie werde die Zahlung an diesen mit Ablauf November 2005 einstellen. Der Bekl. setzte Kindergeld erst ab 1. Januar 2006 mit der Begründung fest, eine einvernehmliche Änderung der Berechtigtenbestimmung könne erst vom Beginn des Folgemonats an berücksichtigt werden. Die Klin. hält dem mit ihrer Klage entgegen, der Kindergeldanspruch sei jedenfalls noch nicht erfüllt gewesen, da der Arbeitgeber des Ehemanns das Kindergeld erst mit der Gehaltszahlung für den Monat Dezember 2005 zum Monatsende gezahlt habe. Sie habe an der Festsetzung für Dezember 2005 besonderes Interesse, weil davon die Berücksichtigung des Verheirateten- und Kinderanteils im Ortszuschlag als Bestandsschutzregelung abhängig sei.

Aus den Gründen:

Die Klage ist begründet.

... Im Streitfall hatten die Klin. und ihr Ehemann D, die nicht getrennt leben und ihre Kinder in den gemeinsamen Haushalt aufgenommen haben, ursprünglich eine Bestimmung dahingehend getroffen, dass der Ehemann kindergeldberechtigt sein sollte. Diesem gegenüber ist in der Folge unstreitig bis zum 30. November 2005 Kindergeld für die Kinder B und C festgesetzt und gezahlt worden. Diese Berechtigtenbestimmung bleibt grundsätzlich wirksam, solange sie nicht von einem Berechtigten widerrufen wird (BFH-Beschluss vom 11. Dezember 2001 VI B 214/00, BFH/NV 2002, 484; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 10. April 2000 5 K 2268/98, DStRE 2001, 134).

Rückwirkender Widerruf der Berechtigtenbestimmung auf den Monatsbeginn

Ein solcher Widerruf ist hier durch das von der Klin. und ihrem Ehemann unterzeichnete Schreiben vom 23. Dezember 2005 erfolgt, das wohl am selben Tag per Fax bei der Bekl. eingegangen ist. Dieser Widerruf wirkt nach Auffassung des Senats bereits ab dem 1. Dezember 2005, also auf den Zeitpunkt zurück, zu dem die Klin. und ihr Ehemann übereinstimmend den Berechtigtenwechsel erklärt haben.

Verbot der doppelten Auszahlung und Monatsprinzip stehen im Streitfall nicht entgegen

Dem steht im Streitfall weder die Regelung des § 64 Abs. 1 EStG noch das „Monatsprinzip“ des § 66 Abs. 2 EStG entgegen. Aus § 64 Abs. 1 EStG folgt, dass für jedes Kind nur einem Berechtigten Kindergeld gezahlt wird. Eine doppelte Inanspruchnahme sowohl durch den Vater als auch durch die Mutter kommt daher nach der gesetzlichen Regelung nicht in Betracht. § 64 Abs. 1 EStG verbietet zum einen, dass für dasselbe Kind für denselben Monat zweimal Kindergeld in voller Höhe an verschiedene Berechtigte gezahlt wird. Aus der Regelung folgt zum anderen aber auch, dass es auch nicht zulässig ist, abweichend von der in § 71 EStG angeordneten monatlichen Zahlung eine tageweise Aufteilung des Kindergeldbetrags für dieses Kind vorzunehmen und die anteiligen Beträge des monatlichen Kindergeldes an zwei Berechtigte auszuzahlen (BFH-Urteil vom 16. Dezember 2003 VIII R 76/99, BFH/NV 2004, 933). Dies wird bestätigt durch die Regelung des § 66 Abs. 2 EStG, wonach das Kindergeld vom Beginn des Monats gezahlt wird, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, bis zum Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen. Das sich aus dieser Regelung ergebende sog. „Monatsprinzip“ hat zur Folge, dass das Kindergeld für den gesamten Monat gezahlt wird, auch wenn die Anspruchsvoraussetzungen nicht während des ganzen Monats, sondern nur für einen Teil vorgelegen haben.

Abgrenzung zur Änderung der tatsächlichen Verhältnisse durch Haushaltswechsel des Kindes

Die Erklärung des Berechtigtenwechsels durch die Eheleute zu Gunsten der Klin. führt im Streitfall allerdings nicht dazu, dass Letztere für den Monat Dezember grundsätzlich neben ihrem Ehemann die Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung von Kindergeld erfüllt. Denn die Klin. und ihr Ehemann haben den Berechtigtenwechsel auf den Beginn des laufenden Monats vorgenommen, so dass nur noch die Klin. für Dezember 2005 berechtigt war.

Insofern besteht ein maßgeblicher Unterschied gegenüber dem Wechsel der Haushaltszugehörigkeit im Laufe eines Monats. Denn der Wechsel der Haushaltszugehörigkeit des Kindes während des laufenden Monats stellt eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse dar, die mit dem Tag des Haushaltswechsels dazu führt, dass das Tatbestandsmerkmal der Haushaltsaufnahme i. S. von § 64 Abs. 2 EStG von einem Berechtigten auf den anderen Berechtigten übergeht. Dies hat zur Folge, dass – bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen – beide Elternteile für den betreffenden Monat die Anspruchsvoraussetzungen für Kindergeld erfüllen, so dass sich die vorstehend erörterte

Problematik stellt. Diese ist auf Grundlage von § 64 Abs. 1, § 66 Abs. 2, § 70 Abs. 2 EStG dadurch zu lösen, dass bei dem Haushaltswechsel eines Kindes während eines laufenden Monats dieser Wechsel erst mit Wirkung ab dem Folgemonat zu Gunsten des neuen Berechtigten berücksichtigt wird (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2003 VIII R 76/99, BFH/NV 2004, 933).

Übereinstimmende Änderung der Berechtigtenbestimmung als Gestaltungsrecht

Der Berechtigtenwechsel durch übereinstimmende Bestimmung nach § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG ermöglicht demgegenüber eine Gestaltung der Kindergeldberechtigung (Rechtsgestaltung) und entspricht damit eher der Ausübung eines steuerrechtlichen Wahlrechts, so dass ähnlich der Wahl der Veranlagungsart bei der ESt nach § 26 EStG – grundsätzlich – eine Änderung rückwirkend vorgenommen werden kann. Denn mit einem übereinstimmend erklärten rückwirkenden Berechtigtenwechsel entfällt die materiellrechtliche Berechtigung des bisher Berechtigten für einen Kalendermonat vollständig, in dem der neu bestimmte Berechtigte durch die Erklärung an allen Tagen des Monats rückwirkend Berechtigter wird. In einem solchen Fall kommt es nicht zu einer Konkurrenz von Ansprüchen, die im Wege der Gesetzesauslegung gelöst werden müsste.

Begrenzung der rückwirkenden Gestaltung auf Monate, für die der Kindergeldanspruch noch nicht erfüllt worden ist

Einen solchen übereinstimmend erklärten Berechtigtenwechsel haben die Klin. und ihr Ehemann im Streitfall mit Rückwirkung auf den 1. Dezember 2005 wirksam vorgenommen. Allerdings kann ein Berechtigtenwechsel nur dann Auswirkungen für die Vergangenheit haben, wenn für den zurückliegenden Zeitraum – hier den bereits laufenden Monat – eine Rechtsgestaltung noch möglich ist. Dies ist der Fall, wenn für diesen Zeitraum das Kindergeld noch nicht an den bis dahin Berechtigten gezahlt worden ist (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 31. März 1999 III 1493/98, EFG 1999, 786; FG München, Urteile vom 12. Februar 2008 10 K 275/07, Juris; vom 25. Oktober 2006 10 K 483/05, EFG 2007, 423; Hessisches FG, Urteile vom 28. April 2008 2 K 814/08, Juris, Rev. eingelegt, Az. des BFH: III R 61/09; vom 25. Januar 2006 2 K 205/01, DStRE 2006, 1387; offengelassen von Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 64 EStG Anm. 10 i. V. m. Anm. 9). Denn durch die Zahlung ist der Kindergeldanspruch des bis dahin Berechtigten erfüllt und damit erloschen (§ 47 AO). Das an den Berechtigten gezahlte Kindergeld kann nicht mehr zurückgefordert werden, da es nicht, wie nach § 37 Abs. 2 AO für eine Rückforderung erforderlich, ohne rechtlichen Grund gezahlt worden ist.

Ablehnung der Auffassung, Rückwirkung komme nur für Monate in Betracht, für die noch keine Festsetzung erfolgt sei

Soweit demgegenüber die Auffassung vertreten wird, eine Änderung der Berechtigtenbestimmung könne rückwirkend nur berücksichtigt werden, soweit noch keine Festsetzung für das jeweilige Kind erfolgt ist (vgl. DA-FamEStG, Januar 2009, DA 64.4 Abs. 2; Felix in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 64 Rz. C 26; wohl auch Niedersächsisches FG, Urteil vom 8. September 1998 VI 788/97 Ki, EFG 1998, 1654), vermag der Senat sich dem nicht anzuschließen. Die Aufhebung der im Wege eines sog. Dauerverwaltungsaktes vorgenommenen Kindergeldfestsetzung wegen geänderter Berechtigtenbestimmung ist nach allgemeiner Meinung nach § 70 Abs. 2 EStG möglich. Nach dieser Vorschrift ist insoweit, als in den Verhältnissen, die für die Zahlung des Kindergeldes erheblich sind, Änderungen eingetreten sind, die Festsetzung des Kindergeldes mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung an aufzuheben oder zu ändern. Die Vorschrift ermöglicht grundsätzlich auch eine

rückwirkende Änderung der Festsetzung mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse, ohne dass nach Auffassung des Senats rechtliche Gründe eine Einschränkung für einen Akt der Rechtsgestaltung wie dem des einvernehmlichen Berechtigtenwechsels erfordern. Rechtlich ist die Rückwirkung daher nur insoweit begrenzt, als diejenigen Zeiträume (Kalendermonate), in denen die – gegenüber dem nach § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG Bestimmten getroffene – Kindergeldfestsetzung durch Zahlung erfüllt und der auf den betreffenden Monat entfallende Kindergeldanspruch dadurch erloschen ist.

Anwendung auf den Streitfall

Im Streitfall ist der Zeitpunkt der Änderung, ab dem die Kindergeldfestsetzung für den bisher Berechtigten aufzuheben ist, wegen des auf den 1. Dezember 2005 erklärten Berechtigtenwechsels der Beginn des Dezember 2005. Dementsprechend war das Kindergeld zu Gunsten der Klin. bereits ab Dezember 2005 festzusetzen. Denn im Streitfall ist das für den Monat Dezember 2005 festgesetzte Kindergeld erst Ende des Monats fällig geworden und lt. der Mitteilung der W-Betriebe dem Ehemann der Klin. erst am 30. Dezember 2005 (Zahltag) – und damit nach der Erklärung des Berechtigtenwechsels – mit seinem Gehalt ausbezahlt worden. Im Zeitpunkt der während des laufenden Monats erfolgten Erklärung des zum 1. Dezember 2005 vorgenommenen Berechtigtenwechsels war der Kindergeldanspruch mithin nicht erfüllt und daher nicht für Dezember 2005 erloschen. Darauf, dass die W-Betriebe nachfolgend im Januar 2006 gegenüber dem Ehemann rückwirkend eine Aufhebung zum 30. November 2005 vorgenommen, die daraus resultierende Überzahlung mit einer Korrekturabrechnung zurückgerechnet und später zu Gunsten des Ehemanns erneut festgesetzt und angewiesen haben, kann es nicht ankommen. Denn mit dem am 23. Dezember 2005 wirksam erklärten Berechtigtenwechsel zum 1. Dezember 2005 war das Kindergeld gegenüber der Klin. festzusetzen; die Festsetzung gegenüber dem Ehemann war ab 1. Dezember 2005 aufzuheben.

Abweichendes ergibt sich im Streitfall schließlich nicht aus dem Vorbehalt, den die Klin. im Fuß des Schreibens an die Erklärung des Berechtigtenwechsels angefügt hat. . . .

Die Revision war wegen des beim BFH anhängigen Verfahrens III R 61/09 sowie zur Sicherung einer einheitlichen Rspr. zur Frage des rückwirkenden Berechtigtenwechsels gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zuzulassen.

Erbschaftsteuer

706 Behandlung eines Gesamtgläubigers eingeräumten lebenslangen Nießbrauchsrechts im Rahmen des § 25 Abs. 1 ErbStG a. F.

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 5. Mai 2010 14 K 14168/08 – rechtskräftig.

Für die Berechnung des Ablösebetrages i. S. des § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG a. F. ist im Falle eines Gesamtgläubigers zustehenden Nießbrauchsrechts allein das Alter und Geschlecht des statistisch voraussichtlich Längerlebenden maßgeblich (entgegen den koordinierten Ländererlassen, z. B. FinMin. Baden-Württemberg, Erlass vom 25. Juni 2003 S 3810/25, DStR 2003, 1485).

ErbStG 2006 § 25 Abs. 1.

Die Beteiligten streiten um die Berechnung des Ablösungsbetrages nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG a. F. im Falle eines Gesamtgläubigern zustehenden lebenslangen Nießbrauchsrechts. Der Kl. erhielt im Jahr 2006 von seiner 1945 geborenen Tante und deren 1944 geborenem Ehemann ein Grundstück geschenkt. Die Schenker behielten sich ein Nießbrauchsrecht für die Lebensdauer des Längerlebenden vor. In den SchenkSt-Erklärungen beantragte der Kl. die Ablösung der gestundeten Steuer gem. § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG a. F. Die zur Ablösung der gestundeten Steuer zu zahlende Summe berechnete der Bekl. entsprechend der koordinierten Ländererlasse (z. B. FinMin. Baden-Württemberg, Erlass vom 25. Juni 2003 S 3810/25, DSIR 2003, 1485) bezogen auf jeden der Gesamtgläubiger nach dessen statistischer Lebensdauer getrennt. Dabei teilte er den jeweiligen Teilbetrag der gestundeten Steuer nach dem Verhältnis der Teilbeträge der Kapitalwerte der Belastung zum Gesamtkapitalwert der Belastung auf. Der Kl. begehrt eine Berechnung ausgehend von den für seine statistisch gesehen länger lebende Tante geltenden Vervielfältigern.

Aus den Gründen:

Die Klage ist begründet.

Die vom Bekl. vorgenommene prozentuale Aufteilung des Kapitalwertes des Nießbrauchs zum Zwecke der Ermittlung getrennter Ablösungsbeträge entspricht nicht der Gesetzeslage. Vielmehr ist zur Berechnung des Kapitalwertes des Nießbrauchs und des Ablösungsbetrages das Lebensalter und das Geschlecht derjenigen Person maßgebend, für die sich der höchste Vervielfältiger i. S. des § 14 BewG ergibt (zutreffend Ebeling in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 25 Rz. 75; s. auch Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 25 Rz. 38). Das ist hier die – statistisch gesehen – länger lebende Tante.

Kein (teilweises) Erlöschen des Nießbrauchs durch Tod eines Mitberechtigten

§ 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG spricht von einem „Erlöschen der Belastungen“. Die Belastung des Kl. durch den Nießbrauch fällt erst mit dem Tode des oder der Längerlebenden weg. Der Erwerb ist bis dahin in Höhe des Gesamtwertes der Last gemindert. Denn bei Gesamtgläubigerschaft i. S. des § 428 BGB ist jeder der Gläubiger berechtigt, die volle Summe zu fordern. Der Wegfall eines Mitberechtigten führt nicht zu einem – auch nicht teilweisen – Erlöschen der Belastung (zutreffend Billing, UVR 2008, 62, 64; Gelhaar, UVR 2004, 20, 22; s. auch Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, § 25 Rz. 32b m. w. N.). Die auf den Gesamtwert der Last entfallende anteilige Steuer ist bis zum Erlöschen der Last zu stunden. Die gesamte Steuer wird mithin erst fällig, wenn der Längerlebende verstirbt und – in Einklang mit dem das ErbStG beherrschenden Bereicherungsprinzip – der Zuwendungsempfänger durch den Wegfall der Last bereichert ist.

Ablösesumme richtet sich daher nach der höheren statistischen Lebenserwartung

Daraus ergibt sich, dass auch die zur Ablösung der gestundeten Steuer zu zahlende Summe nicht bezogen auf jeden Gesamtgläubiger getrennt berechnet werden darf. Nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG kann die gestundete Steuer mit dem Barwert nach § 12 Abs. 3 BewG abgelöst werden. Die gestundete oder zu stundende Steuer ist die Steuer, die auf den Nießbrauchswert entfällt. Nur diese ist maßgeblich für die Berechnung der Ablösesumme. Eine vorherige prozentuale Aufteilung des Kapitalwertes des Nießbrauchs zum Zwecke der Ermittlung getrennter Ablösungsbeträge ist im Gesetz nicht geregelt (zutreffend Ebeling in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 25 Rz. 75). Angesichts des Vorliegens einer einheitlichen Last des Schuldners gegenüber den Gesamtgläubigern ist für die Berechnung des Kapitalwertes § 14 Abs. 3 BewG heranzuziehen (zutreffend Billing, UVR 2008,

62, 64). Da hier der Nießbrauch mit dem Tod des zuletzt Sterbenden erlischt, sind für die Berechnung des Kapitalwertes des Nießbrauchs das Lebensalter und das Geschlecht derjenigen Person maßgebend, für die sich der höchste Vervielfältiger i. S. des § 14 BewG ergibt. Auch der Abzinsungsfaktor für die Errechnung des Ablösungsbetrages i. S. des § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG (Vervielfältiger zu § 12 Abs. 3 BewG) richtet sich nach der statistischen Lebenserwartung des länger lebenden Nutzungsberechtigten.

Die Revision ist mangels Zulassungsgrundes i. S. des § 115 Abs. 2 FGO nicht zugelassen worden, da § 25 ErbStG im Rahmen zur Reform der ErbSt aufgehoben wurde und daher kein Bedarf mehr für eine höchstrichterliche Klärung besteht.

Finanzgerichtsordnung

707 Rechtsweg bei zivilrechtlichen Ansprüchen

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 1. Juni 2010 12 K 12053/10 – rechtskräftig.

Für gegenüber Finanzbehörden geltend gemachte vertragliche Vergütungsansprüche wie auch für Schadensersatzansprüche nach dem UrhG ist der Finanzrechtsweg nicht eröffnet.

FGO § 33 Abs. 1.

Nach Darstellung des Kl., der seit vielen Jahren als Steuerberater tätig ist, hatte dieser im Jahre 1995 an den seinerzeit zuständigen Bundesminister ein Schreiben gerichtet. Hierin schlug der Kl. vor, § 370 AO dahingehend zu erweitern, dass Stpfl., die in bestimmter Weise Selbstanzeige erstatten, erleichtert Straffreiheit für begangene Steuerstraftaten erhalten sollten. Nach Auffassung des Kl. nutzte die Regierung in unzulässiger Weise diesen Vorschlag, um das Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit vom 29. Dezember 2003 auf den Weg zu bringen; tatsächlich sei er, der Kl., der geistige Schöpfer und (Mit-)Urheber des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit. Aus dieser Geschäftsbeziehung sei ein Vergütungsanspruch erwachsen. Im Übrigen bestünde auch eine Schadensersatzpflicht wegen Verletzung des Urheberrechts gem. § 97 UrhG.

Aus den Gründen:

Das Verfahren war an das zuständige AG zu verweisen. Das erkennende Gericht ist an einer Sachentscheidung gehindert. Der Rechtsweg zu dem FG ist nicht zulässig (§ 17a Abs. 3 Satz 2 GVG i. V. m. § 155 FGO).

Der vom Kl. beschrittene Rechtsweg ist unzulässig (§ 17a Abs. 2 Satz 1 GVG). Der Finanzrechtsweg ist im Hinblick auf § 33 Abs. 1 FGO nicht eröffnet. Es handelt sich insbesondere auch nicht um eine öffentlich-rechtliche oder berufsrechtliche Streitigkeit i. S. des § 33 Abs. 1 Nr. 3 FGO. Denn die von dem Kl. geltend gemachten vertraglichen Vergütungsansprüche wie auch der – nach Auffassung des Kl. – auf Vertragsverletzung beruhende Schadensersatzanspruch sind zivilrechtlicher Natur (vgl. auch BFH-Beschluss vom 23. April 1991 VII B 221/90, BFH/NV 1991, 619, 621; Koch in Gräber, FGO, 6. Aufl., § 33 Rz. 30 „Gebührenanspruch des steuerlichen Beraters“). Entgeltansprüche im Hinblick auf einen zwischen Steuerberater und Mandant geschlossenen Dienstleistungsvertrag betreffen bürgerliche Rechtsstreitigkeiten. Dementsprechend ist für derartige Vergütungsstreitigkeiten zwischen Steuer-

beratern und Mandanten der Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten eröffnet. Demgegenüber umfassen die öffentlich-rechtlichen oder berufsrechtlichen Streitigkeiten i. S. des § 33 Abs. 1 Nr. 3 FGO im Wesentlichen Möglichkeiten und Grenzen der Hilfeleistung in Steuersachen sowie statusrechtliche Probleme der Berufsangehörigen (vgl. Kissel/Mayer, GVG, 5. Aufl., § 13 Rz. 123).

Entgegen der von dem Kl. vertretenen Auffassung ist auch der auf das UrhG gestützte Schadensersatzanspruch zivilrechtlicher Natur, für den gem. § 13 GVG der Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten eröffnet ist. Bei Streitigkeiten im Zusammenhang mit Urheberrechten ist grundsätzlich der ordentliche Rechtsweg gegeben (ebenso Kissel/Mayer, GVG, 5. Aufl., § 13 Rz. 167). Hieran ändert auch nichts der Umstand, dass sich der von dem Kl. behauptete Anspruch aus Urheberrechtsverletzung auf ein Gesetzesvorhaben bezieht. Denn auch wenn sich der Urheberschutz auf ein (Steuer-)Gesetz erstreckt und ein Beteiligter einen diesbezüglichen Anspruch aus Urheberrechtsverletzung geltend macht, ändert dies nichts an dem zivilrechtlichen Charakter der aus den Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes abgeleiteten Ansprüche.

Im Hinblick auf § 17a Abs. 2 Satz 1 GVG hat der Senat den Rechtsstreit an das zuständige AG zu verweisen. Der Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten erweist sich als zutreffend (§ 13 GVG).

Der Senat hat die einschlägigen Verfahrensvorgaben für eine Verweisung gewahrt. Das Gericht hat auch die Beteiligten durch Schreiben vom 12. März 2010 auf die Unzulässigkeit des beschrittenen Rechtswegs hingewiesen und auf diese Weise die Anhörung der Beteiligten ermöglicht (§ 17a Abs. 2 Satz 1 GVG).

Das Durchführen einer m. V. war nicht erforderlich (§ 17a Abs. 4 Satz 1 GVG). Der Senat hatte den Kl. im Verlauf des Verfahrens in hinreichender Weise von den Zweifeln an dem eingeschlagenen Rechtsweg schriftlich und mündlich unterrichtet. . .

Eine Kostenentscheidung entfällt. Der Beschluss ergeht in einem unselbstständigen Zwischenverfahren (vgl. Koch in Gräber, FGO, 6. Aufl., Anh. § 33 Rz. 26 und 19).

Fördergebietsgesetz

708 **Herstellung eines neuen WG durch Funktions- bzw. Wesensänderung infolge von Baumaßnahmen**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 19. Mai 2010 1 K 5300/05 B – Rev. eingelegt (Az. des BFH: IX R 35/10).

1. Der mit erheblichem finanziellen und baulichen Aufwand verbundene Einbau von zwei fremdvermieteten Wohnungen und vier abgeschlossenen Gewerbeeinheiten in ein im Wesentlichen erhalten bleibendes Gebäudeensemble, das zuvor einheitlich gewerblich durch einen VEB genutzt worden war, führt zur erstmaligen Herstellung von WG.

2. Dass ein Gebäude vor langer Zeit zu Wohnzwecken errichtet worden war, spielt für die Frage der Funktions- bzw. Wesensänderung infolge von Baumaßnahmen dann keine Rolle, wenn die Nutzung tatsächlich seit Jahrzehnten aufgegeben war und auch bewertungsrechtlich keine Wohnungen (mehr) vorhanden sind.

FördG § 4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b, § 3 Satz 1; HGB § 255 Abs. 2.

Die Klin. erwarb 1994 im Wege eines Investitionsvorrangverfahrens das damals ungenutzte Grundstück X zu einem Kaufpreis von ... DM von einer Treuhandgesellschaft. Das Grundstück war seit Mitte des 19. Jahrhunderts in mehreren Abschnitten mit einem später um einen Seitenflügel und ein Quergebäude erweiterten Wohnhaus sowie Gewerbebauten (ehem. Dampfwäscherei) bebaut worden. Während der DDR gelangte das in Volkseigentum überführte Grundstück in die Rechtsträgerschaft eines VEB, der es vollständig für betriebliche Zwecke nutzte. Die Klin. verpflichtete sich im Investitionsvorrangverfahren gegenüber der Treuhandanstalt zur Sanierung und Modernisierung der aufstehenden Gebäude, wobei das vordere Bürogebäude in Wohnraum und das ehemalige Wäschereigebäude zu Atelier-, Büro- und Dienstleistungsflächen umgewandelt und sodann vermietet werden sollten. Die Klin. baute unter Einsatz ganz erheblicher finanzieller Mittel auf der Grundlage einer Baugenehmigung bei weitgehendem Erhalt der vorhandenen Bausubstanz in das zuletzt als Bürofläche genutzte ehemalige Wohnhaus zwei Wohnungen mit sechs bzw. vier Zimmern ein und schuf in den Gewerbebauten vier selbstständig nutzbare, abgeschlossene Gewerbeeinheiten, die sie nachfolgend vermietete.

Nachdem der Bekl. zunächst erklärungsgemäß Sonderabschreibungen auf nachträgliche HK i. H. v. 40 v. H. zugelassen hatte, gelangte er im Anschluss an eine Bp zu der Überzeugung, dass die Kosten der Gesamtbaumaßnahme als geringer begünstigte Kosten der Herstellung eines anderen, neuen Wirtschaftsgutes anzusehen seien. Insofern berücksichtigte er lediglich Sonderabschreibungen i. H. v. 20 bzw. 25 v. H. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Aus den Gründen:

Die Klage hat keinen Erfolg. . . .

Die Voraussetzungen einer Sonderabschreibung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b, Satz 3, § 3 Satz 1 FördG liegen nicht vor. . . . Die von der Klin. durchgeführten Maßnahmen, . . ., haben nicht zu Modernisierungs- oder anderen nachträglichen HK geführt. Die Kosten sind vielmehr insgesamt als HK zu bewerten.

Herstellung eines (neuen) WG durch Funktions- bzw. Wesensänderung infolge von Baumaßnahmen

1. Nach dem für das FördG ebenso wie für das EigZulG geltenden Begriff der Herstellung in § 255 Abs. 2 HGB (vgl. BFH-Beschlüsse vom 26. Oktober 2006 IX B 9/06, BFH/NV 2007, 447; vom 23. Mai 2007 IX B 1/07, BFH/NV 2007, 2085) bedeutet Herstellen eines WG das Schaffen eines neuen, bisher nicht vorhandenen WG. Ein neues WG wird . . . auch dann hergestellt, wenn ein vorhandenes WG auf Grund von Baumaßnahmen in seiner Funktion bzw. seinem Wesen verändert wird (vgl. BFH-Urteile vom 23. November 2004 IX R 59/03, HFR 2005, 638 m. w. N.; vom 19. August 2008 IX R 65/07 BFH/NV 2009, 552; vom 4. März 1998 X R 151/94, HFR 1998, 817). . . .

Zusammenhang zwischen baulichen Maßnahmen und Nutzungsfunktion

2. Liegt die Herstellung eines (neuen) WG auch dann vor, wenn ein vorhandenes WG auf Grund von Baumaßnahmen in seiner Funktion bzw. seinem Wesen verändert wird (Funktions-/Wesensänderung), so ist das bei einem vorhandenen Gebäude oder Gebäudeteil gegeben, wenn sich durch bauliche Maßnahmen dessen Funktion/Nutzung, d. h. die Zweckbestimmung ändert. Nicht erforderlich ist, dass sich durch den Umbau die Nutzungsfunktion des ganzen Gebäudes verändert; es genügt die Änderung der Nutzungsfunktion eines Gebäudeteils (vgl. BFH-Urteile vom 23. November 2004 IX R 59/03, HFR 2005, 638; vom 16. Januar 2007 IX R 39/05, BFHE 218, 49, BStBl II 2007, 922). Ob in diesem Sinne eine Änderung der Zweckbestimmung und damit die Herstellung eines neuen WG gegeben ist,

kann nicht anhand von Kategorien des (öffentlichen) Bau- oder Gewerberechts bestimmt werden. Vielmehr muss die Beurteilung an der Funktion des WG anknüpfen. Gebäude können grundsätzlich eigenbetrieblich oder fremdbetrieblich, zu eigenen oder fremden Wohnzwecken genutzt werden, wobei ein einheitliches Gebäude in verschiedene WG zerfallen kann, wenn es zu unterschiedlichen Zwecken genutzt wird, während umgekehrt auch dann (nur) ein WG vorliegt, wenn das fremdbetrieblich genutzte Gebäude verschiedenen Personen zu unterschiedlichen betrieblichen Zwecken überlassen wird (vgl. R 4.2 Abs. 4 EStR; so auch BFH-Beschlüsse vom 26. November 1973 GrS 5/71, BFHE 111, 242, BStBl II 1974, 132; vom 30. Januar 1995 GrS 4/92, BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281). Ändert sich infolge baulicher Maßnahmen die Funktion bzw. Zweckbestimmung des Gebäudes oder auch nur von Teilen desselben, entsteht insoweit ein neues WG. Kann also das Bauwerk durch bauliche Maßnahmen nunmehr eigen- statt fremdbetrieblich oder umgekehrt bzw. zu eigenen statt fremden Wohnzwecken oder umgekehrt genutzt werden oder ermöglichen die Baumaßnahmen eine Änderung der Nutzung von einer (eigenen oder fremden) Wohnnutzung zu einer (eigen- oder fremd-)betrieblichen Nutzung oder umgekehrt oder entstehen infolge der Baumaßnahmen erstmals sogar mehrere WG, entsteht ein neues WG und handelt es sich bei den dafür aufgewendeten Kosten um HK.

Bisherige Rspr. des BFH

So hat der BFH etwa angenommen, dass ein neues WG dann hergestellt wird, wenn eine sich über zwei Etagen erstreckende eigengenutzte Wohnung in zwei separate fremdvermietete Arztpraxen umgebaut wird (Urteil vom 23. November 2004 IX R 59/03, HFR 2005, 638), wenn eine Scheune in ein Mehrfamilienhaus mit sechs Wohnungen umgebaut wird (Urteil vom 19. August 2008 IX R 65/07, BFH/NV 2009, 552) oder wenn durch den Einbau von zwei abgeschlossenen Wohnungen im Erdgeschoss und Dachgeschoss eines zuvor selbstgenutzten Einfamilienhauses ein Wechsel von der vorangegangenen Eigennutzung zur Fremdvermietung stattfindet (Urteil vom 24. Juni 2008 IX R 49/06, BFH/NV 2008, 1839). Erstmals „hergestellt“ sind in diesem letztgenannten Fall zwei zur Fremdvermietung vorgesehene Objekte; die Nutzungsfunktion ändert sich infolge der Baumaßnahmen von eigener in fremde Wohnnutzung. Den an ältere Rspr. (zusammenfassende Darstellungen etwa bei Pezzer, DB 1996, 849; Ellrott/Brendt, in Beck'scher Bilanz-Komm., 6. Aufl., § 255 HGB Rz. 377) anknüpfenden Entscheidungen ist gemeinsam, dass die – mehr oder weniger umfangreichen – baulichen Maßnahmen zwar nicht zur Herstellung eines bautechnisch neuen Gebäudes geführt, diesem bzw. Teilen davon jedoch eine gänzlich neue Funktion gegeben haben.

Vorliegend Entstehung von zwei neuen WG

3. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat es der Bkl. zu Recht abgelehnt, eine Sonderabschreibung von 40 v. H. auf die ... Teilherstellungskosten zuzulassen. Tatsächlich hat die Kl. ... zwei neue WG hergestellt, nämlich die zu fremden Wohnzwecken eingebauten zwei abgeschlossenen Wohnungen im straßenbegleitenden Gebäude einerseits und die zur fremdbetrieblichen Nutzung hergestellten vier abgeschlossenen Gewerbeeinheiten im ehemaligen Wäschegebäude nebst dessen Anbauten andererseits. ...

Ursprüngliche Funktion des WG im Zeitpunkt der Anschaffung maßgeblich

Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass die straßenbegleitende Bebauung ursprünglich 1837/1885 zu Wohnzwecken errichtet worden war und seinerzeit vier Wohnungen barg. Zum Zeitpunkt der Anschaffung befanden sich nämlich im früheren Wohnhaus seit Jahrzehnten keine Wohnungen mehr. Das Objekt war mindestens seit 1970 im Zusammenhang mit der gewerblichen Nutzung

der ehemaligen Dampfwäscherei für den VEB zu Büro- zwecken genutzt worden. ... Die Frage, ob in einem Ge- bäude Wohnungen vorhanden sind, ist auch für den Anwendungsbereich des FördG nach bewertungsrecht- lichen Maßstäben zu beantworten. Danach ist eine Woh- nung eine Zusammenfassung mehrerer Räume, in denen ein selbständiger Haushalt geführt werden kann; sie müs- sen nach außen abgeschlossen und es müssen wenigstens ein Bad oder eine Dusche und ein WC sowie eine Küche oder Kochgelegenheit vorhanden sein (vgl. BFH-Urteile vom 27. Oktober 1998 X R 157/95, BFHE 187, 445, BStBl II 1999, 91; vom 7. November 2006 IX R 19/05, BFHE 215, 467, BStBl II 2007, 693). Im Vorderhaus befanden sich je- doch zum Zeitpunkt der Anschaffung ... weder ein Bad noch eine Dusche. ...

Neues WG auch bei umfänglichem Erhalt der Altbau- substanz

Auch dass die Baumaßnahmen unter weitgehender Bei- behaltung des überkommenen Grundrisses und Erhaltung der Altbausubstanz vorgenommen wurden, ..., steht der Bejahung einer erstmaligen Herstellung von zwei Miet- wohnungen nicht entgegen. Die Entscheidung des BFH vom 11. September 1996 X R 46/93 (BFHE 181, 294, BStBl II 1998, 94), wonach eine bloße Umgestaltung des durch die Außenmauern umbauten Raums nicht ausreiche, sofern nicht die neu eingefügten Bauteile dem Gebäude das bau- technische Gepräge eines neuen Gebäudes geben, betrifft zum einen die Auslegung des ebenfalls abweichend for- mulierten § 10e EStG a. F., zum anderen unterscheidet sich der Sachverhalt dadurch, dass die dort vorgenommene Trennung eines ursprünglich teilvermieteten Einfamilien- hauses in zwei selbständige Wohnungen allein durch den Einbau von Türen geschah, während Küche und Bad so- wohl im Erdgeschoss wie im Obergeschoss bereits vorhan- den waren. Das war vorliegend gerade nicht der Fall.

4. ...

5. ... Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzu- lassen; das Verfahren bietet die Möglichkeit, die höchst- richterliche Rspr. zur Frage der Herstellung eines anderen (neuen) WG fortzuentwickeln.

Grunderwerbsteuer

709 Schuldner der GrESt bei Konzern- umbildung

Finanzgericht Köln, Urteil vom 15. Juli 2009 5 K 683/06 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: II R 23/10).

Schuldner der GrESt ist derjenige, der am schuldrecht- lichen Geschäft beteiligt ist.

GrEStG § 1 Abs. 3 Nr. 3, § 8 Abs. 2 Nr. 3, § 11 Abs. 1, § 13 Abs. 1, § 14 Nr. 1; BGB § 433 Abs. 1, § 164 Abs. 1 und 2, § 328, § 133, § 157.

Streitig ist, ob die Klin. Schuldnerin der vom Bkl. auf Grund eines Vertrages vom 26. April 2001 gem. § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG festgesetzten GrESt ist.

Durch den o.a. Vertrag wurden Geschäftsanteile der AM-GmbH verkauft. Die AM-GmbH war Eigentümerin in- ländischer Grundstücke, ebenso wie die C-GbR (GbR). Im Kaufvertrag sind die A-Holding (Holding) als Verkäuferin zu 1., die B-AG (AG) als Verkäuferin zu 2. und die Klin. als Käuferin bezeichnet. In der Vorbemerkung des Kaufvertra- ges wird festgestellt, dass die Holding Geschäftsanteile im Gesamtnennbetrag von ... DM an der AM-GmbH halte,

die AG den verbleibenden Geschäftsanteil i. H. v. ... DM. In der Vorbemerkung wird des weiteren festgestellt, dass die AM-GmbH an der GbR einen Anteil von 94 v. H. halte und der verbleibende Anteil von 6 v. H. von der Holding gehalten werde. Die Verkäuferin zu 1. sei daran interessiert, ihre Geschäftsanteile an der AM-GmbH sowie die Beteiligung an der GbR an die Käuferin zu verkaufen. Auch die Verkäuferin zu 2. sei an einem Verkauf ihres Geschäftsanteils an die Käuferin interessiert. Die Käuferin sei eine nach dem Recht des Commonwealth of Virginia, USA, errichtete Gesellschaft. Unter der Überschrift „Begriffsbestimmungen, Auslegung“ ist festgestellt, „Käuferin“ sei die Klin. Des Weiteren wurde festgestellt, dass die Käuferin von der Verkäuferin zu 1. und von der Verkäuferin zu 2. die zuvor bezeichneten Geschäftsanteile an der AM-GmbH bzw. der GbR kaufen werde. Die Verkäuferin zu 1. verpflichtete sich, die gekauften Geschäftsanteile „an die Käuferin oder an ein von der Käuferin bezeichnetes, mit der Käuferin verbundenes Unternehmen“ abzutreten. Gleichzeitig verpflichtete sich die Käuferin, diese Abtretung anzunehmen bzw. die Annahme der Abtretung durch das von ihr bezeichnete Unternehmen herbeizuführen. Die Verkäuferin zu 2. ging hinsichtlich ihres Anteils an der AM-GmbH dieselbe Verpflichtung ein. Nach dem Vertrag sollte der Basiskaufpreis von ... US-\$ am sog. Closing Date (lt. Vertrag = Abtretung der Geschäftsanteile an der AM-GmbH und der Beteiligung an der GbR) an die Klin. oder ein verbundenes Unternehmen zu zahlen sein. Die Abtretung der Geschäftsanteile sollte unter den aufschiebenden Bedingungen stehen, dass die Transaktion u. a. durch das Bundeskartellamt freigegeben wurde.

Am 31. Mai 2001 schlossen die O-Beteiligungsgesellschaft mbH (künftig: D-GmbH) als Zessionar, die Holding als Zedent 1 sowie die AG als Zedent 2 unter Bezugnahme auf den Kaufvertrag vom 26. April 2001 einen Übertragungs- und Abtretungsvertrag hinsichtlich der Geschäftsanteile der AM-GmbH. Im Vertrag ist ausgeführt: „Die Parteien beabsichtigen nun, den Vertrag umzusetzen und den Übergang der Geschäftsanteile der AM-GmbH an den Zessionar, eine 100 v. H. Tochtergesellschaft der Klin., zu vollziehen“. Dementsprechend traten die A-Holding und die B-AG die bezeichneten Geschäftsanteile mit Wirkung zum 31. Mai 2001 an die D-GmbH ab. Die O war ausweislich des Auszuges aus dem Handelsregister am 22. Mai 2001 unter Bezugnahme auf den Gesellschaftsvertrag vom 16. Mai 2001 eingetragen worden. Unter derselben HR-Nr. wurde am 22. Juni 2001 die D-GmbH unter Bezugnahme auf den Gesellschaftsvertrag vom 16. Mai 2001 und einen Gesellschafterbeschluss vom 28. Mai 2001 eingetragen.

Aus den Gründen:

Die Klage hat keinen Erfolg.

Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG

Durch den Vertrag vom 26. April 2001 wurde der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG verwirklicht. Der Vertrag stellt einen Kaufvertrag i. S. des § 433 BGB dar, wodurch die Klin. von der Holding und der AG mehr als 95 v. H. – insgesamt 100 v. H. – der Geschäftsanteile an der AM-GmbH kaufte und damit gem. § 433 Abs. 1 BGB den schuldrechtlichen Anspruch auf Übertragung der gekauften Anteile erwarb. Da zum Vermögen der AM-GmbH bzw. zum Vermögen der GbR, an der jene zu 94 v. H. beteiligt war und nach der Vereinbarung vom 26. April 2001 zu 100 v. H. beteiligt werden sollte, inländische Grundstücke gehörten, ist ein grunderwerbsteuerlicher Vorgang i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG gegeben.

Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage für die auf Grund dessen festzusetzende GrESt ist der Wert der der AM-GmbH zuzurechnenden inländischen Grundstücke, der gem. § 8 Abs. 2 Nr. 3

GrEStG i. V. m. § 138 Abs. 2 BewG durch bestandskräftige Bescheide mit insgesamt ... € festgestellt wurde.

Steuerschuldner

Schuldnerin der auf dieser Grundlage gem. § 11 Abs. 1 GrEStG zutreffend mit ... festgesetzten GrESt ist die Klin., da sie als Käuferin der Anteile und Erwerberin des diesbezüglichen Übertragungsanspruches Vertragsteil i. S. des § 13 Nr. 1 GrEStG war.

Entgegen der Auffassung der Klin. ist nicht die D-GmbH Steuerschuldnerin. Maßgeblich für die hier in Streit stehende GrESt ist nur der schuldrechtliche Vertrag über den Kauf der Anteile vom 26. April 2001, nicht dagegen der Vertrag vom 31. Mai 2001, durch den die am 26. April 2001 getroffenen Vereinbarungen dinglich umgesetzt wurden. Da für die Entstehung der GrESt auf Grund § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG alleine der schuldrechtliche Vertrag, durch den ein Übertragungsanspruch erworben wird, entscheidend ist, kommt es im hier anhängigen Klageverfahren auf die von den Beteiligten thematisierte Frage, ob auch der Vertrag vom 31. Mai 2001, wodurch letztlich die D-GmbH Anteilsinhaberin geworden ist, der GrESt unterliegt, nicht an.

Dass die Klin. und nicht die D-GmbH auf Grund des Vertrages vom 26. April 2001 Erwerberin des Anteilsübertragungsanspruches geworden war, ergibt sich aus dem Wortlaut des Vertrages vom 26. April 2001. Dieser ist eindeutig und bedarf keiner Auslegung. In dem Vertrag ist die Klin. als Käuferin genannt, nicht nur im Vorspann, sondern auch im als Kaufvertrag überschriebenen Teil des notariellen Vertrages sowie in der Vorbemerkung zum Kaufvertrag ebenso wie unter dem den Vorbemerkungen folgenden Abschn. „Begriffsbestimmungen, Auslegung“. Sollte aber nach dem Wortlaut des Vertrages die Klin. Käuferin sein, hatte sie gem. § 433 Abs. 1 BGB Anspruch auf Leistung aus diesem Vertrag, d. h. auf Erfüllung der von der A-Holding und der B-AG versprochenen Anteilsübertragung. Als Käuferin war die Klin. berechtigt, die Anteilsübertragung zu verlangen.

Keine Vertreterin

Die Klin. ist bei Abschluss dieses Vertrages auch nicht gem. § 164 Abs. 1 BGB als Vertreterin der D-GmbH aufgetreten, mit der Konsequenz, dass hierdurch gem. § 164 Abs. 2 BGB diese aus dem Vertrag vom 26. April 2001 berechtigt und verpflichtet worden wäre, also auch den Anspruch auf Übertragung der Anteile erworben hätte. Voraussetzung hierfür wäre gewesen ein erkennbares Auftreten der Klin. in fremdem Namen einer zumindest bestimmbar Person. Die bloße Absicht, für einen anderen kaufen zu wollen, genügt nicht (vgl. BFH-Urteil vom 11. Mai 1983 II R 33/82, Juris m. w. N.). Abgesehen davon, dass die Klin. selbst verneint hat, dass sie in fremdem Namen habe auftreten wollen, lässt auch der Wortlaut des Vertrages eine entsprechende Feststellung nicht zu. An keiner Stelle des Vertrages wird ausgeführt, dass die Klin. den Kaufvertrag für einen Dritten abschließen wollte. Vielmehr wird, wie bereits dargestellt, an mehreren Stellen des Vertrages detailliert beschrieben, dass die Klin. als Käuferin auftritt, also mangels erkennbaren Hinweises auf eine zu vertretene Person im eigenen Namen und nicht als Vertreterin.

Vertrag zugunsten Dritter

Entgegen der Auffassung der Klin. stellt der Vertrag vom 26. April 2001 auch keinen Vertrag i. S. des § 328 BGB dar. Selbst wenn er ein solcher wäre, führte dies nicht dazu, dass die D-GmbH Steuerschuldnerin und damit der angefochtene GrESt-Bescheid rechtswidrig wäre. Denn der Dritte i. S. des § 328 BGB ist nicht Vertragschließender, sondern erlangt aus dem Vertrag lediglich das Recht auf Einforderung der vereinbarten Leistung (vgl. nur Palandt, BGB, 68. Aufl., § 328 Rz. 1c). Der Dritte ist damit nicht Ver-

tragsbeteiligter, mithin nicht Steuerschuldner i. S. des § 13 Nr. 1 GrEStG (Fischer in Boruttau, GrEStG, 16. Aufl., § 1 Rz. 23; Pahlke in Pahlke/Franz, GrEStG, 3. Aufl., § 1 Rz. 97, 98).

Im Hinblick auf den zwischen den Beteiligten noch schwebenden Streit darüber, ob der Vertrag vom 31. Mai 2001 der GrESt unterliegt, sieht sich das Gericht jedoch veranlasst, zur Auffassung der Klin. dazu, ob ein Vertrag i. S. des § 328 BGB vorliegt, Folgendes auszuführen: Ein Vertrag i. S. des § 328 BGB ist gegeben, wenn eine Leistung an einen Dritten mit der Wirkung bedungen wird, dass der Dritte das Recht erwirbt, die Leistung zu fordern. Im Streitfall war, wie bereits ausgeführt, der Kaufvertrag vom 26. April 2001 so gestaltet, dass die Klin. Käuferin der Geschäftsanteile war und damit gem. § 433 Abs. 1 BGB das Recht erworben hatte, die von den Verkäufern versprochene Leistung, d. h. die Anteilsübertragung, zu fordern. Daneben sollte niemand die Übertragung fordern dürfen. Vielmehr wurde eindeutig geregelt, dass die Klin. die Übertragung fordern können sollte, wobei es ihr überlassen blieb, ob sie Leistung an sich oder an einen Dritten, d. h. an ein von ihr zu benennendes Unternehmen fordern würde. Aus dem schuldrechtlichen Vertrag vom 26. April 2001 sollte daher nur die Klin. berechtigt sein, unabhängig davon, in wessen Person sich die Erfüllung dieses Geschäfts auswirken sollte, d. h., wer im Ergebnis hinsichtlich der nach dem Kaufvertrag vorzunehmenden Anteilsübertragung berechtigt sein sollte.

Keine Auslegung

Eine Auslegung des Vertrages vom 26. April 2001 gem. §§ 133, 157 BGB dahin, dass die D-GmbH unmittelbar aus dem Vertrag vom 26. April 2001 berechtigt war, d. h. den Anspruch auf Übertragung der verkauften Geschäftsanteile fordern durfte, kommt nicht in Betracht, da die Erklärenden mit ihren Worten genau den Sinn verbunden haben, wie es dem allgemeinen Sprachgebrauch entspricht (vgl. hierzu nur BGH-Beschluss vom 9. April 1981 IVa ZB 6/80, BGHZ 80, 246; BGH-Urteil vom 8. Dezember 1982 IVa ZR 94/81, BGHZ 86, 41). Die Klin. und ihre Vertragspartner, die Holding und die AG, wollten unter Berücksichtigung der detaillierten Begriffsbestimmungen und Erläuterungen im Vertrag, dass die Klin. als Käuferin auftrat, da zu diesem Zeitpunkt noch nicht feststand, welche Gesellschaft letztlich die Anteile halten sollte. Andererseits war geplant, dass letztlich nicht die Klin., sondern eine andere Gesellschaft Anteilseignerin werden sollte. Genau dies kommt jedoch in dem Vertrag vom 26. April 2001 zum Ausdruck. Die Klin. schloss den Kaufvertrag und erwarb hieraus den nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG maßgeblichen schuldrechtlichen Anspruch, die Übertragung der gekauften Anteile zu fordern, wobei es in ihre Entscheidungskompetenz fallen sollte, an wen das dingliche Geschäft, also die Übertragung der Anteile, ausgeführt werden sollte.

Aufschiebende Bedingung

Die Tatsache, dass der Vertrag vom 26. April 2001 unter aufschiebenden Bedingungen abgeschlossen wurde, steht der Rechtmäßigkeit des angefochtenen GrESt-Bescheides nicht entgegen. Denn der Vertrag wurde zivilrechtlich wirksam abgeschlossen, insbesondere wurde die hierzu erforderliche Einhaltung der notariellen Form i. S. des § 15 Abs. 3 GmbHG erfüllt. Die somit wirksam vereinbarten aufschiebenden Bedingungen, die unter 4.5. des Vertrages aufgeführt waren, führten lediglich dazu, dass gem. § 14 Nr. 1 GrEStG nicht bereits mit Abschluss des Vertrages am 26. April 2001 GrESt entstand, sondern erst mit Eintritt der Bedingungen, d. h. am 31. Mai 2001, nachdem sowohl die Freigabe seitens des Bundeskartellamtes als auch die Bestätigung der unwiderruflichen Bankanweisung des Basiskaufpreises erfolgt war. Im Zeitpunkt des Ergehens des GrESt-Bescheides am 10. Februar 2005 waren also die im Vertrag vereinbarten Bedingungen eingetreten und

GrESt entstanden, sodass deren Festsetzung nichts entgegenstand.

Daran ändert auch nichts der Umstand, dass im Zeitpunkt des Bedingungseintritts die D-GmbH inzwischen existent und damit für die Beteiligten des Vertrages vom 26. April 2001 bekannt war. Denn die D-GmbH war, wie bereits ausgeführt, an dem die GrESt nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG auslösenden schuldrechtlichen Vertrag nicht beteiligt, was bis zum Eintritt der Bedingungen auch nicht geändert wurde. Vielmehr ist der am 26. April 2001 wirksam abgeschlossene Kaufvertrag, wie vereinbart, nach Bedingungseintritt am 31. Mai 2001 umgesetzt worden durch Abschluss des dinglichen Erfüllungsgeschäfts in Form der Abtretung der Anteile an die D-GmbH.

710 Einheitlicher Leistungsgegenstand bei Erbbaurechtsvertrag; Gründungsgesellschafter der Erwerber-GbR als Initiator der Bebauung

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 25. November 2009 11 K 1010/05 B – Rev. eingelegt (Az. des BFH: II R 3/10).

Ein einheitlicher Leistungsgegenstand liegt auch bei der Bestellung eines Erbbaurechts in zukünftig bebautem Zustand vor.

Ein Gründungsgesellschafter der Erwerber-GbR kann der Veräußererseite zuzurechnen sein, wenn er Initiator der vor dem Erwerb geplanten Bebauung ist und die GbR der Umsetzung dieser Bebauung dient.

GrEStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1.

Die Klin. ist ein geschlossener Immobilienfonds in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Sie erwarb im Jahre 1995 ein Erbbaurecht an einem unbebauten Grundstück, zu dessen Bebauung mit einer Wohnanlage sie berechtigt und verpflichtet sein sollte. In der Folgezeit gab eine Gründungsgesellschafterin der Klin. einen Emissionsprospekt heraus, der die Errichtung einer Wohnanlage auf dem Erbbaugrundstück vorsah. Diese wurde von der Klin. tatsächlich errichtet. Das FA ging hinsichtlich des Erwerbs des Erbbaurechts durch die Klin. sowie der von ihr errichteten Wohnanlage von einem einheitlichen Erwerbsgegenstand aus, und setzte die GrESt gegenüber der Klin. auf dieser Grundlage fest. Die hiergegen von der Klin. erhobene Klage hatte keinen Erfolg.

Aus den Gründen:

Einheitlicher Leistungsgegenstand

... Im Streitfall sind nach Überzeugung des Gerichts ... die Voraussetzungen eines einheitlichen Leistungsgegenstandes erfüllt. Ein einheitlicher Leistungsgegenstand liegt in Abgrenzung zum einheitlichen Vertragswerk (eine Urkunde) dann vor, wenn Kauf- und Werk- oder Geschäftsbesorgungsvertrag in getrennten Urkunden abgefasst werden, aber rechtlich oder wirtschaftlich zusammenhängen.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass für die Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage eines der GrESt unterfallenden Erwerbsvorganges die Feststellung erforderlich ist, in welchem Zustand das Grundstück erworben werden soll. Als solcher kommt sowohl der Zustand des Grundstücks im Zeitpunkt des Vertragsschlusses als auch ein künftiger Zustand, in den das Grundstück erst zu versetzen ist, in Betracht. ...

Erwerb eines Erbbaurechts mit Verpflichtung zur Bebauung; Gründungsgesellschafter der Erwerber-GbR als Teil der Veräußererseite; Gründung der Erwerber-GbR zur Umsetzung eines vorher geplanten Baukonzeptes

Unter Berücksichtigung dieser vom BVerfG verfassungsrechtlich nicht beanstandeten Grundsätze des BFH hat die Klin. im Streitfall bei objektiver Betrachtungsweise das Erbbaurecht in zukünftig bebautem Zustand erworben. Dabei ist zunächst festzustellen, dass die erforderliche Verpflichtung der Veräußererseite zur Veränderung des tatsächlichen Grundstückszustandes (vgl. Sack in Boruttau, GrEStG, 16. Aufl., § 9 Rz. 165d) gegeben ist. Zur Veräußererseite gehören nämlich nicht nur der Grundstückseigentümer, sondern auch die weiteren Personen, die auf die zukünftige Bebauung des Erbbaurechts nach einem vorbestimmten Konzept gegenüber dem Erwerber hinwirken. Entscheidend insoweit ist, dass A als Initiator der bereits in dem Erbbaurechtsvertrag vorgesehenen Bebauung der Veräußererseite zuzurechnen und als Geschäftsbesorgerin zur Veränderung des tatsächlichen Grundstückszustandes verpflichtet war. A ist insbesondere deshalb der Veräußererseite zuzurechnen, weil sie die Baukonzeptplanung und zu einem erheblichen Teil auch deren Durchführung bereits vorgenommen hatte, als es die Klin. noch nicht gab. Die Klin. wurde gerade zur Umsetzung des Konzeptes der A gegründet. Nach dem Konzept der A sollte das Erbbaurecht zugunsten der zunächst noch nicht existenten Klin. zwecks Durchführung des Baukonzeptes bestellt werden. Dabei hatte sich die Veräußererseite in Gestalt der A als Initiator und zukünftiger, aber auch schon vor dem 30. Mai 1995 für die Klin. handelnder Geschäftsbesorger zur Umsetzung des betreffenden Konzeptes verpflichtet. ...

Hinnahme eines von der Anbieterseite vorbereiteten Geschehensablaufes

Folgende Umstände zeigen ein von der Veräußererseite vorbereitetes Geschehen, das die Klin. hingenommen hat, an:

So hat A die Baugenehmigung vom 26. April 1995 übernommen und die öffentliche Förderung mit Bewilligungsbescheid vom 10. Mai 1995 erwirkt. Dem lag bereits ein detailliertes Baukonzept zugrunde, das für den Abschluss des Erbbaurechtsvertrages mitbestimmend war. Der in diesem Vertrag vereinbarten Bauverpflichtung lag das betreffende Konzept zugrunde, da sowohl die Baugenehmigung als auch der Vorbescheid des ... vom 26. April 1994, in dem insbesondere der vorgesehenen Nutzung des Baugeländes für Wohnungsbau i. V. m. gewerblicher Nutzung sowie dem geplanten Maß der Nutzung zugestimmt wird, auf dem Plan einer Wohnbebauung mit Gewerbe beruhten. Vor allem aus der Baugenehmigung folgt, dass der Bauantrag vom 15. November 1994 durch eine sog. Nachlieferung vom 16. März 1995 ergänzt wurde und neben der Baubeschreibung noch u. a. Bauzeichnungen eingereicht wurden. Darüber hinaus ergibt sich aus dem – in den vom Bkl. angeforderten Feststellungsakten des FA ... betreffend die Klin. – enthaltenen Betriebsprüfungsbericht (... der Steuerakte ...), dass die C-Bank nach Eingang des Förderungsantrages am 21. Dezember 1994 am 22. März 1995 die Wirtschaftlichkeitsberechnung erstellt hatte, dem dann der Bewilligungsbescheid vom 10. Mai 1995 folgte. Weiter waren nach dem Bericht die Endfinanzierungsmittel der öffentlichen Förderung auf Grund der Vorlage des Bewilligungsbescheides vom 10. Mai 1995 bereits deutlich vor Abschluss des Erbbaurechtsvertrages beschafft worden. Daneben waren – wie es in dem Bericht noch heißt – die Pflichten des Auftragnehmers, d. h. der A, hinsichtlich der Auswahl des Förderprogramms, der Erstellung der Wirtschaftlichkeitsberechnung und zumindest teilweise hinsichtlich der notwendigen Verhandlungen bereits erfüllt. Nach alledem stand im maßgeblichen Zeitpunkt des Zustandekommens des Erbbaurechtsvertrages ein von der A vor-

bereitetes, jedenfalls ihr zuzurechnendes detailliertes Baukonzept fest. Dies wird durch den von der Geschäftsbesorgerin, der A, am 7. Juli 1995 herausgegebenen Prospekt, der die Werbung mit dem betreffenden Baukonzept darstellt, bestätigt. Aufgrund des beschriebenen Zeitablaufes ist es ausgeschlossen, dass in der Zeit zwischen dem 30. Mai 1995 und dem 7. Juli 1995 ein neues Baukonzept ausgearbeitet worden ist. Die fast vollständige Fortführung des vor dem 30. Mai 1995 entworfenen Konzeptes wird zudem durch den Schlussbericht der C-Bank für das streitige Bauvorhaben (... der Steuerakte) bestätigt, wonach von den der Darlehensbewilligung zugrunde liegenden Unterlagen nur insoweit abgewichen worden ist, als statt der bewilligten ... Wohnungseinheiten mit ... m² Wohnfläche jetzt ... Wohnungseinheiten mit ... m² Wohnfläche errichtet wurden, die Tiefgarage wegfiel und eine Änderung der Gewerbeflächen erfolgt war.

Maßgeblichkeit des tatsächlich verwirklichten Sachverhaltes

Den auch aus dem Prospekt ersichtlichen Bauplan hat die Klin. ganz überwiegend befolgt und damit ihre Einbindung in das Konzept der A bereits zum Zeitpunkt der Erbbaurechtsbestellung am 30. Mai 1995 deutlich gemacht. Es ist nicht ersichtlich, dass mit den Anfang September 1995 begonnenen Bauarbeiten ein eigenständiger, von dem Konzept der Initiatorin, der A, abweichender Bauplan in Angriff genommen werden sollte. Von einer irgendwie gearteten Entscheidungsfreiheit der Klin., abweichend von dem Prospekt eine andere Gesellschaft als Geschäftsbesorgerin zu beauftragen und mit dieser ein neues Baukonzept zu realisieren, kann nicht die Rede sein. Davon abgesehen hat die Klin. jedenfalls von einer etwaigen Entscheidungsfreiheit keinen Gebrauch gemacht, sodass auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt abzustellen ist (vgl. auch BFH-Urteile vom 16. Juli 1997 II R 39/95, BFH/NV 1998, 213; vom 30. April 2003 II R 29/01, HFR 2004, 35, BFH/NV 2003, 1446).

Kein Verkauf „an sich selbst“

Eine Beschränkung des Erwerbsgegenstandes auf das unbebaute Grundstück kommt insbesondere nicht unter dem Gesichtspunkt des Verkaufes „an sich selbst“ in Betracht. Denn dies würde Personenidentität auf der Veräußerer- und der Erwerberseite voraussetzen, was hier bereits deshalb ausscheidet, weil die Klin. als GbR grunderwerbsteuerrechtlich ein eigenständiges Rechtssubjekt darstellt. Eine Identität mit den auf der Veräußererseite handelnden Personen, der Grundstückseigentümerin und der A als Initiatorin, liegt deshalb nicht vor (vgl. Sack in Boruttau, GrEStG, 16. Aufl., § 9 Rz. 171a).

Einbeziehung der bauausführenden Unternehmen in das Anbieterkonzept nicht notwendig

Dem Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsgegenstandes steht es weiter nicht entgegen, dass die Klin. noch nicht unumkehrbar auf die Beauftragung bestimmter bauausführender Unternehmen festgelegt war. Ist das die Erbbaurechtsbestellung enthaltende Rechtsgeschäft in ein Vertragsgeflecht mit mehreren Vertragspartnern einbezogen, so kann das Grundstück bzw. das Erbbaurecht auch dann mit noch zu errichtendem Gebäude Erwerbsgegenstand sein, wenn der Bauunternehmer, der das Gebäude tatsächlich errichtet, in die Abstimmung auf der Anbieterseite nicht eingebunden und der eigentliche Bauvertrag nicht Teil des auf die Erschaffung eines bebauten Grundstückes gerichteten und nur einheitlich annehmbaren Vertragsgeflechtes ist (vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 1998 II R 36/96, BFH/NV 1999, 667). Das ist hier der Fall, weil mit der Tätigkeit der Initiatorin vor dem 30. Mai 1995 bereits die Grundlage für die Bauverpflichtung der Klin. geschaffen wurde, unabhängig davon, wer die Bauarbeiten im Einzelnen tatsächlich ausgeführt hat. Maßgeblich ist vielmehr die hier

vorliegende grundsätzliche Bindung der Klin. an das projektierte Bebauungskonzept; die Bindung muss sich nicht notwendigerweise darauf beziehen, mit wem der einzelne Bau- oder der Generalunternehmervertrag zu schließen ist (BFH-Urteil vom 4. September 1996 II R 62/94, HFR 1997, 493, BFH/NV 1997, 308).

Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten Geschehensablaufes als Zweck des Konzepts

Dass die Klin. das von der Geschäftsbesorgerin vorbereitete Geschehen mit Abschluss des Erbbaurechtsvertrages zumindest hingenommen hat und sich damit in das betreffende Bebauungskonzept hat einbinden lassen, folgt auch aus dem Prospekt vom 7. Juli 1995 mit dem Hinweis auf die vorliegende detaillierte Baubeschreibung und den dort wiedergegebenen AVB, denen sich die Klin. dann auch, wie insbesondere der – damit übereinstimmende – Geschäftsbesorgungsvertrag vom 4. September 1995 zeigt, unterworfen hat. Jedenfalls hat A als Gesellschafterin der Klin. und maßgebliche Initiatorin und vorgesehene Geschäftsbesorgerin (s. Prospekt ...) die Klin. notwendigerweise auf das von ihr entworfene Baukonzept bereits vor der Erbbaurechtsbestellung (30. Mai 1995) festgelegt, weil anderenfalls der Erwerb des Erbbaurechts mit Baugenehmigung und Bewilligungsbescheid wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen wäre.

Darüber hinaus war der finanzielle Rahmen auf Grund der mit dem Bewilligungsbescheid zugesagten öffentlichen Förderung, die der Prospekt mehrfach hervorhebt (s. ...), im Wesentlichen abgesteckt, wie auch ein Vergleich der Kosten für Herstellung einschließlich Außenanlagen mit den Ia- und Ib-Darlehen der C-Bank zeigt (s. Prospekt S. ... zur Investitionsplanung einerseits und Finanzierungsplanung andererseits). Der Umstand, dass es sich bei den diesen Planungen zugrunde liegenden Zahlen um allerdings recht genaue Schätzungen gehandelt hat, spricht zudem für eine weitgehende Vorbereitung des Bauvorhabens in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Erbbaurechtsbestellung. Dies folgt auch daraus, dass A nach ihrem eigenen Vorbringen in den letzten rund ... Jahren über ... geschlossene Immobilienfonds als Geschäftsbesorger oder Initiator begleitet hat. Außerdem ist aus wirtschaftlichen Gründen die Annahme abzulehnen, dass die Klin. am 30. Mai 1995 ohne Kenntnis des finanziellen Rahmens die Bauverpflichtung übernommen hätte.

Die theoretische Möglichkeit der Übertragung der Bauverpflichtung durch Weiterverkauf des Erbbaurechts ist unerheblich. Zum einen wurde im Anschluss an die Erbbaurechtsbestellung das Erbbaurecht auf A als Grundbuchtreuhänder übertragen. Zum anderen war diese Gesellschaft bereits vor dem 30. Mai 1995 in erheblichem Umfang tätig geworden (s. die oben wiedergegebenen Feststellungen des Prüfungsberichts). Außerdem hat A die öffentliche Ausschreibung der Bauleistungen vor Abschluss des Erbbaurechtsvertrages vom 30. Mai 1995 vornehmen lassen, wie sich aus der Bekanntgabe der öffentlichen Ausschreibung im ... vom 26. Mai 1995 sowie im ... vom 2. Juni 1995 ergibt. Auch insoweit ist der tatsächlich verwirkte Sachverhalt maßgeblich.

Nur theoretische Möglichkeit der Verwirklichung eines anderen Konzepts auf Grund Beschlussfassung nachträglich in den geschlossenen Immobilienfonds aufgenommener Gesellschafter unbeachtlich

Aus diesem Grund zerstört auch die bloß theoretische Möglichkeit für die nach dem Erbbaurechtsvertrag eingetretenen Gesellschafter, ein anderes Konzept zu beschließen, nicht die auf Grund der Hinnahme des vorbereiteten Geschehensablaufes im Zeitpunkt der Erbbaurechtsbestellung eingetretene Bindung der Klin. (s. auch BFH-Urteil vom 29. November 1989 II R 254/85, BFHE 159, 246, BStBl II

1990, 230). Desgleichen steht der Annahme eines sachlichen Zusammenhanges nicht entgegen, dass die Vorplanung in bautechnischer Hinsicht maßgebend von A veranlasst worden ist. Abgesehen davon, dass diese Gesellschaft als Initiatorin und Projektanbieter der Veräußererseite zuzurechnen ist (s. oben), wäre ein Einfluss oder eine Veranlassung hinsichtlich des Baukonzeptes durch die Erbbaurechtigte selbst für die Frage der Bindung an dieses Konzept ohne Bedeutung (vgl. BFH-Urteil vom 21. September 2005 II R 49/04, BFHE 211, 530, BStBl II 2006, 269). Weiterhin kommt es auf die ertragsteuerliche Behandlung der Klin. als Bauherrin nicht an, weil in den Fällen des engen sachlichen Zusammenhanges der Erwerber zwangsläufig der Bauherr ist, seine Bindung an einen Bauplan dadurch nicht berührt wird.

Zusammenwirken der auf der Veräußererseite handelnden Personen

Ferner fehlt es nicht an der erforderlichen Verbindung zwischen der Grundstückseigentümerin und der Initiatorin. Treten nämlich mehrere Personen auf der Anbieterseite als Vertragspartner auf, so liegt ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen nur vor, wenn die Personen entweder personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind oder auf Grund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten oder durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrages als auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstückes dienen, hinwirken (s. z. B. BFH-Urteil vom 2. März 2006 II R 47/04, HFR 2006, 1008, BFH/NV 2006, 1509). Die personelle Verflechtung ist indes nach dem eigenen Vorbringen der Klin. zu bejahen, denn zwei Vorstandsmitglieder der Gesellschafter der Klin. sind oder waren jedenfalls im Mai 1995 zugleich Geschäftsführer der Grundstückseigentümerin. Aus dieser – neben der Bindung an ein Bebauungskonzept – für die Annahme eines engen sachlichen Zusammenhanges ausreichenden personellen Verbindung (s. auch Sack in Boruttau, GrEStG, 16. Aufl., § 9 Rz. 165) ist darüber hinaus auf eine Zusammenarbeit bei der Bestellung des Erbbaurechts in (zukünftig) bebautem Zustand zu schließen, da die Eigentümerin den Vertrag vom 30. Mai 1995 mit der zusätzlichen Bauverpflichtung ohne Gefährdung ihres Gesellschaftsvermögens nur abschließen konnte, wenn sie auf Grund der Zusammenarbeit mit den betreffenden Vorstandsmitgliedern den finanziellen Hintergrund der Klin. kannte.

Schließlich ist auch beim Erbbaurechtsvertrag nicht allein auf den Erbbauszins abzustellen, wenn ein einheitliches Vertragswerk oder ein einheitlicher Leistungsgegenstand vorliegt (vgl. Sack in Boruttau, GrEStG, 16. Aufl., § 9 Rz. 553 mit Nachweisen).

Kein Fall der eigennützigen Erwerberleistung

Nach alledem ist der von der Klin. insbesondere hervor gehobene Gesichtspunkt der eigennützigen Erwerberleistung nicht maßgeblich, weil die umfangreiche Tätigkeit der A auf der Veräußererseite stattgefunden hat (s. o.). Sofern die Klin. eine fehlende Anbindung an das Zivilrecht rügt, ist dem entgegenzuhalten, dass die Rechtsfigur des engen sachlichen Zusammenhangs vom Sinn und Zweck der Erwerbstatbestände des § 1 GrEStG gerechtfertigt ist und eine teleologische Auslegung auch im Zivilrecht stattfindet.

Soweit der Bekl. nach dem Verböserungshinweis die Bemessungsgrundlage auf insgesamt ... erhöht hat, begegnet dies keinen rechtlichen Bedenken. Die Kosten der Fremdfinanzierung bis zur Fertigstellung des Erwerbsgegenstandes sind stets in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (BFH-Urteil vom 19. Juli 1989 II R 95/87, BFHE 157, 248, BStBl II 1989, 685). Dass die tatsächlich angefallenen Finanzierungskosten nur ... betragen hätten, hat die Klin. lediglich behauptet, aber nicht nachgewiesen. ...

Der Senat hat die Revision zugelassen, weil es die Frage, ob ein Initiator auch in Fällen der vorliegenden Art der Veräußererseite zuzurechnen ist, grundsätzliche Bedeutung hat.

Körperschaftsteuer Europäische Union

711 **Zu den Voraussetzungen der Berücksichtigung der von einer ausländischen Tochtergesellschaft erwirtschafteten Verluste auf der Ebene der inländischen Muttergesellschaft**

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 17. März 2010 1 K 2406/07 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 34/10).

1. Der Abzug auch definitiver Verluste einer im EU-Ausland ansässigen Tochtergesellschaft bei der Einkommensermittlung der inländischen Muttergesellschaft setzt voraus, dass diese sich gegenüber ihrer Tochtergesellschaft zur Übernahme der Verluste vertraglich verpflichtet hatte.

2. Eine gemeinschaftsrechtlich veranlasste normerhaltende Reduktion nationaler steuerrechtlicher Vorschriften bezweckt die Gleichstellung inländischer Sachverhalte mit solchen mit Auslandsbezug. Eine Besserstellung der Sachverhalte mit Auslandsbezug kann damit nicht erreicht werden.

EG-Vertrag Art. 43, Art. 48; KStG § 14; AktG § 291, § 302.

Streitig ist die Berücksichtigung von Verlusten einer EU-ausländischen Tochtergesellschaft im Inland.

Die Klin. ist die in Deutschland ansässige Muttergesellschaft des X-Konzerns. Sie war an verschiedenen Tochterunternehmen im In- und Ausland beteiligt, so seit 1987 auch zu 100 v. H. an der hier streitgegenständlichen X-A/S mit Sitz in Dänemark. Diese Tochtergesellschaft verkaufte von der X-Gruppe hergestellte Waren und erbrachte im Zusammenhang damit stehende Serviceleistungen auf dem sich als schwierig erweisenden dänischen Markt. Nachdem der handelsrechtliche Verlustvortrag der X-A/S zum 31. Dezember 1998 ca. 2,5 Mio. Dänische Kronen (DKK) betragen hatte, konnten nicht zuletzt infolge kostenreduzierender Maßnahmen in den Jahren 1999 bis 2001 Gewinne zwischen 62 075 und 134 293 DKK erzielt werden. Für das Streitjahr 2002 entstand nach dem vorliegenden Jahresabschluss sodann ein weiterer Verlust i. H. v. 702 253 DKK. Nachdem die X-A/S in den Folgejahren weiterhin erhebliche Verluste erlitten hatte, wurde beschlossen, deren Geschäftstätigkeit zum Ende des Jahres 2004 zu beenden und die Gesellschaft aufzulösen. Die Geschäfte des Konzerns wurden ab dem 1. Januar 2005 von einem unabhängigen Vertriebspartner weitergeführt. Zum Ende der Liquidation zum 30. November 2005 wies die X-A/S einen Verlustvortrag i. H. v. 4 999 680 DKK, das handelsbilanzielle Eigenkapital war zu diesem Zeitpunkt von ehemals 5 Mio. DKK auf nur noch 320 DKK gesunken. Nach Abschluss der Liquidation Mitte 2006 war die X-A/S erloschen, ein sich ergebender handelsrechtlicher Liquidationserlös i. H. v. 10 553 DKK, bei dem es sich um die steuerfreie Rückzahlung von Einlagen der Klin. handelte, wurde ihr gutgeschrieben.

Angesichts der Einstellung des aktiven Geschäftsbetriebs der X-A/S zum 31. Dezember 2004 nahm die Klin. in ihrem Jahresabschluss 2004 eine Teilwertabschreibung auf den Beteiligungsbuchwert der X-A/S bis auf 1 € vor. Weil sie

diese Abschreibung unter Anwendung von § 8b Abs. 3 KStG für steuerliche Zwecke außerbilanziell korrigierte, ergaben sich hieraus keine körperschaftsteuerlichen Auswirkungen.

Den von der Klin. unter Hinweis auf u. a. die Entscheidung des EuGH vom 13. Dezember 2005 Rs. C-446/03 Marks & Spencer (EuGHE I 2005, 10837) begehrten Abzug des operativen Verlustes der X-A/S aus dem Geschäftsjahr 2002 bei der Ermittlung ihres zu versteuernden Einkommens dieses Veranlagungszeitraumes ließ der Bekl. nicht zu.

Aus den Gründen:

A. Die ohne Vorverfahren erhobene Klage ist als Sprungklage i. S. des § 45 Abs. 1 FGO zulässig, nachdem der Bekl. dieser Verfahrensweise innerhalb eines Monats nach Klagezustellung zugestimmt hat.

B. Die Klage ist jedoch im Ergebnis unbegründet.

Der angefochtene KSt-Bescheid erweist sich als rechtmäßig und verletzt die Klin. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Bekl. hat es zu Recht abgelehnt, bei der Ermittlung des Einkommens der Klin. den Verlust ihrer dänischen Tochtergesellschaft zu berücksichtigen.

Keine Verlustberücksichtigung nach den nationalen Vorschriften der §§ 14 ff. KStG

I. Ein Anspruch der Klin. auf eine derartige Berücksichtigung ergibt sich nicht aus einer unmittelbaren Anwendung der nationalen Regelungen der §§ 14 ff. KStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung.

Die Berücksichtigung der Verluste von Tochtergesellschaften auf der Ebene der Muttergesellschaft setzt danach ein zwischen beiden Unternehmen bestehendes Organschaftsverhältnis voraus. Dazu muss sich eine KapG (AG oder KGaA) mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland – sog. doppelter Inlandsbezug – (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag i. S. des § 291 Abs. 1 AktG verpflichtet haben, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen, für das in § 14 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG weitere Voraussetzungen normiert sind (Organträger), abzuführen. Für andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG genannten KapG – wie im Wesentlichen für den praktisch häufig vorkommenden Fall einer GmbH – sieht § 17 KStG für die Begründung einer Organschaft weitere Anforderungen vor. So muss u. a. nach dessen Nr. 2 eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart sein.

Mögen im Streitfall danach die – isoliert – an den Organträger zu stellenden Anforderungen durch die Klin. erfüllt sein, fehlt es indes für die Tochtergesellschaft X-A/S zum einen mangels inländischer Geschäftsleitung und Sitz an dem genannten Inlandsbezug; zudem ist ein Gewinnabführungsvertrag in der angesprochenen Ausgestaltung zwischen Klin. und X-A/S nicht abgeschlossen worden. Die X-A/S ist damit keine Organgesellschaft i. S. der genannten Vorschriften.

Im Ergebnis auch kein Verlustabzug bei der Muttergesellschaft nach gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen

II. Die Klin. kann das von ihr erstrebte Ergebnis der Verrechnung der Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft auch nicht auf Basis gemeinschaftsrechtlicher Regelungen über eine an den Grundsätzen der Entscheidung des EuGH vom 13. Dezember 2005 Rs. C-446/03 Marks & Spencer (EuGHE I 2005, 10837) orientierte Auslegung der o. g. Vorschriften erreichen. Der Senat folgt insoweit der Auffassung der Klin., die im Ergebnis eine Übertragung der vom EuGH in dieser Entscheidung entwickelten Grundsätze auf den Streitfall mit der Folge der Berücksichtigung der Verluste der X-A/S bei der Einkommensermittlung

der Klin. für möglich hält, nicht. Unabhängig davon, dass der Streitfall sich an entscheidungserheblichen Stellen von den der Rs. Marks & Spencer zugrundeliegenden Voraussetzungen unterscheidet, lässt sich das klägerische Begehren auch nicht aus einer Zusammenschau dieser Entscheidung mit anderen im Zusammenhang mit der Verlustberücksichtigung „über die Grenze“ im weiteren Sinne ergangenen Entscheidungen des EuGH ableiten. Der Senat ist insofern der Auffassung, dass sich das hier gefundene Ergebnis mit den Kernaussagen der Rspr. des EuGH zu dem streitgegenständlichen Themenbereich in Übereinstimmung befindet.

Rspr. des EuGH in der Rs. Marks & Spencer, ...

1. Gegenstand des dem Vorabentscheidungsersuchen in der Rs. Marks & Spencer zugrundeliegenden Rechtsstreites war das Begehren der Marks & Spencer plc, Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften vom Gewinn im Vereinigten Königreich abziehen zu können. Nach dem diesem Begehren zugrunde liegenden „group relief“ nach britischem Recht konnten allerdings lediglich innerstaatliche Verluste mittels des sog. Konzernabzugs auf eine andere Gesellschaft des gleichen Konzerns gewinnmindernd übertragen werden.

Nach der Entscheidung des EuGH war diese – als Steuervergünstigung angesehene – Regelung geeignet, die Muttergesellschaft in der Ausübung ihrer nach Art. 43 und 48 EG-Vertrag garantierten Niederlassungsfreiheit deswegen zu behindern, weil angesichts des Ausschlusses der Berücksichtigung von Verlusten einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft die Muttergesellschaft von der Gründung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten abgehalten werden könne.

Im Rahmen der mehrstufigen Prüfung eines beachtlichen Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht sah der EuGH diese beschränkende nationale Regelung allerdings als gerechtfertigt an. Zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten könne es erforderlich sein, auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen Gesellschaften sowohl auf Gewinne als auch auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden. Dieser Aspekt und die Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung sowie – als dritter Rechtfertigungsgrund – eine drohende Steuerfluchtgefahr führten dazu, dass Regelungen eines Mitgliedstaats, die es einer Muttergesellschaft allgemein verwehrten, Verluste ihrer EU-ausländischen Tochtergesellschaften im Inland von ihrem Gewinn abzuziehen, den Abzug der Verluste der inländischen Tochtergesellschaften aber zulassen, im Grundsatz nicht gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen.

Gleichwohl erkannte der EuGH vor dem Hintergrund des Verhältnismäßigkeitsprinzips im Rahmen einer Prüfung der Erforderlichkeit der beschränkenden Maßnahme ausnahmsweise einen Verstoß gegen die Art. 43 und 48 EG-Vertrag für den von der Muttergesellschaft nachzuweisenden Fall, dass die gebietsfremde Tochtergesellschaft die in ihrem Sitzstaat für den von dem Abzugsantrag erfassten Steuerzeitraum sowie frühere Steuerzeiträume vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten, ggf. durch Übertragung dieser Verluste auf einen Dritten oder ihrer Verrechnung mit Gewinnen, die die Tochtergesellschaft in früheren Zeiträumen erwirtschaftet habe, ausgeschöpft habe und keine Möglichkeit bestehe, die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft in ihrem Sitzstaat für künftige Zeiträume von ihr selbst oder von einem Dritten, insbesondere im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, zu berücksichtigen.

... in der Rs. Oy AA, ...

In der Entscheidung vom 18. Juli 2007 Rs. C-231/05 Oy AA (EuGHE I 2007, 6373) hat der EuGH zur Vereinbarkeit

der dort streitgegenständlichen finnischen Regelung mit Art. 43 EG-Vertrag Stellung genommen, nach der Voraussetzung für die gewinnwirksame Abzugsfähigkeit des sog. Konzernbeitrags, der dem Ausgleich der von der Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich erlittenen Verluste durch Zahlungen ihrer in Finnland ansässigen Tochtergesellschaft dienen sollte, u. a. war, dass sowohl der Zahlende dieses Beitrags (Tochtergesellschaft) als auch dessen Empfänger (Muttergesellschaft) im Sitzstaat der Tochtergesellschaft ansässig sind.

Hier hielt der EuGH wegen der unterschiedlichen Behandlung je nach dem Ort des Sitzes der jeweiligen Muttergesellschaft eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zwar für gegeben, die allerdings angesichts des Eingreifens von nunmehr für ausreichend gehaltenen zwei Rechtfertigungsgründen, nämlich der Notwendigkeit der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten verknüpft mit der Verhinderung einer Steuerumgehung, für statthaft erachtet wurde.

Angesichts der diesen Rechtfertigungsgründen zukommenden Wertigkeit und des Gesichtspunktes, dass die ansonsten mögliche Wahl des Mitgliedstaats der Besteuerung letztlich Sache der Unternehmensgruppe wäre, erschien die streitgegenständliche Regelung aber nicht als über das zur Erreichung aller verfolgten Ziele Erforderliche hinausgehend, sie wurde im Ergebnis als verhältnismäßig angesehen. Dem EuGH kam es, insoweit restriktiver als in der Rs. Marks & Spencer, ersichtlich darauf an, einer Unternehmensgruppe in diesem Zusammenhang nicht einen derart weiten Handlungsspielraum zur Verfügung zu stellen. Die Entscheidung Oy AA erscheint wegen der mit der deutschen Organschaft vergleichbaren Merkmale als auf diese, jedenfalls im Grundsatz, übertragbar (so auch Kussmaul/Niehren, IStR 2008, 81).

... in der Rs. X Holding BV, ...

Mit der Vorabentscheidung vom 25. Februar 2010 Rs. C-337/08 X Holding BV (DStR 2010, 427) hat der EuGH in nationalen Regelungen einen gemeinschaftsrechtlich relevanten Verstoß für den Fall nicht erkannt, dass diese es einer Muttergesellschaft zwar ermöglichten, mit ihrer gebietsansässigen Tochtergesellschaft eine „steuerliche Einheit“ zu bilden, während dies mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft nicht zulässig war, weil deren Gewinn nicht den steuerlichen Vorschriften dieses Mitgliedstaats unterlag. Der Entscheidung lag der Antrag einer in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft zugrunde, mit ihrer in Belgien ansässigen Tochtergesellschaft als „steuerliche Einheit“ i. S. des niederländischen KSt-Rechtes anerkannt zu werden mit der Folge, dass die Steuer so zu erheben ist, als handle es sich um einen Stpfl. in dem Sinne, dass die Tätigkeiten und das Vermögen der Tochtergesellschaft Teil der Tätigkeiten und des Vermögens der Muttergesellschaft sind und die Steuer (nur) bei der Muttergesellschaft erhoben wird. Angesichts dessen, dass es durch diese Regelung möglich war, Gewinne und Verluste der in die steuerliche Einheit einbezogenen Gesellschaften auf der Ebene der Muttergesellschaft zu konsolidieren (Rz. 18), handelt es sich auch hier aus Sicht des Senats um eine den steuerlichen Konsequenzen der deutschen Körperschaftsteuerlichen Organschaft im Ergebnis vergleichbare Konstellation.

Weil eine Muttergesellschaft wegen dieser verwehrten Möglichkeit davon abgehalten werden könne, in anderen Mitgliedstaaten Tochtergesellschaften zu gründen, sah der EuGH auch hier die Niederlassungsfreiheit als im Grundsatz tangiert, hielt die – positiv festgestellte – Ungleichbehandlung aber im Ergebnis unter Hinweis auf seine Ausführungen in der Rs. Marks & Spencer zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten für gerechtfertigt. Auch hier räumte der

EuGH, wie in der Entscheidung Oy AA, der Muttergesellschaft eine freie Wahlmöglichkeit, welches Steuersystem auf die Verluste der Tochtergesellschaft anwendbar ist und wo die Verluste berücksichtigt werden, nicht ein und hielt die streitgegenständliche Regelung nicht zuletzt deshalb für verhältnismäßig, weil sich Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedstaat einerseits und gebietsfremde Tochtergesellschaften andererseits im Hinblick auf die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nicht in einer vergleichbaren Situation befänden und deshalb Tochtergesellschaften im Hinblick auf die bei solchen Betriebsstätten bestehenden Verlustübertragungsmöglichkeiten nicht gleichzustellen seien.

... in der Rs. Lidl Belgium

Den in der Rs. Marks & Spencer entwickelten Gedanken, eine Verrechnung von Verlusten dann – nach dem Verständnis des Senats aber auch nur dann – i. S. einer „ultima ratio“ zuzulassen, soweit es sich um definitive Verluste einer Tochtergesellschaft handelt, hat der EuGH im Grundsatz auch in der Entscheidung vom 15. Mai 2008 Rs. C-414/06 Lidl Belgium (EuGHE I 2008, 3601) aufgegriffen, in der die Berücksichtigung von Verlusten aus einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat, die zu einer Gesellschaft gehörte, die ihren satzungsmäßigen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hatte, streitig gewesen ist.

Ein Verstoß gegen Art. 43 EG-Vertrag durch die Versagung der Berücksichtigung der Verluste der Betriebsstätte bei dem Stammhaus ist nach dieser Entscheidung nicht anzunehmen, sofern nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Einkünfte der Betriebsstätte in deren Belegenheitsstaat besteuert werden, in dem diese Verluste bei der Besteuerung der Betriebsstelleneinkünfte für künftige Steuerzeiträume berücksichtigt werden können. In diesem Sinne waren die dortigen Verluste der Betriebsstätte insofern nicht definitiv, als das Steuerrecht des Belegenheitsstaates der Betriebsstätte die Möglichkeit der Berücksichtigung von Verlusten in künftigen Zeiträumen vorgesehen hat und eine solche tatsächlich auch erfolgt war.

Eine Gesamtschau dieser Entscheidungen führt den Senat zu der Erkenntnis, dass nach Sicht des EuGH der Möglichkeit einer „Verlustberücksichtigung über die Grenze“, unabhängig von deren individueller und vielfältig denkbarer Ausgestaltung im einzelnen Fall, keine sich aus gemeinschaftsrechtlichen Gesichtspunkten ergebende überragende Bedeutung zukommt. Es lässt sich keineswegs ein gemeinschaftsrechtlich begründetes, quasi übergeordnetes allgemeines Gebot zur Ermöglichung EU-grenzüberschreitender Verlustverrechnungen feststellen (so i. E. auch Scheunemann, IStR 2006, 145 im Fazit seiner Analyse der Entscheidung Marks & Spencer). Vielmehr ergeben sich diese nur ausnahmsweise und auf der Basis konkreter Einzelfallgestaltungen. Insoweit beschränkende nationale Regelungen werden im Wesentlichen als gerechtfertigt angesehen und erfahren ihrerseits eine Einschränkung allenfalls auf der Ebene der Verhältnismäßigkeitsprüfung.

2. Nach den so verstandenen Grundsätzen des EuGH zum Wirkungsspektrum der Niederlassungsfreiheit kommt der Senat daher für den Streitfall zu der Einschätzung, dass eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zunächst zwar grundsätzlich denkbar ist (a), es indes im Weiteren an einer gemeinschaftsrechtsrelevanten Ungleichbehandlung fehlt (b). Unabhängig davon würde einer Beschränkung ein gewichtiger Rechtfertigungsgrund gegenüberstehen (c). Ganz wesentlich ist, dass selbst im Falle eines Rechtfertigungsmangels ein solcher in einer Zusammenschau mit weiteren Überlegungen nicht zu einer normerhaltenden Reduktion der streitgegenständlichen Vorschriften in dem von der Klin. begehrten weitgehenden Umfang führt (d). Schließlich erscheint auch eine phasengleiche Verlustberücksichtigung im Streitjahr nicht zwingend (e).

Grundsätzlich kann die Niederlassungsfreiheit durch die streitgegenständlichen Vorschriften beschränkt sein, ...

a) Die Niederlassungsfreiheit sichert, soweit für den Streitfall relevant, Gesellschaften mit Sitz, Hauptverwaltung oder Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft (Art. 48 Abs. 2 i. V. m. Art. 43 EG-Vertrag) die wirtschaftliche Mobilität innerhalb der Gemeinschaft und beinhaltet auch das Recht zur sekundären Niederlassung durch Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen, Tochtergesellschaften und auch Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedstaat. Von der Schutzwirkung wird der in das EU-Inland strebende Ausländer ebenso erfasst wie der in das EU-Ausland strebende Inländer.

Die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten schützen dabei vor allen Maßnahmen, die geeignet sind, grenzüberschreitendes Wirtschaften unmittelbar, mittelbar oder potentiell zu behindern (vgl. schon EuGH-Urteil vom 11. Juli 1974, Rs. C-8/74 Dassonville, EuGHE 1974, 837). So sind nationale Rechtsvorschriften bereits dann als eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzusehen, wenn sie geeignet sind, deren Ausübung in einem Mitgliedstaat durch in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften zu beschränken. Dabei bedarf es eines Nachweises einer tatsächlich beschränkenden Wirkung dieser Vorschriften dafür, dass diese Gesellschaften zum Verzicht auf den Erwerb, die Gründung oder die Aufrechterhaltung einer Tochtergesellschaft in dem anderen Mitgliedstaat bewegt worden sind, nicht (EuGH-Urteil vom 18. Juli 2007 Rs. C-231/05 Oy AA, EuGHE I 2007, 6373 Rz. 42 m. w. N.).

Nach dem so verstandenen Begriff einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit besteht im Hinblick auf die streitgegenständlichen Regelungen die Möglichkeit, dass eine Muttergesellschaft von der Gründung einer Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat Abstand nimmt. Denn die durch die deutschen körperschaftsteuerlichen Regelungen der §§ 14 ff. KStG einer gebietsansässigen Muttergesellschaft und ihren inländischen Tochtergesellschaften eröffneten Möglichkeiten, insbesondere die Zusammenführung von Gewinnen und Verlusten auf der Ebene der Muttergesellschaft, stehen bei gebietsfremden Tochtergesellschaften mangels Erfüllung der einzelnen Voraussetzungen so nicht zur Verfügung.

... jedoch im Streitfall keine diskriminierende Ungleichbehandlung

b) Eine solche ungleiche Behandlung ist i. S. der gemeinschaftsrechtlich orientierten Rspr. (EuGH-Urteil vom 25. Februar 2010 Rs. C-337/08 X Holding BV, DStR 2010, 427 Rz. 20) nur dann mit den Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit vereinbar, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (s. unten c).

Wie der EuGH in der Rs. X Holding BV ausgeführt hat, ist die Vergleichbarkeit von Sachverhalten mit Gemeinschaftsbezug einerseits und einem rein innerstaatlichen Sachverhalt andererseits unter Berücksichtigung des mit den jeweiligen nationalen Regelungen verfolgten Ziels zu prüfen. Insofern könnte – vordergründig – eine objektive Vergleichbarkeit der Situation einer inländischen Muttergesellschaft mit einer inländischen Tochtergesellschaft und der Situation einer inländischen Muttergesellschaft mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft deswegen angenommen werden, weil sowohl die eine als auch die andere Muttergesellschaft danach streben, die Vorteile der streitgegenständlichen Regelungen, insbesondere die Einbeziehung der Verluste der Tochtergesellschaft auf der Ebene der Muttergesellschaft, in Anspruch nehmen zu können (Rz. 22, 24).

Zum maßgeblichen Vergleichspaar

Indes erscheint dem Senat dieser Vergleichsmaßstab angesichts der tatbestandlichen Voraussetzungen des Streitfalls zu eng gezogen.

Der vorliegende Sachverhalt ist nämlich dadurch gekennzeichnet, dass es zur Erfüllung der Anforderungen der hier maßgeblichen deutschen Vorschriften zur Erreichung des gewünschten Zieles der Verlustverrechnung auf Ebene der Muttergesellschaft bei der Tochtergesellschaft nicht nur des Tatbestandsmerkmals des Sitzes und der Geschäftsleitung im Inland bedarf, sondern darüber hinaus ein essentielles weiteres Merkmal zu erfüllen ist, nämlich das Bestehen eines Gewinnabführungsvertrags zwischen der Muttergesellschaft und der Tochtergesellschaft. Insofern liegt der Streitfall anders als die vom EuGH entschiedenen Rechtssachen X Holding BV und auch Oy AA. In letzterer Rs. hat der EuGH in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass ein Beitrag der Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft in demselben Ansässigkeitsstaat, die auch die übrigen im nationalen Recht festgelegten Voraussetzungen erfüllt, als abzugsfähiger Konzernbeitrag angesehen werde, während ein Beitrag einer Tochtergesellschaft an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft nicht als solcher angesehen und auch nicht von den Einkünften der Tochtergesellschaft abgezogen werden könne. Damit kommt es für die Frage der Abzugsfähigkeit des Konzernbeitrags – allein – auf den Sitz der beteiligten Gesellschaften, dort der Muttergesellschaft, an (Rz. 31, 32). Der EuGH führt sodann weiter aus, dass allein die Tatsache, dass im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft die in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft nicht besteuert werde, die Tochtergesellschaften solcher Muttergesellschaften nicht von den Tochtergesellschaften mit im gleichen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaften unterscheide und die Vergleichbarkeit der Situationen, in denen sich die beiden Tochtergesellschaften befänden, nicht ausschließe (Rz. 38).

So verhält es sich, wie ausgeführt, im Streitfall aber nicht. Angesichts des erwähnten zum Kriterium des Sitzes (und der Geschäftsleitung) der jeweiligen Stpfl. hinzutretenden weiteren objektiven Merkmale, nämlich eines Gewinnabführungsvertrags (zu den Auswirkungen einer ggf. anzunehmenden normerhaltenden Reduktion auf dieses Merkmal s. u. unter d), wird das hier relevante Vergleichspaar gebildet durch einerseits eine inländische Muttergesellschaft mit inländischer Tochtergesellschaft ohne Gewinnabführungsvertrag und andererseits eine inländische Muttergesellschaft mit ausländischer Tochtergesellschaft ebenfalls ohne Gewinnabführungsvertrag. Nachdem auch in der zuerst genannten – rein inländischen – Fallgruppe eine Verrechnung der Verluste der Tochtergesellschaft auf Ebene der Muttergesellschaft nach den streitgegenständlichen Vorschriften nicht möglich ist, kommt es demnach in beiden Konstellationen gleichermaßen nicht zu dem von der Klin. gewünschten Ergebnis. Dies ist bedingt durch die für alle Beteiligten geltenden Anforderungen der nationalen organschaftsrechtlichen Vorschriften, die sich insofern von den in den angesprochenen EuGH-Entscheidungen erforderlichen unterscheiden. Die jeweilige Muttergesellschaft befindet sich unabhängig davon, ob die Tochtergesellschaft eine gebietsansässige ist oder nicht, in derselben Situation. Folglich handelt es sich im Ergebnis nicht um eine gemeinschaftsrechtlich relevante Ungleichbehandlung objektiv miteinander vergleichbarer Situationen, sondern gerade um deren Gleichbehandlung. Im Rahmen der Prüfung, ob eine die Niederlassungsfreiheit unzulässig diskriminierende Ungleichbehandlung anzunehmen ist, hat der EuGH in seiner Entscheidung vom 26. Juni 2008 Rs. C-284/06 Burda (EuGHE I 2008, 4571) formuliert, dass eine solche darin bestehen könne, dass auf unterschiedliche Situationen die gleiche Vorschrift angewendet wird (Rz. 82). Dementsprechend ist eine Diskriminierung auch dann anzunehmen, wenn auf gleiche Sachverhalte unter-

schiedliche Vorschriften angewandt werden. Daran fehlt es im Streitfall.

In diesem Sinne hat der EuGH in der Entscheidung X Holding BV, wenn auch im Rahmen der Erörterung der Verhältnismäßigkeit und somit an anderer Stelle in der Prüfungsabfolge, allgemein darauf hingewiesen, dass es dem Herkunftsstaat nach wie vor frei steht, Bedingungen und Höhe der Besteuerung verschiedener Niederlassungsformen von im Ausland tätigen inländischen Gesellschaften festzulegen, soweit er ihnen eine Behandlung gewährt, die gegenüber vergleichbaren inländischen Niederlassungen nicht diskriminierend ist (Rz. 40 mit Verweis auf das Urteil vom 6. Dezember 2007 Rs. C-298/05 Columbus Container Service, EuGHE I 2007, 10451, insbesondere Rz. 53). Diesem Gedanken folgend sieht der Senat daher eine diskriminierende ungleiche Behandlung im Falle ausländischer Tochtergesellschaften angesichts der ergebnisgleichen Behandlung bei einer inländischen Tochtergesellschaft, die ebenso wenig über einen Gewinnabführungsvertrag mit der Muttergesellschaft verbunden ist wie die ausländische, nicht.

Außerdem wäre eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt

c) Soweit entgegen den obigen Ausführungen gleichwohl eine gemeinschaftsrechtsrelevante Ungleichbehandlung anzunehmen wäre, hält der Senat eine demnach grundsätzlich verbotene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Streitfall jedenfalls durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses für gerechtfertigt.

Während sich noch nach der Entscheidung des EuGH in der Rs. Marks & Spencer eine Rechtfertigung nur aus dem Zusammenspiel der drei Gesichtspunkte

- Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse,
- Verhinderung der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung und
- Verhinderung der Gefahr einer Steuerflucht

(sog. Rechtfertigungstrias) ergeben konnte (Rz. 51; so auch EuGH-Urteil vom 29. März 2007 Rs. C-347/04 Rewe Zentralfinanz eG, EuGHE I 2007, 2647), hat es der EuGH in der Rs. Oy AA, für eine Rechtfertigung genügen lassen, wenn der Gesichtspunkt der Notwendigkeit der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zusammen mit dem der Verhinderung einer Steuerumgehung erfüllt ist (Rz. 60). In diesem Sinne, dass nämlich eine nationale steuerrechtliche Regelung auch durch – lediglich – zwei der o. g. drei Rechtfertigungsgründe gerechtfertigt sein kann, wurde auch in der Rs. Lidl Belgium dahingehend entschieden, dass die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zusammen mit der Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung als ausreichend anzusehen ist (Rz. 40 ff.). In der in diesem Zusammenhang, soweit ersichtlich, aktuellsten Entscheidung X Holding BV vom 25. Februar 2010 hat es der EuGH genügen lassen, dass die Voraussetzungen eines einzelnen Rechtfertigungsgrundes erfüllt sind (Rz. 28-33; so auch schon in der Entscheidung vom 7. September 2006 Rs. C-470/04 N, EuGHE I 2006, 7409 Rz. 42). Er ist insoweit inhaltlich letztlich den Ausführungen in den Schlussanträgen der Generalanwältin Kokott vom 19. November 2009 in dieser Rs. (Juris, Rz. 70) und auch in der Entscheidung vom 10. September 2009 Rs. C-311/08 SGI (Juris, Rz. 60) gefolgt (auch wenn in der dem folgenden Entscheidung des EuGH vom 21. Januar 2010 Rs. C-311/08 SGI, HFR 2010, 305, BFH/NV 2010, 571, in Rz. 69 ein zweites Merkmal, nämlich die Verhinderung einer Steuerumgehung, jedenfalls im Rahmen einer Gesamtbetrachtung mit aufgenommen wurde). Wenn auch der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten eine gewisse Nähe zu dem vom EuGH nicht als zur Rechtfertigung geeigneten Hinweis auf drohende Verluste des Steueraufkommens eines Mitgliedstaats aufweist, misst der

EuGH diesem Gesichtspunkt – durchgängig – offensichtlich eine große Bedeutung als Rechtfertigungsgrund zu (vgl. zur Entwicklung der Rechtfertigungsgründe auch Kessler/Eicke, IStR 2008, 581; Pache/Englert, IStR 2007, 844).

Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse als Rechtfertigungsgrund

Es kann danach zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten erforderlich sein, auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen Gesellschaften sowohl in Bezug auf Gewinne als auch auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden (Rs. X Holding BV, Rz. 28). Nach diesem Symmetrieprinzip dürfen Gesellschaften nicht nach Belieben darüber entscheiden, ob Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder in einem anderen Mitgliedstaat berücksichtigt werden. Dies würde die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten erheblich gefährden, indem nämlich die Besteuerungsgrundlagen in dem einen Mitgliedstaat um übertragene Verluste erweitert und im anderen Mitgliedstaat entsprechend verringert würde. So verhielte es sich auch im Streitfall, wenn dem klägerischen Begehren folgend eine Verlustverrechnung ohne Berücksichtigung der organischen Merkmale zugelassen würde. Denn eine solche Verrechnung würde dann, abgesehen von den entsprechenden Beteiligungsverhältnissen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft und dem letztlich aber nur zeitlich orientierten Merkmal der „Finalität“ der Verluste, ohne die Erfüllung weiterer Voraussetzungen möglich sein. Der Streitfall ist in dieser Folgebetrachtung daher im Wesentlichen dem der Entscheidung X Holding BV zugrunde liegenden Fall vergleichbar.

Der Senat hält insoweit auch an der Betrachtung fest, dass es sich bei Gewinnen und Verlusten steuerrechtlich um die „zwei Seiten derselben Medaille“ handelt, die zur Beibehaltung der Ausgewogenheit spiegelbildlich zu behandeln sind. Denn das Ziel, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen betroffenen Mitgliedstaaten zu wahren, das sich beispielsweise in Bestimmungen eines DBA widerspiegelt, ist geeignet, Steuerregelungen zu rechtfertigen, die die Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen, wahren (Rs. Lidl Belgium, Rz. 33).

Zur Reichweite einer gemeinschaftsrechtlich gebotenen normerhaltenden Reduktion nationaler Vorschriften

d) Sofern entgegen der oben dargelegten Ansicht ein Rechtfertigungsgrund nicht eingreift, stellt sich die Frage der hieraus abzuleitenden Konsequenzen. Der Senat vermag insoweit der Auffassung der Klin., nach der im Zuge einer normerhaltenden Reduktion der streitgegenständlichen Vorschriften der §§ 14 ff. KStG weder an dem sog. doppelten Inlandsbezug noch an dem Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags festzuhalten sei, die dort angeordneten Rechtsfolgen aber weiter anzuwenden seien (so auch Homburg, IStR 2009, 350), im Ergebnis nur insoweit zu folgen, als das Merkmal Sitz und Geschäftsleitung im Inland nicht beachtet werden darf.

Ein Verstoß deutscher steuerrechtlicher Vorschriften gegen gemeinschaftsrechtliche Regelungen hat zur Folge, dass diese Vorschriften in geltungserhaltender Weise reduziert werden. Denn auf Grund des Anwendungsvorrangs gemeinschaftsrechtlichen Primärrechts und damit der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten ist nach der Rspr. des BFH der jeweilige Tatbestand der entsprechenden deutschen Vorschrift in gemeinschaftsrechtlich konformer und normerhaltender Weise zu reduzieren, die einschlägige Regelung aber als solche weiter anzuwenden (vgl. BFH-Urteile vom 10. Januar 2007 I R 87/03, BFHE 216, 312, BStBl II 2008, 22, HFR 2007, 668; vom 24. April 2007 I R 39/04, BFHE 218, 89, BStBl II 2008, 95, HFR 2007, 1205

jeweils m. w. N.). Dabei sind die gemeinschaftsrechtlichen Erfordernisse in die betroffenen Normen hineinzulesen (BFH-Urteil vom 25. August 2009 I R 88,89/07, BFH/NV 2009, 2047, HFR 2010, 6).

Keine alleinige Anknüpfung an den sog. doppelten Inlandsbezug (Sitz und Geschäftsleitung im Inland)

aa) Nach diesen Grundsätzen kann zwischen unterschiedlichen in einer nationalen gesetzlichen Regelung enthaltenen Einzelmerkmalen dergestalt zu differenzieren sein, dass einzelne dieser Merkmale vollständig zu verwerfen sind, andere wiederum lediglich im gemeinschaftsrechtlichen Licht und weitere Merkmale unverändert zur Anwendung kommen können. Für den Streitfall kommt der Senat insoweit zu dem Ergebnis, dass die nach § 14 KStG Abs. 1 für die Organgesellschaft vorgesehene Anknüpfung an deren Sitz und Geschäftsleitung im Inland eine zu weit gehende Verengung mit sich bringt. Denn damit werden ausländische Gesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Gemeinschaftsgebiet wegen der ausschließlichen Anknüpfung an den inländischen Sitz und Geschäftsleitung einer Gesellschaft von einer Verlustverrechnungsmöglichkeit von vornherein vollständig – ohne eine gestalterische Ausweichmöglichkeit – ausgeschlossen (so i. E. auch Niedersächsisches FG, Urteil vom 11. Februar 2010 6 K 406/08, Juris m. w. N.; Pache/Englert, IStR 2007, 844). Auch nach der EuGH-Rspr. kann der Sitz eines Stpfl. ein zwar grundsätzlich beachtliches Kriterium sein; allerdings führte die alleinige Anknüpfung hieran letztlich dazu, dass die Grundfreiheit des Art. 43 EG-Vertrag ihres Sinnes entleert würde (vgl. etwa Rs. Marks & Spencer, IStR 2007, 844 Rz. 37).

Keine vollständige Reduzierung der Voraussetzung des Gewinnabführungsvertrags

bb) Anders verhält es sich indes mit dem Merkmal des Gewinnabführungsvertrags.

Die Klin. verweist diesbezüglich darauf, dass ein solcher Gewinnabführungsvertrag grenzüberschreitend gesellschaftsrechtlich nicht möglich sei, weil das dänische Recht einen solchen Vertrag nicht kenne. Der Bkl. hat dem nicht widersprochen. Auch wenn man dem folgend davon ausgeht, dass der Abschluss eines (formalen) Gewinnabführungsvertrags „über die Grenze“ gesellschaftsrechtlich nicht möglich ist (vgl. unter Verweis auf die kollisionsrechtliche Problematik Herzig/Wagner, DStR 2006, 1), schließt dies aber zum einen nicht aus, dass die beteiligten Gesellschaften untereinander auf einfacher schuldrechtlicher Basis eine entsprechende verpflichtende Vereinbarung abschließen können. Zudem erscheint es dem Senat geboten, im Hinblick auf die Wirksamkeit eines solchen Vertrags weniger auf die Betrachtung aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates der ausländischen Tochtergesellschaft, also hier der dänischen, abzustellen, sondern vielmehr auf die Betrachtung aus Sicht des Staates, in dem die aus einem solchen Vertrag resultierenden (steuerlichen) Folgen realisiert werden sollen. Aus der in diesem Sinne maßgeblichen – isolierten – deutschen Sicht spricht gegen den Abschluss eines solchen Vertrages jedoch wenig.

Dass das deutsche Recht – an der Mindestvoraussetzung festhaltend – hinsichtlich der formellen Ausgestaltung eines Gewinnabführungsvertrags eine gewisse Flexibilität kennt, zeigt die Regelung des § 18 KStG, nach der es, auch wenn damit eine Organshaft über die Grenze nicht eröffnet wird (vgl. Gosch, KStG, § 18 Rz. 1, 39 ff.), ausreicht, wenn im Verhältnis einer inländischen Organgesellschaft zu einem ausländischen Unternehmen als Organträger der Gewinnabführungsvertrag auf dessen Seite unter der Fa. einer inländischen Zweigniederlassung des ausländischen Unternehmens abgeschlossen wird.

Dem lässt sich auch nicht im Zuge einer kritischen Betrachtung der deutschen Organshaft als solcher entgegenhalten, dass Deutschland der letzte Mitgliedstaat der EU

sei, der einen solchen Gewinnabführungsvertrag zur Voraussetzung konzerninterner Verlustverrechnung mache, während die steuerrechtlichen Regelungen anderer Mitgliedstaaten ohne einen solchen Vertrag auskämen (vgl. Homburg, IStR 2009, 350). Denn bei diesem Gesichtspunkt handelt es sich um einen solchen, der als steuerpolitischer Aspekt ggf. Eingang in Überlegungen für den Bereich eines EU-weiten harmonisierten Steuersystems finden kann (vgl. zu einem Rahmenkonzept für einen grenzüberschreitenden Verlustausgleich beispielsweise die Mitteilung der EU-Kommission vom 19. Dezember 2006, KOM (2006) 824 endg.). Für die vorliegende zu beantwortende Frage, ob die Voraussetzung eines Gewinnabführungsvertrags im Wege einer gebotenen normerhaltenden Reduktion vollständig zu eliminieren ist, kann es darauf aber nicht ankommen. Dafür ist allein maßgeblich, ob innerstaatliche Sachverhalte unter Einbeziehung dieses Merkmals anders behandelt würden als solche mit Bezug über eine EU-Grenze. So verhält es sich jedoch, wie gezeigt, aber nicht.

Nur ergänzend wirft der Senat die Frage auf, welche Bedeutung dem Umstand, dass das dänische Recht einen Gewinnabführungsvertrag nicht kennt, vor dem Hintergrund der EuGH-Rspr. zukäme. In der, originär freilich einen anderen Problemkreis betreffenden, Entscheidung vom 23. Oktober 2008 Rs. C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee (IStR 2008, 769, HFR 2009, 83) hat der EuGH ausgeführt, dass ein Staat für die Zwecke seines eigenen Steuerrechts nicht verpflichtet sein kann, evtl. ungünstige Auswirkungen der Besonderheiten einer Regelung eines anderen Staates zu berücksichtigen. Insbesondere ist dieser Staat nicht dazu verpflichtet, seine Steuervorschriften auf diejenigen eines anderen Mitgliedstaats abzustimmen, um in allen Situationen eine jede Ungleichheit beseitigende Besteuerung zu gewährleisten (Rz. 49, 50). Unabhängig davon, ob diese Entscheidung einer Verallgemeinerung zugänglich ist (vgl. Breuninger/Ernst, DStR 2009, 1981), könnten, diesen Gedanken für den Streitfall aufgreifend, diese Ausführungen so verstanden werden, dass der beschriebene Umstand, dass das dänische Recht einen Gewinnabführungsvertrag im Verständnis der deutschen organschaftlichen Regelungen nicht kennt, auf die Beurteilung dieser Voraussetzung jedenfalls keine sich zu Lasten der deutschen Regelungen auswirkende Bedeutung i. S. einer Eliminierung des Merkmals mit sich bringen darf.

An einer vertraglichen Verpflichtung der Muttergesellschaft zur Übernahme der Verluste der Tochtergesellschaft ist festzuhalten

Letztlich kann der Senat aber offenlassen, ob an dem Merkmal eines formalen Gewinnabführungsvertrags festzuhalten ist. Denn selbst wenn ein solcher in der formalen Ausgestaltung, wie dies die streitgegenständlichen Vorschriften vorsehen, möglicherweise nicht gefordert werden könnte, hält der Senat gleichwohl daran fest, dass es der Erfüllung einer Mindestvoraussetzung in Gestalt einer verbindlichen Vereinbarung zwischen den beteiligten Tochter- und Muttergesellschaften bedarf, die jedenfalls den wesentlichen Bestandteil, nämlich die Verpflichtung zur Verlustübernahme durch die Muttergesellschaft, beinhalten muss (so auch Niedersächsisches FG, Urteil vom 11. Februar 2010 6 K 406/08, Juris, mit im Wesentlichen ähnlichen Erwägungen).

Die Vereinbarung des Inhalts eines Gewinnabführungsvertrags durch Verpflichtung zur Verlustübernahme i. S. des § 14 Abs. 1 KStG, § 291 Abs. 1 AktG ist, anders als das Merkmal Sitz und Geschäftsleitung im Inland, kein typisches Merkmal, das einen Inlandsbezug aufweist. Es gilt vor dem Hintergrund der beabsichtigten Gewährleistung der Besteuerung einer Unternehmensgruppe nach der Leistungsfähigkeit ganz allgemein, also wie ausgeführt auch für rein innerstaatliche Sachverhalte, und ist essentieller Bestandteil der sich aus einer Organschaft ergebenden Verrechnungsfolgen. An die Erfüllung dieser Voraus-

setzung hat der BFH stets hohe Anforderungen gestellt. So setzt die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG voraus, dass ausdrücklich eine Verlustübernahme entsprechend § 302 Abs. 1 und 3 AktG vereinbart worden ist (BFH-Urteile vom 17. Juni 2008 IV R 88/05, BFH/NV 2008, 1705; vom 16. Juni 2008 IV R 76/06, Juris). Ein Absehen von diesem Erfordernis würde der Organschaft einen Kernbestandteil entziehen. Der deutsche Organträger mit deutscher Organgesellschaft kann sich einer Verlustübernahme nicht entziehen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Verpflichtung zur Verlustübernahme insofern einer gewissen Dauerhaftigkeit bedarf, als der entsprechende Vertrag nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt worden sein muss.

Keine normerhaltende Reduzierung der die Tochtergesellschaft betreffenden Voraussetzungen der streitgegenständlichen Vorschriften quasi auf „null“

Eine normerhaltende Reduktion muss, wie ausgeführt, nicht dazu führen, dass die einschlägige Regelung als solche überhaupt nicht weiter anzuwenden ist. Für den Streitfall vertritt der Senat die Auffassung, dass eine solche Reduktion nicht soweit gehen kann, dass letztlich alle Voraussetzungen, die das Wesen einer Organschaft ausmachen, auf null zu reduzieren sind. Die Organschaft muss in irgendeiner Weise „gelebt werden“. Nach der Auffassung der Klin. führte die normerhaltende Reduktion im Ergebnis dazu, dass die auf der Ebene der Tochtergesellschaft zu erfüllenden Voraussetzungen durch den Verzicht auf Sitz und Geschäftsleitung, Gewinnabführungsvertrag und sogar eine jedenfalls die Verlustübernahme regelnde Verpflichtungsvereinbarung nahezu sämtlich unbeachtlich würden und sich die Anforderungen auf diejenigen beschränken würden, die auf der Seite des Organträgers zu erfüllen sind. Genau genommen bedeutete dies die Abschaffung der deutschen körperschaftsteuerlichen Organschaft; dies jedenfalls insoweit, wie deren Voraussetzungen betroffen sind. An den durch die Organschaft vermittelten steuerlichen Folgen soll demgegenüber festgehalten werden. So weit allerdings können die Konsequenzen einer gemeinschaftsrechtlich konformen Auslegung schon deswegen nicht reichen, weil damit ein Zustand erreicht würde, der zu einer Besserstellung grenzüberschreitender Sachverhalte gegenüber rein innerstaatlichen führen würde. Dies ist indes nicht das Ziel gemeinschaftsrechtlicher Normen oder Rspr. (so i. E. auch Rehm/Feyerabend/Nagler, IStR 2007, 7). Dass eine solche Besserstellung als die Behandlung im Inlandsfall im Grunde bereits eine relevante Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ausschließt, ist schon erörtert worden (vgl. zu dieser Frage im Hinblick auf die Entscheidung vom 23. Oktober 2008 Rs. C-157/07 Krankenhaus Wannsee, IStR 2008, 769, HFR 2009, 83, auch Breuninger/Ernst, DStR 2009, 1981).

Daher ist an einer dem materiellen Gehalt eines Gewinnabführungsvertrags entsprechenden zivilrechtlichen Vereinbarung zwischen Muttergesellschaft und Tochtergesellschaft festzuhalten, die für den Fall der Verlustentstehung bei der Tochtergesellschaft zu einer Verpflichtung der Muttergesellschaft gegenüber der Tochtergesellschaft führt und dazu, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft von der deutschen Muttergesellschaft i. S. einer tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung getragen werden (vgl. zu einem entsprechenden Lösungsansatz auch Mayr, BB 2008, 1312). Denn nur dann besteht eine Parallele zum verlustübernehmenden Organträger (in diesem Sinne auch Homburg, IStR 2009, 350).

Daran fehlt es im Streitfall. Es besteht keinerlei rechtliche Verpflichtung der Klin. zur Übernahme der Verluste der X-A/S. Soweit sie durch den Verlust ihrer Beteiligung wirtschaftlich belastet sein mag, beruht dies auf einem „freiwilligen“ Engagement zum Zeitpunkt des Betei-

ligungserwerbs. Dies ist aber einer rechtlich abgesicherten verpflichtenden Verlustübernahme nicht vergleichbar.

Verluste wurden auch nicht zeitnah getragen

cc) Ergänzend ist zu bemerken, dass ungeachtet des Mangels einer rechtlichen Verlustübernahmeverpflichtung auch Bedenken daran bestehen, ob die Klin. tatsächlich wirtschaftlich, und zwar durch laufende Verluste, belastet ist.

Insoweit trägt sie zwar vor, dass es nicht darauf ankommen könne, ob eine Muttergesellschaft die Tochtergesellschaft zu einem frühen Zeitpunkt mit einem hohen Eigenkapital ausgestattet habe, das sich sodann infolge der Verlustverrechnung vermindert habe, oder ob bei anfänglich niedriger Eigenkapitalausstattung laufende Verluste auszugleichen seien. Dazu ist allerdings, unabhängig davon, dass laufende Verluste durch die Klin. nach ihren Bilanzen nicht zeitnah getragen wurden, darauf hinzuweisen, dass die Verluste aus dem – wenn auch von der Klin. zur Verfügung gestellten – Eigenkapital der Tochtergesellschaft getragen wurden. Die Ebenen der Muttergesellschaft und der Tochtergesellschaft sind aber streng zu trennen. Die Ebene der Klin. als Muttergesellschaft – auf die es hier ankommt – ist insoweit nur mittelbar betroffen.

Fraglich ist zudem, ob es sich angesichts der konkreten Fallgestaltung bei den von der Klin. als berücksichtigungsfähig begehrten Verlusten letztlich nicht um Liquidationsverluste handelt. Weil solche nach deutschem Organisationsrecht dem Organträger nicht zuzurechnen sind, könnten sie, zur Vermeidung einer Besserstellung gegenüber dem für innerstaatliche Sachverhalte maßgeblichen Rechtszustand, auch in Fällen mit Auslandsbezug nicht zu berücksichtigen sein.

Der Senat weist an dieser Stelle, ohne dass dem eine zwingende rechtliche Konsequenz zu entnehmen wäre, abrundend darauf hin, dass die streitgegenständlichen Regelungen der §§ 14 ff. KStG betreffend von der EU-Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland, soweit ersichtlich, nur im Hinblick auf die Frage, ob eine Organgesellschaft sowohl Geschäftsleitung als auch Sitz im Inland haben müsse, eingeleitet worden ist (vgl. Meilicke, DB 2009, 653 mit Hinweis auf die Beschw. Nr. 2008/4409). Ein darüber hinaus gehendes Vertragsverletzungsverfahren wie das von der Klin. angesprochene von der Kommission wegen der Vorschrift des § 2a EStG förmlich betriebene (vgl. die Pressemitteilung vom 18. Oktober 2007, IP/07/1547) ist nicht erkennbar. Die Kommission hat zudem auch das Vereinigte Königreich wegen der aus seiner Sicht ungenügenden Umsetzung der Entscheidung in der Rs. Marks & Spencer vor dem EuGH verklagt (vgl. Pressemitteilung vom 8. Oktober 2009, IP/09/1461).

Ein „phasengleicher“ Abzug der Verluste der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft in dem nämlichen Wj. ist nicht zwingend, ...

e) Sollte eine Verlustverrechnung entgegen der obigen Ausführungen dennoch im Grundsatz möglich sein, so hält der Senat den Verlust der X-A/S jedenfalls im Streitjahr nicht für „definitiv“ in dem Sinne, dass zwingend ein phasengleicher Abzug bei der Klin. im Streitjahr zu erfolgen hätte.

Unabhängig davon, dass eine solche für die Organschaft typische phasengleiche Berücksichtigung nur bei Erfüllung der Voraussetzungen einer Organschaft im Übrigen erfolgen kann, hat der EuGH bereits in der Ausgangsentscheidung Marks & Spencer ausgeführt, dass ein Abzug des von einer Tochtergesellschaft erlittenen Verlustes auf Ebene der Muttergesellschaft neben weiteren Erfordernissen voraussetzt, dass keine Möglichkeit besteht, die Verluste der Tochtergesellschaft in deren Sitzstaat für künftige Zeiträume für sie selbst zu berücksichtigen (Rz. 55). Diese Formulierung aufnehmend hat der BFH in dem einen Betriebsstättenverlust im Gemeinschaftsgebiet betreffen-

den, für die hier zu erörternde Frage des Verlustes einer Tochtergesellschaft gleichwohl heranziehbares Urteil vom 17. Juli 2008 I R 84/04 (BFHE 214, 270, BStBl II 2009, 630, Folgeentscheidung zu Lidl Belgium) sinngemäß entschieden, dass ein phasengleicher Verlustabzug nur dann in Betracht kommt, wenn im Streitjahr keine Möglichkeit besteht, dass die ausländischen Verluste in diesem Mitgliedstaat für künftige Zeiträume von dem Stpfl. selbst oder einem Dritten berücksichtigt werden. Aus der Formulierung „phasengleich“ ist nicht zwingend zu schließen, dass ein in nachfolgenden Zeiträumen nicht verrechenbarer Verlust bereits im Entstehungsjahr berücksichtigt werden muss. Eine Berücksichtigung in diesem Verlustentstehungsjahr im Inland kommt vielmehr nur dann in Betracht, wenn bereits im Verlustentstehungsjahr ausgeschlossen ist, dass es künftig zu Verrechnungen im ausländischen Mitgliedstaat kommen kann. Es kommt mithin darauf an, ob aus der Perspektive des Streitjahres eine Verlustnutzung im ausländischen Mitgliedstaat ausgeschlossen ist (vgl. das eine Betriebsstätte behandelnde Urteil des FG Düsseldorf vom 8. September 2009 6 K 308/04 K, EFG 2010, 389, Rev. eingelegt, Az. des BFH: I R 100/09; a. A. FG Hamburg, Urteil vom 18. November 2009 6 K 147/08, EFG 2010, 265, Rev. eingelegt Az. des BFH: I R 107/09; vgl. zum Ganzen auch Gosch, BFH-PR 2008, 490).

... weil im Streitfall aus der Sicht des Verlustentstehungsjahres eine künftige Verlustnutzung noch nicht als ausgeschlossen feststand

Mit Ablauf des Streitjahres 2002 stand aber unter Berücksichtigung dessen, dass das dänische Recht nach dem Vortrag der Klin. in der m. V. einen Verlustvortrag kennt, noch nicht fest, dass die Verluste der X-A/S aus diesem Jahr in Dänemark nicht in den folgenden Steuerzeiträumen berücksichtigt werden könnten. Dies nicht zuletzt deswegen, weil die X-A/S in den dem Streitjahr unmittelbar vorangegangenen Jahren 1999 bis 2001 auch auf Grund kostenreduzierender Maßnahmen Gewinne, wenn auch nicht erheblichen Umfangs, erzielen konnte. Angesichts der Ungewissheit im Hinblick auf die weitere Entwicklung und auch angesichts dessen, dass der Entschluss zur Beendigung der Geschäftstätigkeit der X-A/S erst später, jedenfalls nicht im Streitjahr, gefasst wurde, kann nicht davon ausgegangen werden, dass bereits im Verlustentstehungsjahr 2002 eine künftige Verlustberücksichtigung ausgeschlossen gewesen ist.

...

Die Revision wird zugelassen, weil die Sache wegen der bislang höchstrichterlich nicht entschiedenen Frage, wie die Vorschriften der §§ 14 ff. KStG im Fall einer grenzüberschreitenden Verrechnung der Verluste EU-ansässiger Tochtergesellschaften vor dem Hintergrund gemeinschaftsrechtlicher Gesichtspunkte auszulegen sind, grundsätzliche Bedeutung hat und zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO).

Kostengesetze

712 Erhöhung der Verfahrensgebühr bei gemeinsam klagenden Ehegatten; Festsetzung von USt bei Vorsteuerabzugsberechtigung nur eines Teils der Streitgenossen

Finanzgericht Köln, Beschluss vom 5. Juli 2010 10 Ko 4058/09 – rechtskräftig.

1. Klagen zusammenveranlagte Ehegatten gemeinsam gegen einen Est-Bescheid, so erhöht sich gem. § 7 RVG,

Nr. 1008 VV-RVG die Verfahrensgebühr um 0,3 auch dann, wenn sich die Klage nur gegen die Festsetzung von Einkünften eines Ehegatten richtet.

2. Ist bei einer Streitgenossenschaft nur ein Teil der Kostenerstattungsberechtigten vorsteuerabzugsberechtigt, so ist im Regelfall bei der Kostenfestsetzung die USt hinsichtlich der Erstattungsfähigkeit aufzuteilen.

RVG § 7; VV-RVG Nr. 1008, Nr. 7008; ZPO § 104 Abs. 2 Satz 3.

Die Beteiligten stritten ursprünglich in einem Klageverfahren um die Frage, in welcher Höhe Kosten für ein Arbeitszimmer des Eg. anzuerkennen waren. Der Eg. war als selbständiger Unternehmensberater tätig und in diesem Rahmen vorsteuerabzugsberechtigt, seine Ehefrau (die Egin.) erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Hauptsacheverfahren klagten die Eheleute gemeinsam.

Im Kostenfestsetzungsverfahren stellten die Eg. einen Kostenfestsetzungsantrag, mit welchem sie die Festsetzung einer 1,6 Verfahrensgebühr gem. §§ 2, 13 RVG, Nr. 3100 VV-RVG, erhöht um 0,3 auf 1,9 gem. § 7 RVG i. V. m. Nr. 1008 VV-RVG begehrt. Darüber hinaus beantragten sie die Festsetzung der gesamten vom RA in Rechnung gestellten USt nach Nr. 7008 VV-RVG. Die Kosten wurden wie beantragt festgesetzt.

Hiergegen wandte sich der Ef. (das FA) mit der Begründung, dass die Voraussetzungen gem. § 7 RVG i. V. m. Nr. 1008 VV-RVG nicht vorlägen. Gegenstand der Klage sei die steuerliche Berücksichtigung des Arbeitszimmers des Eg. gewesen. Die Egin. sei lediglich insoweit betroffen gewesen, als sie mit dem Eg. zur ESt zusammenveranlagt wurde. Insoweit sei lediglich eine Verfahrensgebühr i. H. v. 1,6 anzusetzen gewesen. Weiterhin sei der Eg. für den Klagezeitraum vorsteuerabzugsberechtigt gewesen. Eine Betriebsaufgabe sei nach den Streitjahren erfolgt. Daher bestünde für die USt kein Erstattungsanspruch. Diese könne der Eg. im Rahmen einer USt-Erklärung als Vorsteuer geltend machen.

Die Eg. sind der Auffassung, dass § 7 RVG i. V. m. Nr. 1008 VV-RVG Anwendung finde, da einhellige Meinung sei, dass es sich bei Eheleuten um zwei Auftraggeber handele. Es sei die festgesetzte Steuer streitig gewesen, für die beide Eheleute Gesamtschuldner seien.

Darüber hinaus sei der Ef. inzwischen kein Unternehmer mehr. Daher sei er wegen der Festsetzungsverfährung der Streitjahre endgültig mit der USt belastet.

Aus den Gründen:

Die Erinnerung ist teilweise begründet.

1. Soweit in dem Kostenfestsetzungsbeschluss von einem Ansatz von 1,9 Verfahrensgebühren ausgegangen wird, ist die Erinnerung unbegründet. Insoweit ist der Kostenfestsetzungsbeschluss rechtmäßig und verletzt den Ef. nicht in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 FGO).

Mehrheit von Auftraggebern bei gemeinsam klagenden Eheleuten

Gemäß § 7 RVG i. V. m. Nr. 1008 VV-RVG erhöht sich – soweit in derselben Angelegenheit mehrere Personen Auftraggeber sind – die Verfahrensgebühr für jede weitere Person um 0,3. Die Anwendung des § 7 RVG setzt einen einheitlichen Gegenstand der Tätigkeit voraus. Dies kann eine einheitliche Schuld in gemeinschaftlicher Trägerschaft, also eine Gesamtschuld sein (Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 139 FGO Tz. 51). Eine Mehrheit von Auftraggebern kann auch dann vorliegen, wenn die Kl. zusammenveranlagte Eheleute sind (BFH-Beschluss vom 11. Mai 1976 VII B 79/74, BFHE 119, 14, BStBl II 1976, 574;

FG Bremen, Beschluss vom 10. August 1977 I 81/77 ER, EFG 1977, 563, beide Entscheidungen zur BRAGO).

Zusammenveranlagte Ehegatten werden aus einem Steuerbescheid als Gesamtschuldner in Anspruch genommen (§ 44 AO). Zusammenveranlagten Ehegatten steht es frei, ob sie gegen einen Steuerbescheid, den sie für rechtswidrig halten, den zulässigen Rechtsbehelf gemeinsam als Streitgenossen geltend machen oder ob nur der Ehegatte klagt, der seine Einkünfte als nicht zutreffend ermittelt ansieht (FG Bremen, Beschluss vom 10. August 1977 I 81/77 ER, EFG 1977, 563). Klagen beide Ehegatten, stellen sie eine einfache Streitgenossenschaft dar (BFH-Beschluss vom 14. Juni 1994 VIII R 79/93, BFH/NV 1995, 225).

Erhöhung der Verfahrensgebühr erfolgt unabhängig davon, ob die Klage eines Ehegatten notwendig ist

Nach diesen Grundsätzen haben die Eg. zu Recht den Ansatz einer um 0,3 erhöhten Verfahrensgebühr i. H. v. 518,70 € beantragt. Aufgrund der Zusammenveranlagung sind beide Ehegatten hinsichtlich der festgesetzten Steuer-schuld als Gesamtschuldner anzusehen. Damit waren beide Ehegatten durch den VA, den sie für rechtswidrig hielten, belastet. Insoweit kann dahinstehen, ob es ausreichend gewesen wäre, wenn allein der Ehemann, dessen betriebliche Einkünfte streitig waren, geklagt hätte. In ihrer Eigenschaft als Gesamtschuldner steht beiden Ehegatten frei, sich auch als Streitgenossen gegen die Steuerfestsetzungen zu wenden. Im Hauptsacheverfahren hat das Gericht lediglich die Zulässigkeit und Begründetheit der Klagen zu prüfen, nicht aber, ob die Klage eines Ehegatten „überflüssig“ ist, weil das mit der Klage erstrebte Urteil sich auch auf einen nicht klagenden Ehegatten in seiner Eigenschaft als Gesamtschuldner im Rahmen der gemeinsamen Steuerfestsetzung erstreckt hätte. Bei einer gemeinsamen Klage tragen auch beide Ehegatten das Prozessrisiko mit allen Folgen gemeinsam. Insoweit ist auch in kostenrechtlicher Hinsicht von einer Mehrheit von Auftraggebern auszugehen, wenn beide Ehegatten gegen die gemeinsame Steuerveranlagung klagen. In diesem Fall sind die Voraussetzungen des § 7 RVG, Nr. 1008 VV-RVG erfüllt, sodass im Rahmen der Kostenfestsetzung eine Erhöhung der Verfahrensgebühr um 0,3 anzunehmen ist.

2. Soweit im Kostenfestsetzungsbeschluss USt i. H. v. 100 € enthalten ist, ist die Erinnerung teilweise begründet.

Der Kostenfestsetzungsbeschluss verletzt den Ef. insoweit in seinen Rechten, als USt über den Betrag von 50 € hinausgehend angesetzt worden ist.

USt wird nicht festgesetzt, wenn der Ast. vorsteuerabzugsberechtigt ist

Aus § 104 Abs. 2 Satz 3 ZPO, der gem. § 155 FGO auch im finanzgerichtlichen Verfahren Anwendung findet, folgt, dass eine Erstattung von USt im Kostenfestsetzungsverfahren dann nicht in Betracht kommt, wenn der zur Kostenerstattung Berechtigte selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Richtet sich ein finanzgerichtliches Verfahren gegen die Festsetzung von Steuern, die aus dem betrieblichen Bereich resultieren, besteht für die insoweit anfallenden Verfahrenskosten ein Recht zum Vorsteuerabzug. Dem steht auch nicht entgegen, dass der Kl. vor oder während dem finanzgerichtlichen Verfahren sein Unternehmen beendet. Insoweit handelt es sich bei den Verfahrenskosten hinsichtlich der Betriebssteuern um Kosten der Abwicklung des umsatzsteuerpflichtigen Unternehmens. Ebenso, wie eine Unternehmereigenschaft im umsatzsteuerlichen Sinne anzunehmen ist, wenn mit Vorbereitungs-handlungen vor Beginn der eigentlichen Umsatz-tätigkeit begonnen wird, so endet die Unternehmereigenschaft auch erst nach Beendigung der Abwicklungsphase. Die im Zusammenhang mit der Abwicklung einer unternehmerischen Tätigkeit bezogene Leistung – hier die Rechtsanwaltsleistung im Prozess um Unternehmenssteuern –

berechtigen auch nach Beendigung des Unternehmens noch zum Vorsteuerabzug (FG Köln, Beschluss vom 6. Mai 2010 10 Ko 4314/08, Juris m. w. N.). Dass der Eg. sein Unternehmen 2001 aufgegeben hat, steht also einer Berechtigung zum Vorsteuerabzug für die Beratungsleistungen, die die Streitjahre 1998 bis 2000 betreffen, nicht entgegen. Für das Jahr der Entstehung der Vorsteuer – 2009 – ist auch keine Festsetzungsverjährung eingetreten.

Ist nur ein Teil der Ast. vorsteuerabzugsberechtigt, hat ggf. eine Aufteilung zu erfolgen

Das Recht zum Vorsteuerabzug besteht allerdings nicht, soweit sich der Kostenerstattungsanspruch auf die Egin. erstreckt, denn diese ist unstreitig nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt und hat insoweit einen USt-Erstattungsanspruch in Bezug auf den auf sie entfallenden Teil der angefallenen Kosten. Da die Eg. in der Hauptsache als Gesamtschuldner klagten, geht das Gericht davon aus, dass auch in Bezug auf die Kosten eine Aufteilung des Kostenerstattungsanspruchs nach Kopfteilen sachgerecht ist (vgl. OLG Stuttgart, Beschluss vom 28. Juli 1995 8 W 148/94, Rpfleger 1996, 82; Müller-Rabe in Gerold/Schmidt, RVG, VV 1008 Rz. 300f.). Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht unter Berücksichtigung der Entscheidung des BGH vom 25. Oktober 2005 VI ZB 58/04 (BFH/NV 2006, Beilage 2, 215), wonach die volle Vorsteuer zu erstatten ist, wenn die Erstattungsberechtigten im Innenverhältnis bestimmt haben, dass der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Streitgenosse den zum Vorsteuerabzug berechtigten Streitgenossen von ggf. anfallenden Kosten freistellen soll, denn eine solche Abrede ist im hier zu entscheidenden Fall weder vorgetragen noch erkennbar. Demgemäß können die Eg. vom Ef. USt nur in hälftiger Höhe, also 50 € erstattet verlangen.

713

Kein Ansatz von USt bei der Beitreibung von RA-Kosten

Finanzgericht Köln, Beschluss vom 6. Mai 2010 10 Ko 4314/08 – rechtskräftig.

Im Rahmen der Beitreibung von RA-Kosten nach § 155 FGO, § 126 ZPO ist ein Ansatz von USt auch dann nicht zulässig, wenn der Mandant vor Erbringung der Beratungsleistungen des RA seinen Betrieb eingestellt hat, die Beratungsleistungen aber betriebliche Steuern betreffen.

FGO § 155; RVG § 13; ZPO § 126.

Der Ef. ist RA. In dieser Funktion war er seinem Auftraggeber in einem Klageverfahren wegen ESt-Festsetzungen nach Schätzung betrieblicher Einkünfte beigeordnet worden. Nach Beendigung des Verfahrens wurden den Beteiligten die Kosten je zur Hälfte auferlegt. Dem Auftraggeber des Ef. ist ratenfreie PKH bewilligt worden.

Vor Beginn des Klageverfahrens war der Auftraggeber des Ef. inhaftiert und später zu einer Haftstrafe verurteilt worden. Bis zu seiner Festnahme betrieb er unstreitig ein Handelsgewerbe und war vorsteuerabzugsberechtigt. Nach Ende des Klageverfahrens beantragte der Ef. unter Berufung auf § 126 ZPO im eigenen Namen die Hälfte der Vergütung festzusetzen. Der Betrag enthielt USt. Mit Beschluss vom 13. September 2008 wurden die zu erstattenden Kosten ohne USt festgesetzt. Dagegen wendet sich der Ef. mit seiner Erinnerung.

Aus den Gründen:

Die Erinnerung ist unbegründet.

Der Kostenfestsetzungsbeschluss ist rechtmäßig und verletzt den Ef. nicht seinen Rechten.

Ein Ansatz von USt in dem Kostenfestsetzungsantrag ist nicht zulässig. Der Auftraggeber des Ef. ist bezüglich der in Anspruch genommenen Beratungsleistungen wegen des finanzgerichtlichen Verfahrens unzweifelhaft vorsteuerabzugsberechtigt, da Gegenstand dieses Verfahrens die Rechtmäßigkeit der Besteuerung der unternehmerischen Gewinne des Auftraggebers war. Die entgegenstehende Erklärung des Ef. ist unbeachtlich.

§ 126 Abs. 1 ZPO, der gem. § 155 FGO auch im finanzgerichtlichen Verfahren Anwendung findet, berechtigt den für einen Beteiligten im Rahmen des Prozesskostenhilfverfahrens bestellten RA, seine Gebühren und Auslagen von dem in die Prozesskosten verurteilten Gegner im eigenen Namen beizutreiben.

Dabei ist er nicht auf die Gebühren beschränkt, die ihm bei einer Geltendmachung des Vergütungsanspruches gegen die Staatskasse nach § 49 RVG zustehen, sondern er kann die Gebühren nach Maßgabe des § 13 Abs. 1 RVG geltend machen (Hartmann in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, § 126 Rz. 9).

Keine Erstattung von USt bei Vorsteuerabzugsberechtigung

Nach Nr. 7008 des Vergütungsverzeichnisses zum RVG ist insoweit grundsätzlich auch die USt auf die Vergütung in Ansatz zu bringen.

Der das Beitreibungsverfahren nach § 126 ZPO betreibende RA darf jedoch vom Gegner nur solche Kosten verlangen, die der Gegner nach den Vorschriften der ZPO zu erstatten verpflichtet ist.

Aus § 104 Abs. 2 Satz 3 ZPO folgt, dass eine Erstattung von USt dann nicht in Betracht kommt, wenn der zur Kostenerstattung Berechtigte zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. In Verfahren nach § 126 ZPO ist insoweit auf den Auftraggeber des Rechtsanwaltes und nicht auf den RA selbst abzustellen (BGH-Beschluss vom 12. Juni 2006 II ZB 21/05, HFR 2007, 80, DStR 2006, 1761).

§ 104 Abs. 2 Satz 3 ZPO schreibt diesbezüglich vor, dass es ausreicht, wenn erklärt wird, dass ein Recht zum Vorsteuerabzug nicht besteht. Eine solche Erklärung ist allerdings unbeachtlich, wenn sie offensichtlich unrichtig ist (BGH-Beschluss vom 11. Februar 2003 VIII ZB 92/02, NJW 2003, 1534; Hartmann in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, § 104 Rz. 40).

Vorsteuerabzugsberechtigung bleibt für die Abwicklungsphase bestehen

Die Erklärung, der Auftraggeber des Ef. sei nicht vorsteuerabzugsberechtigt, ist offensichtlich unrichtig.

Es ist einhellige Auffassung in Rspr. und Literatur, dass auch nach Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit als solcher Vorsteuerbeträge abziehbar sind, sofern Leistungen bezogen werden, die im Zusammenhang mit der ehemaligen unternehmerischen Tätigkeit stehen. Da diese Aufwendungen nicht dem privaten Verbrauch dienen, gebietet es das Gesetzesziel, solche Aufwendungen noch als i. S. des § 15 Abs. 1 UStG für das Unternehmen bezogen anzusehen. So wie die Unternehmereigenschaft typischerweise mit den der eigentlichen Umsatz Tätigkeit vorausgehenden Vorbereitungs handlungen beginnt, endet sie auch erst nach einer der eigentlichen Umsatz Tätigkeit folgenden Abwicklungsphase (Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rz. 562; Scharpenberg in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 Rz. 219; Meyer in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 2 Rz. 141; Radeisen in Vogel/Schwarz, UStG, § 2 Rz. 247, jeweils m. w. N.).

Solche im Zusammenhang mit der Abwicklung der unternehmerischen Tätigkeit stehenden, bezogenen Leis-

tungen sind auch Steuerberatungsleistungen oder Prozessführungstätigkeiten bezüglich der Unternehmenssteuern (Schleswig-Holsteinisches FG, Beschluss vom 11. Juli 1995 IV 764, 765/93, EFG 1995, 1078; FG Baden Württemberg, Beschluss vom 7. August 1990 IX Ko 3/90, EFG 1991, 37; Stadie in Rau/Dürrewächter, UStG, § 2 Rz. 562)

Zeitpunkt des Beginns der Beratungsleistungen ist unerheblich

Es macht nach Auffassung des Senates diesbezüglich auch keinen Unterschied, ob die Prozessführungstätigkeiten erst anfallen, wenn die unternehmerische Tätigkeit bereits eingestellt wurde oder ob der Prozess noch zu Zeiten begann, als der Unternehmer noch aktiv war, jedoch das Verfahren erst nach Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit endete. Für den letzten Fall hat das OLG Hamm – unter ausdrücklicher Abkehr von seiner bisherigen Rspr. – entschieden, dass es auch nach Beendigung des Unternehmens dem ehemalige Unternehmer zuzumuten ist, durch Geldendmachung der ihm insoweit noch zustehenden Vorsteuer aus den Beratungsleistungen, die zu erstattenden Anwaltskosten gering zu halten (OLG Hamm, Beschluss vom 20. November 2006 23 W 80/06, OLGR Hamm 2007, 535).

Dieser Auffassung schließt sich der Senat ausdrücklich an.

Darüber hinaus ist nicht erkennbar, dass aus dem – ggf. von Zufälligkeiten abhängigen – Beginn eines Prozesses über Unternehmenssteuern nach Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit etwas anderes gelten soll.

Im Gegensatz zu der Auffassung des Ef. bleibt die Vorsteuerabzugsberechtigung auch nach Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit noch für die Kosten des Verfahrens über die Höhe der betrieblichen Gewinne der Jahre 1998 bis 2000 erhalten. Hieran ändert nichts der Umstand, dass der Auftraggeber des Ef. eine langjährige Haftstrafe zu verbüßen hat. Der Umstand der Haft und der damit verbundenen faktischen Unmöglichkeit, sich im bisherigen Rahmen unternehmerisch zu betätigen, hat keinen Einfluss darauf, dass es sich bei dem aus der Haft heraus betriebenen Finanzgerichtsprozess um einen Prozess um Unternehmenssteuern handelte, der zur Abwicklung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit zu zählen ist.

714

Anrechnung der Geschäftsgebühr auf die Verfahrensgebühr

Finanzgericht Köln, Beschluss vom 6. Mai 2010 10 Ko 3486/09 – rechtskräftig.

1. Zweck der Anrechnungsvorschrift der Vorbemerkung 3 Abs. 4 zu Teil 3 VV-RVG, gem. der eine wegen desselben Gegenstands nach den Nr. 2300 bis 2303 entstandene Geschäftsgebühr zur Hälfte, jedoch höchstens mit einem Gebührensatz von 0,75, auf die Verfahrensgebühr des gerichtlichen Verfahrens angerechnet wird, ist es, zu verhindern, dass die gleiche oder annähernd gleiche Tätigkeit zweimal honoriert wird, wenn die Angelegenheit zunächst als außergerichtliche und später als gerichtliche betrieben wird, während sie nur einmal honoriert worden wäre, wenn die Angelegenheit sofort vor das Gericht gebracht worden wäre.

2. Die Anrechnung mindert dabei nicht die schon entstandene Geschäftsgebühr, sondern die im späteren gerichtlichen Verfahren anfallende Verfahrensgebühr.

3. Trotz des Wortlauts der Vorbemerkung 3 Abs. 4 zu Teil 3 VV-RVG ist eine nach § 41 StBGebVO entstandene Geschäftsgebühr ebenso auf die Verfahrensgebühr des finanzgerichtlichen Verfahrens anzurechnen wie eine

nach den Nrn. 2300 bis 2303 VV-RVG entstandene Geschäftsgebühr, auch wenn die Gebühren der StBGebVO für Steuerberater erst mit dem JahresStG 2007 inhaltlich den Regelungen des RVG angepasst und auf einen Rahmen von 05/10 bis 25/10 angehoben worden sind. Die mangelnde Koordinierung der Vorschriften ändert am Erfordernis der Anrechnung nichts.

VV-RVG Nr. 2300 bis 2303; StBGebVO § 41 Abs. 1 und 3, § 45.

Die Beteiligten streiten darüber, ob die nach altem Recht entstandene Geschäftsgebühr eines Steuerberaters für das Vorverfahren auf die nach neuem Recht entstandene Verfahrensgebühr für das Klageverfahren anzurechnen ist. Mit dem vorliegend streitgegenständlichen Kostenfestsetzungsbeschluss vom 17. September 2009 wurden die der Egin. zu erstattenden Kosten unter Berücksichtigung beider Gebühren auf 27 312,14 € festgesetzt; eine Anrechnung erfolgte nicht.

Aus den Gründen:

Die Erinnerung hatte teilweise Erfolg; die Hälfte der Geschäftsgebühr war anzurechnen.

Nach § 45 StBGebVO richtet sich die Vergütung des Steuerberaters für die Vertretung im finanzgerichtlichen Verfahren nach den Vorschriften des RVG. Nach Abs. 4 der Vorbemerkung 3 zu Teil 3 des VV-RVG wird eine Geschäftsgebühr, die wegen desselben Verfahrensgegenstandes nach den Nr. 2300 bis 2303 VV-RVG entstanden ist, zur Hälfte, jedoch höchstens mit einem Gebührensatz von 0,75, auf die Verfahrensgebühr des gerichtlichen Verfahrens angerechnet.

Zweck der Anrechnungsvorschrift

Zweck der Anrechnungsvorschriften ist es, zu verhindern, dass die gleiche oder annähernd gleiche Tätigkeit zweimal honoriert wird, wenn die Angelegenheit zunächst als außergerichtliche und später als gerichtliche betrieben wird, während sie nur einmal honoriert worden wäre, wenn die Angelegenheit sofort vor das Gericht gebracht worden wäre. Die Anrechnung mindert dabei nicht die schon entstandene Geschäftsgebühr, sondern die im späteren gerichtlichen Verfahren anfallende Verfahrensgebühr (Gerold/Schmidt/Madert, RVG, 18. Aufl., VV 2300, 2301, Rz 40; Hartmann, Kostengesetze, 39. Aufl., Vorbemerkung zum 3. Teil VV-RVG, VV 3100, Rz 56).

Anwendbarkeit der Vorbemerkung 3 Abs. 4 VV-RVG

Im Streitfall weist die Egin. zwar zutreffend darauf hin, dass die StBGebVO alter Fassung abweichend von den Gebühren eines RA im Vorverfahren für die Geschäftsgebühr noch einen Rahmen von 5/10 bis 10/10 vorsah und dass die Gebühren der StBGebVO für Steuerberater erst mit dem JahresStG 2007 inhaltlich den Regelungen des RVG angepasst und auf einen Rahmen von 05/10 bis 25/10 angehoben worden sind. Das kann vor dem Hintergrund des o. a. Gesetzeszwecks entgegen der Ansicht der Egin. allerdings nicht dazu führen, dass die Anrechnung auf die Verfahrensgebühr im Klageverfahren ausgeschlossen ist. Denn das Gebot, eine Doppelhonorierung zu verhindern, gilt unabhängig davon, durch wen der Stpfl. im Vorverfahren vertreten worden ist. Das gesetzgeberische Versäumnis, die Geschäftsgebühr für Steuerberater nicht bereits bei der Neuordnung des Kostenrechts im Jahr 2004, sondern erst ab Januar 2007 angepasst zu haben, rechtfertigt vor dem Hintergrund des dargelegten Gesetzeszwecks keine Begünstigung der Steuerberater dahin, für sie überhaupt keine Anrechnung der Geschäftsgebühr vorzunehmen. Aus diesem Grund hat sich der beschließende Senat bereits dafür ausgesprochen, dass die Anrechnung der Geschäftsgebühr – unabhängig von der mangelnden Koordi-

nierung der Vorschriften – entsprechend auch auf eine im Vorverfahren nach § 40 StBGebVO entstandene Geschäftsgebühr gilt (FG Köln, Beschluss vom 26. Februar 2007 10 Ko 1308/06, EFG 2007, 953). An dieser Auffassung wird auch nach der inhaltlichen Anpassung der Regelungen der StBGebVO mit dem JahresStG 2007 festgehalten.

715 Anrechnung der Geschäftsgebühr auf die Verfahrensgebühr

Finanzgericht Köln, Beschluss vom 18. Mai 2010 10 Ko 3185/09 – rechtskräftig.

1. Zweck der Anrechnungsvorschrift der Vorbemerkung 3 Abs. 4 zu Teil 3 VV-RVG, gem. der eine wegen desselben Gegenstands nach den Nr. 2300 bis 2303 entstandene Geschäftsgebühr zur Hälfte, jedoch höchstens mit einem Gebührensatz von 0,75, auf die Verfahrensgebühr des gerichtlichen Verfahrens angerechnet wird, ist es, zu verhindern, dass die gleiche oder annähernd gleiche Tätigkeit zweimal honoriert wird, wenn die Angelegenheit zunächst als außergerichtliche und später als gerichtliche betrieben wird, während sie nur einmal honoriert worden wäre, wenn die Angelegenheit sofort vor das Gericht gebracht worden wäre.

2. Die Anrechnung mindert dabei nicht die schon entstandene Geschäftsgebühr, sondern die im späteren gerichtlichen Verfahren anfallende Verfahrensgebühr.

3. Trotz des Wortlauts der Vorbemerkung 3 Abs. 4 zu Teil 3 VV-RVG ist eine nach § 118 BRAGO entstandene Geschäftsgebühr ebenso auf die Verfahrensgebühr des finanzgerichtlichen Verfahrens anzurechnen wie eine nach den Nrn. 2300 bis 2303 VV-RVG entstandene Geschäftsgebühr. Die nur mangelhafte Koordinierung der Vorschriften und das Versäumnis des Gesetzgebers, bei der Neufassung des Kostenrechts eine Übergangsregelung für die Fälle zu schaffen, in denen die Geschäftsgebühr noch nach den Vorschriften des alten Rechts zu berechnen ist, können vor dem Hintergrund des Gesetzeszwecks nicht dazu führen, dass die Anrechnung auf die Verfahrensgebühr im Klageverfahren ausgeschlossen ist.

VV-RVG Nr. 2300 bis 2303, Vorbemerkung 3 Abs. 4 zu Teil 3; BRAGO § 118.

Im Ausgangsverfahren angefochten war ein Steuerbescheid vom 3. Juli 2003 in Form der Einspruchsentscheidung vom 27. Juni 2006. Im anschließenden Klageverfahren, in welchem der Eg. vom gleichen RA wie im Vorverfahren vertreten wurde, verständigten sich die Beteiligten und erklärten den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt. In seinem Kostenfestsetzungsantrag beantragte der Bevollmächtigte des Eg. u. a. den Ansatz einer 8/10-Geschäftsgebühr für das Vorverfahren gem. § 118 BRAGO. Mit dem vorliegend streitgegenständlichen Kostenfestsetzungsbeschluss wurden die dem Eg. zu erstattenden Kosten antragsgemäß festgesetzt; eine (Teil-)Anrechnung der Geschäftsgebühr auf die Verfahrensgebühr im Klageverfahren erfolgte nicht, weil die Geschäftsgebühr nicht nach dem RVG oder nach der StBGebVO i. d. F. vom 1. Januar 2007, sondern noch auf der Grundlage der BRAGO entstanden sei. Die Erinnerung hatte Erfolg und führte zur Anrechnung der Hälfte der Geschäftsgebühr auf die Verfahrensgebühr des Klageverfahrens.

Aus den Gründen:

Die Erinnerung ist begründet. Auch eine nach § 118 BRAGO entstandene Geschäftsgebühr wird auf die Verfahrensgebühr des gerichtlichen Verfahrens angerechnet.

Nach Abs. 4 der Vorbemerkung 3 zu Teil 3 des VV-RVG wird eine Geschäftsgebühr, die wegen desselben Verfahrensgegenstandes nach den Nr. 2300 bis 2303 VV-RVG entstanden ist, zur Hälfte, jedoch höchstens mit einem Gebührensatz von 0,75, auf die Verfahrensgebühr des gerichtlichen Verfahrens angerechnet.

Zweck der Anrechnungsvorschrift

Zweck der Anrechnungsvorschriften ist es, zu verhindern, dass die gleiche oder annähernd gleiche Tätigkeit zweimal honoriert wird, wenn die Angelegenheit zunächst als außergerichtliche und später als gerichtliche betrieben wird, während sie nur einmal honoriert worden wäre, wenn die Angelegenheit sofort vor das Gericht gebracht worden wäre. Die Anrechnung mindert dabei nicht die schon entstandene Geschäftsgebühr, sondern die im späteren gerichtlichen Verfahren anfallende Verfahrensgebühr (Gerold/Schmidt/Madert, RVG, 18. Aufl., VV 2300, 2301 Rz. 40; Hartmann, Kostengesetze, 39. Aufl., Vorbemerkung zum 3. Teil VV-RVG, VV 3100 Rz. 56).

Anwendbarkeit der Vorbemerkung 3 Abs. 4 VV-RVG

Im Streitfall weist der Eg. zwar zutreffend darauf hin, dass der Wortlaut der Vorschrift lediglich eine nach den Nr. 2300 bis 2303 VV-RVG entstandene, nicht aber eine nach § 118 BRAGO entstandene Geschäftsgebühr erwähnt. Dies beruht jedoch nicht auf einer bewussten gesetzgeberischen Willensentscheidung, sondern lediglich auf der nur mangelhaften Koordinierung der Vorschriften und dem offensichtlichen Versäumnis, bei der Neufassung des Kostenrechts eine Übergangsregelung für die Fälle zu schaffen, in denen die Geschäftsgebühr noch nach den Vorschriften des alten Rechts zu berechnen ist. Ein solches gesetzgeberisches Versehen kann vor dem Hintergrund des o. a. Gesetzeszwecks entgegen der Ansicht des Eg. nicht dazu führen, dass die Anrechnung auf die Verfahrensgebühr im Klageverfahren ausgeschlossen ist. Denn das Gebot, eine Doppelhonorierung zu verhindern, gilt unabhängig davon, auf welcher Grundlage die Geschäftsgebühr für das Vorverfahren berechnet wird. Für die Fälle einer nach der StBGebVO entstandenen Geschäftsgebühr, für die die Regelungen erst mit dem JahresStG 2007 angepasst worden sind, hat der Senat dies bereits wiederholt entschieden (FG Köln, Beschlüsse vom 26. Februar 2007 10 Ko 1308/06, EFG 2007, 953; vom 6. Mai 2010 10 Ko 3486/09, EFG 2010, 1641). Diese Erwägungen gelten uneingeschränkt auch für eine nach § 118 BRAGO entstandene Geschäftsgebühr, die deshalb zur Hälfte auf die Verfahrensgebühr des Klageverfahrens anzurechnen ist.

716 Pflicht zur Gerichtskostenzahlung bei späterer Gewährung von PKH

Finanzgericht Köln, Beschluss vom 7. Juli 2010 10 Ko 1033/09 – rechtskräftig.

Gewährt das Gericht erst ab dem Zeitpunkt des Eingangs des vollständigen PKH-Antrags bei Gericht die PKH, so hat der Ast. etwaige vor der vollständigen Antragstellung fällig gewordene Gerichtsgebühren zu bezahlen.

Die spätere Gewährung von PKH wirkt nicht zurück. Die bereits fälligen Gebühren sind auch nicht „rückständig“ i. S. des § 122 Abs. 1 ZPO.

GKG § 66 Abs. 1; FGO § 142 Abs. 1; ZPO § 122 Abs. 1 Nr. 1.

Mit ihrer Klage wandte sich die Egin. in der Hauptsache gegen die Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung durch

die Familienkasse. Die Beteiligten des Hauptsacheverfahrens stritten sich um einen Kindergeldanspruch für einen Monat. Mit gleichzeitig eingereichtem Schriftsatz wurde ratenfreie PKH beantragt, eine Erklärung über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse wurde jedoch nicht beigelegt.

Daraufhin wurde der Antrag auf Gewährung von PKH mit Beschluss vom ... abgelehnt, da mangels Erklärung die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Astin nicht überprüft werden konnten.

Mit erneutem Antrag auf ratenfreie PKH reichte die Egin. am ... eine Erklärung über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse nebst Anlagen bei Gericht ein.

Daraufhin erging ein neuer Beschluss, dass der Astin. ab dem ... (ab Eingang des vollständigen PKH-Antrags bei Gericht) ratenfreie PKH bewilligt wird.

Eine Zahlung von vorläufig festgesetzten Gerichtskosten seitens der Egin. ist nicht erfolgt.

Das Verfahren der Hauptsache endete durch Einstellung, nachdem die Klin. ihre Klage zurückgenommen hatte.

Nachdem die Kostenbeamtin der Geschäftsstelle zunächst die Gerichtskosten mit vorläufiger Kostenrechnung auf 220 € festgesetzt hatte, hob sie diese nachträglich auf. Zur Begründung teilte sie mit, dass die Kostenrechnung auf Grund ratenfreier PKH aufzuheben gewesen sei.

Hier gegen legte die Bezirksrevisorin des FG Erinnerung ein.

Sie vertritt die Auffassung, dass die im Zeitpunkt der Klageerhebung entstandene Verfahrensgebühr i. H. v. 220 € nicht von der Bewilligung der PKH umfasst wird. Daher müsse weiterhin die vorläufige Kostenrechnung über 220 € eingezogen werden. Erst bei Beendigung des Verfahrens dürften die Kosten nach der endgültigen Kostenentscheidung und dem tatsächlichen Streitwert abgerechnet werden.

Aus den Gründen:

Die Erinnerung ist teilweise begründet.

Die Aufhebung der Kostenrechnung ist rechtswidrig und verletzt die Efin. in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 FGO), soweit die vorläufig festgesetzten Gerichtskosten i. H. v. 220 € in voller Höhe aufgehoben wurden. Soweit die Aufhebung den Betrag von 110 € überschreitet, ist diese rechtmäßig.

Die Efin. ist gem. § 66 Abs. 1 GKG zur Erinnerung befugt. Sie hat dargetan, dass wegen grundsätzlicher Bedeutung des Falles eine Berichterung im Verwaltungsverfahren nicht opportun ist (vgl. § 45 KostVfg).

Gemäß § 142 Abs. 1 FGO i. V. m. § 122 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ZPO bewirkt die Bewilligung von PKH, dass die Landeskasse die rückständigen und die entstehenden Gerichts- und Gerichtsvollzieherkosten nur nach den Bestimmungen, die das Gericht trifft, gegen die Partei geltend machen kann.

Die „Bestimmungen, die das Gericht trifft“ umfassen im Wesentlichen die Entscheidung, inwiefern gem. § 120 ZPO Ratenzahlung zu leisten ist und ab wann die PKH gewährt wird (Philippi in Zöller, ZPO, § 122 Rz. 3). Grundsätzlich entfaltet der Beschluss über die Gewährung von PKH nur Wirkung für die Zukunft. Ausnahmsweise wirkt er auf den Zeitpunkt der Antragstellung zurück, wenn der Ast. durch einen formgerechten Antrag alles Erforderliche zur Bewilligung der PKH getan hat (BFH-Beschluss vom 26. November 2008 II E 5/08, BFH/NV 2009, 600).

Hat ein Beteiligter bereits Gerichtskosten bezahlt, die schon vor dem Zeitpunkt fällig waren, an dem die Kostenbefreiung durch den PKH-Beschluss wirkt, so hat er keinen An-

spruch auf Rückzahlung (BFH-Beschluss vom 26. November 2008 II E 5/08, BFH/NV 2009, 600; Philippi in Zöller, ZPO, § 122 Rz. 4).

„Rückständige“ Gerichtskosten sind die Gebühren und Auslagen, die im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Prozesskostenhilfebewilligung bereits fällig geworden, aber noch nicht bezahlt waren (OLG Karlsruhe, Beschlüsse vom 1. Februar 2007 5 WF 12/07, FamRZ 2007, 1028; vom 21. April 1993 2 WF 103/91, Justiz 1993, 457; OLG Stuttgart, Beschlüsse vom 27. Dezember 2002 8 WF 80/02, RPfleger 2003, 200; vom 11. Dezember 1986 8 WF 73/86, MDR 1987, 329).

Da PKH nicht rückwirkend gewährt wird, können mit „rückständigen Gerichtskosten“ allerdings nur die Gerichtskosten gemeint sein, die ab formgerechter Antragstellung (gleichzeitig oder anschließend) entstehen und dann im Zeitpunkt der Bewilligung rückständig sind. Es können nicht die Gerichtskosten gemeint sein, die vor wirksamer Antragstellung bereits entstanden sind. Bei dieser Auslegung des Wortes „rückständig“ würde nämlich PKH auf einen Zeitpunkt vor wirksamer Antragstellung gewährt, was nach allgemeiner Auffassung unzulässig ist (vgl. Anm. Müller zum FG Hamburg, Urteil vom 11. April 2006 VI 213/05, EFG 2006, 1271 unter Bezugnahme auf Reichold in Thomas/Putzo, ZPO, § 122 Rz. 1 und Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 142 FGO Tz. 53).

Nach Auffassung des Senates wäre der Fall genauso zu entscheiden, wenn anzunehmen wäre, dass der Begriff „rückständig“ nicht in dem zuvor genannten Sinne auszulegen wäre, denn in diesem Fall ergäbe sich jedenfalls aus dem Beschluss des Gerichts, dass erst ab dem Zeitpunkt der Einreichung des formgerechten Antrages PKH zu gewähren ist. Diese Maßgabe ist nämlich jedenfalls eine „Bestimmung, die das Gericht trifft“ i. S. des § 122 Abs. 1 Nr. 1 ZPO, wonach die vor Einreichung des vollständigen PKH-Antrages rückständigen Gerichtskosten weiterhin zu bezahlen sind.

Bei Anwendung dieser Grundsätze hat die Kostenbeamtin der Geschäftsstelle zu Unrecht die vorläufige Kostenrechnung aufgehoben. Die Gerichtskosten sind nach Einreichung der Klage gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 GKG entstanden und waren gem. § 63 Abs. 1 Satz 4 GKG nach dem vorläufigen Mindeststreitwert gem. § 52 Abs. 4 GKG i. H. v. 220 € festzusetzen. Zum Zeitpunkt des Entstehens der Gerichtskosten mit Erlass der vorläufigen Kostenrechnung lag noch kein formgerechter PKH-Antrag vor. Der Beschluss, mit welchem schließlich PKH gewährt wurde, wirkte ausdrücklich erst ab dem ... Danach wurden von diesem Beschluss auch nur solche Gerichtskosten erfasst, die ab diesem Zeitpunkt entstanden sind, nicht jedoch die bereits zuvor festgesetzten vorläufigen Gerichtskosten. Diese blieb die Egin. zu zahlen verpflichtet.

Da allerdings das Verfahren durch Klagerücknahme beendet worden ist, haben sich die endgültig entstandenen Gerichtskosten gem. Nr. 6111 Nr. 1a KV GKG auf die Hälfte (110 €) reduziert. Da Gegenstand des Klageverfahrens nur die Frage des Anspruches auf Kindergeld für ein Kind für einen Monat war, bleibt es insoweit bei dem Mindeststreitwert. Da nach allgemeinen Grundsätzen von der Egin. nicht etwas verlangt werden kann, was ihr sofort wieder zurückzuerstatten ist, kann die Erinnerung nach Abschluss des Verfahrens in der Hauptsache nur in Bezug auf die Festsetzung von Gerichtskosten in einer Höhe von 110 € Erfolg haben. Soweit sie über diesen Betrag hinausgeht, ist sie unbegründet.

Das Verfahren ist gebührenfrei, Kosten werden nicht erstattet (§ 66 Abs. 8 GKG).

717 Keine Erstattung von Avalgebühren

Finanzgericht Köln, Beschluss vom 9. Juni 2010
10 Ko 4258/09 – rechtskräftig.

1. Kosten, die nicht zu den Gerichtskosten und den zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen einschließlich der Kosten des Vorverfahrens gehören, können im Kostenfestsetzungsverfahren nicht festgesetzt werden.

2. Die Rechtsverfolgung und Rechtsverteidigung ist im finanzgerichtlichen Verfahren unabhängig von der zur Abwendung der Vollstreckung geleisteten Sicherheitsleistung möglich. Die Entscheidung darüber, in welcher Form eine Sicherheitsleistung erbracht wird, ist deshalb keine notwendige Rechtsverteidigung, mit der der Prozessgegner ohne entsprechende gesetzgeberische Anordnung belastet werden kann.

3. Der Gesetzgeber hat in § 139 FGO keine Anordnung dahin getroffen, den Prozessgegner mit Folgekosten der Entscheidung über die Art und Weise der Sicherheitsleistung zu belasten. Der beschließende Senat folgt nicht der Auffassung des BGH, nach der Kosten, die zur Vollstreckungsabwehr erbracht werden, „bei natürlicher Betrachtungsweise“ Kosten des Erkenntnisverfahrens im „weiteren Sinn“ seien, die den wirtschaftlichen Prozessserfolg sicherstellten und so der Rechtsverteidigung während des laufenden Rechtsstreits dienten.

FGO § 149 Abs. 1, § 139 Abs. 1; ZPO § 91, § 788 Abs. 3.

Die Beteiligten streiten über die Erstattungsfähigkeit von Avalprovisionen im Kostenfestsetzungsverfahren. Die Ef. hatten im Anschluss an ein Steuerstraßverfahren wegen ESt 1977 bis 1979 und wegen GewSt geklagt. Der Eg. hatte die angefochtenen ESt-Bescheide nur gegen Sicherheitsleistung von der Vollziehung ausgesetzt. Dabei wurde im Zusammenhang mit der vom Eg. in der Sache wegen ESt gewährten AdV eine Bankbürgschaft über 500 000 DM als Sicherheitsleistung erbracht; an die Stadt P wurde eine weitere Bankbürgschaft i. H. v. 140 000 DM erbracht.

Nach einer tatsächlichen Verständigung im Klageverfahren erklärten die Beteiligten den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt. Die Kosten wurden den Ef. zu 20 v. H. und dem Eg. zu 80 v. H. auferlegt, die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wurde für erforderlich erklärt. Im Kostenfestsetzungsverfahren begehrten die Ef., auch die Kosten der Sicherheitsleistung zur Abwendung der Vollziehung der angefochtenen VA als erstattungsfähige Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens anzusetzen. Sofern der Stpl. nur gegen Stellung einer Sicherheit die AdV eines Steuerbescheids erlangen könne, dessen Rechtmäßigkeit noch nicht feststehe, seien die dafür aufzubringenden Beträge notwendige Kosten der Rechtsverteidigung. Deshalb seien auch die Avalprovisionen i. H. v. 41 544,73 € zu erstatten.

Aus den Gründen:

Die Erinnerung ist unbegründet. Avalgebühren, die für eine Bankbürgschaft zur Abwendung der Vollziehung eines Abgabenbescheides geleistet werden, sind keine im Kostenfestsetzungsverfahren erstattungsfähigen Kosten.

Notwendige Kosten der Rechtsverfolgung und Rechtsverteidigung

Im Kostenfestsetzungsverfahren werden gem. § 149 Abs. 1 FGO die den Beteiligten zu erstattenden Aufwendungen festgesetzt. Nach § 139 Abs. 1 FGO gehören zu den erstattungsfähigen Kosten neben den Gerichtskosten die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsver-

teidigung notwendigen Aufwendungen der Beteiligten einschließlich der Kosten des Vorverfahrens. Kosten, die nicht zu diesen Aufwendungen gehören, können demnach in einem Verfahren nach § 149 FGO auch nicht festgesetzt werden (BFH-Beschluss vom 8. Februar 1972 VII B 170/69, BFHE 104, 508, BStBl II 1972, 429).

Die von den Ef. geleisteten Avalprovisionen gehören nicht zu diesen Aufwendungen. Die Rechtsverfolgung und Rechtsverteidigung war in dem Verfahren, für das die Kostenenerstattung gefordert wird, unabhängig von der Sicherheitsleistung durch die Bankbürgschaft möglich (BFH-Beschluss vom 8. Februar 1972 VII B 170/69, BFHE 104, 508, BStBl II 1972, 429; ebenso FG Köln, Beschluss vom 18. Dezember 2000 10 Ko 5325/00, EFG 2001, 654).

Weite Auslegung des BGH...

Zwar hat der BGH entschieden, dass solche Avalgebühren als Verfahrenskosten im weiteren Sinne anzusehen und daher der Kostenausgleichung im Erkenntnisverfahren nach § 104 ZPO zugänglich seien. Denn die Kosten würden zur Vollstreckungsabwehr im Erkenntnisverfahren erbracht und seien deshalb „bei natürlicher Betrachtungsweise“ Kosten des Erkenntnisverfahrens im „weiteren Sinn“, die den wirtschaftlichen Prozessserfolg sicherstellten und so der Rechtsverteidigung während des laufenden Rechtsstreits dienten. Es handele sich mithin nicht um Kosten der Zwangsvollstreckung, für die § 788 Abs. 3 ZPO eine besondere Erstattungsregelung für den Fall der späteren Aufhebung des Titels vorsehe. Der Vorschrift des § 91 ZPO liege die „allgemeine gesetzgeberische Entscheidung“ zugrunde, dass die obsiegende Partei auch die notwendigen Kosten der ihr gegen ein vorläufig vollstreckbares Urteil eröffneten Maßnahmen zur Rechtsverteidigung und damit zur Verteidigung gegen den geltend gemachten Anspruch von dem Unterlegenen zurückfordern könne. „Unter diesen auf das Prozessrechtsverhältnis gestützten Sachgrundsatz“ fielen auch Kosten für die Beschaffung einer Sicherheit (BGH-Beschluss vom 17. Januar 2006 VI ZB 46/05, MDR 2006, 886 für die Abwehr der Vollstreckung aus einer vorläufig vollstreckbaren, durch Versäumnisurteil titulierten Forderung).

Dem hat sich das FG Baden-Württemberg in seinem Beschluss vom 24. Januar 2007 3 KO 7/03 (EFG 2007, 783) angeschlossen und entschieden, dass auch Avalprovisionen zu den nach § 139 Abs. 1 FGO zu erstattenden Kosten gehören, die der Kl. einem Kreditinstitut dafür vergütet hat, dass dieses sich für den umstrittenen Steueranspruch verbürgt und so die unter der Bedingung einer Sicherheitsleistung gewährte AdV ermöglicht hat.

... wird vom erkennenden Senat nicht geteilt

Diese Erwägungen ändern jedoch nichts daran, dass die Rechtsverfolgung und Rechtsverteidigung im Verfahren gegen die Steuerfestsetzung sowohl im Aussetzungsverfahren als auch im Hauptsacheverfahren unabhängig von der Sicherheitsleistung durch die Bankbürgschaft möglich war, die in der Aussetzungsverfügung zur Bedingung der AdV gemacht worden ist. Es hätte den Ef. ohne weiteres freigestanden, die Sicherheitsleistung in anderer Form zu erbringen, etwa durch Hinterlegung. Die Entscheidung darüber, in welcher Form eine Sicherheitsleistung erbracht wird, ist keine notwendige Rechtsverteidigung, mit der der Prozessgegner ohne entsprechende gesetzgeberische Anordnung belastet werden kann. Der Gesetzgeber hat jedoch in § 139 FGO gerade nicht die Anordnung getroffen, den Prozessgegner mit Folgekosten der Entscheidung über die Art und Weise der Sicherheitsleistung zu belasten.

Anmerkung

Das Besprechungsurteil betrifft die Frage, ob **Avalprovisionen** für Bürgschaften als **erstattungsfähige Kosten**

des finanzgerichtlichen Verfahrens **wegen Anfechtung der Steuerfestsetzung** (nicht wegen AdV) anerkannt werden können, wenn die Bürgschaften **zur Abwendung der Vollziehung der angefochtenen Steuerbescheide** gestellt worden waren.

Nach **§ 139 Abs. 1 FGO** gehören zu den einem Beteiligten **erstattungsfähigen Kosten** neben den Gerichtskosten alle für die Rechtsdurchsetzung notwendigen Aufwendungen. Erforderlich ist ein **unmittelbarer Zusammenhang mit dem konkreten Rechtsstreit** und eine **Notwendigkeit** der Aufwendungen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach. Vorliegend war das FA nur gegen Sicherheitsleistung bereit, die angefochtenen Steuerbescheide von der Vollziehung auszusetzen. Aus diesem Grund beschaffte der Ef. Bankbürgschaften, für die er allerdings Avalgebühren entrichten musste. Nach (Hauptsache-)Erledigung des Anfechtungsverfahrens wegen Steuerfestsetzung, während dessen Dauer das FA die (bei Gericht nicht streitige) Vollziehungsaussetzung gewährt hatte, machte der Ef. die Erstattung der **Avalgebühren als (unmittelbare und notwendige) Aufwendungen der Anfechtungsverfahren** geltend. Diesem Begehren hat das FG Köln mit dem Besprechungsbeschluss eine **Absage erteilt**.

Das Gericht hat sich damit **zahlreichen früheren Entscheidungen des BFH und verschiedener FGs sowie der Literaturansicht** angeschlossen. Die Rechtsverfolgung im Hauptsacheverfahren, für das die Kostenerstattung gefordert wird, war unabhängig von der Sicherheitsleistung möglich; die Beschaffung der Bürgschaften war nicht geeignet, einen Einfluss auf die spätere Entscheidung des Gerichts auszuüben (vgl. bereits FG Düsseldorf, Beschluss vom 31. Oktober 1969 V 65/67 EK, EFG 1970, 130; BFH-Beschluss vom 8. Februar 1972 VII B 170/69, BFHE 104, 508, BStBl II 1972, 429; nachfolgend Hessisches FG, Beschlüsse vom 22. August 1990 12 Ko 5216/89, EFG 1991, 37; vom 5. August 1996 12 Ko 1918/96, EFG 1996, 1113; FG Köln, Beschluss vom 19. Oktober 1999 10 Ko 2729/99, EFG 2000, 232). Zudem bezieht sich die gem. § 143 Abs. 1 FGO getroffene gerichtliche Kostengrundentscheidung, die der Erstattungsanspruch i. S. von § 139 Abs. 1 FGO lediglich konkretisiert, allein auf Kosten des konkreten Verfahrens – hier eben des Klageverfahrens; die Avalprovisionen sind dagegen in dem davon getrennt zu betrachtenden behördlichen Verfahren wegen AdV entstanden (FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 8. Mai 1996 1 Ko 6/95, EFG 1996, 997; zustimmend Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 139 FGO Tz. 14; Schwarz in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 139 FGO Rz. 188; Stapperfend in Gräber, FGO, 6. Aufl., § 139 Rz. 12). Zudem hätte der Ef. – so das FG Köln ergänzend – die Sicherheitsleistung auch in anderer Form erbringen können, z. B. durch Hinterlegung (allgemein zur Kostenminimierungspflicht vgl. Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 139 FGO Tz. 8). Anders entschieden hat dagegen das FG Baden-Württemberg am 24. Januar 2007 3 Ko 7/03 (EFG 2007, 783); das dort zur Begründung angeführte BFH-Urteil vom 8. Juni 1982 VIII R 68/79 (BFHE 136, 65, BStBl II 1982, 602) betraf indes – wie nachfolgend dargestellt – eine abweichende Problematik. Auch die Rspr. des BGH (u. a. Beschluss vom 17. Januar 2006 VI ZB 46/05, NJW-RR 2006, 1001) rechtfertigt nicht das Erstattungsbegehren des Ef.; eine Anerkennung der „zur Abwehr der Zwangsvollstreckung aufgewendeten Kosten als Verfahrenskosten im weiteren Sinne“ scheidet für das finanzgerichtliche Verfahren aus, weil hier streng zwischen Hauptsacheverfahren mit eigener Kostenentscheidung und ggf. der verfahrensrechtlich gesonderten Streitsache wegen AdV zu unterscheiden ist.

Ebenso wenig sind Avalgebühren erstattungsfähig, die der Stpfl. aufwendet, um eine im **Aussetzungsverfahren**

ausgesprochene Auflage (AdV nur gegen Sicherheitsleistung) zu erfüllen. Die **Erfüllung der Sicherheitsauflage** dient nicht mehr der Rechtsverfolgung, sondern führt den in einem abgeschlossenen selbständigen Nebenverfahren ergangenen Spruch aus (BFH-Urteil vom 8. Juni 1982 VIII R 68/79, BFHE 136, 65, BStBl II 1982, 602; FG Köln, Beschluss vom 18. Dezember 2000 10 Ko 5325/00, EFG 2001, 654; Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 139 FGO Tz. 14).

Anders dagegen, wenn die **Bürgschaft als Sicherheit zur Erlangung eines Vollstreckungsaufschubs im Hinblick auf ein schwebendes Vollziehungsaussetzungsverfahren** dient (BFH-Urteil vom 8. Juni 1982 VIII R 68/79, BFHE 136, 65, BStBl II 1982, 602; Stapperfend in Gräber, FGO, 6. Aufl., § 139 Rz. 12). Derartige Aufwendungen sind im Vollziehungsaussetzungsverfahren erstattungsfähig; sie dienen der dortigen Rechtsverfolgung, wenn zwar eine Sicherheitsleistung nicht angeordnet worden war, der Stpfl. indes für die Dauer des laufenden Verfahrens eine Vollstreckung vermeiden wollte. Insoweit lassen sich dann auch die Grundsätze der zivilrechtlichen Rspr. übertragen (vgl. BGH-Beschluss vom 17. Januar 2006 VI ZB 46/05, NJW-RR 2006, 1001): Die zur Abwehr der Vollstreckung entstehenden Kosten stellen den wirtschaftlichen Prozessersfolg sicher, indem sie möglicherweise irreversible wirtschaftliche Verluste vor Abschluss des Rechtsstreits verhindern, und dienen insoweit der Rechtsverfolgung.

Ein Ausschluss der Erstattungsfähigkeit bestimmter Aufwendungen nach § 139 Abs. 1 FGO eröffnet die Prüfung **konkurrierender materiellrechtlicher Erstattungsansprüche**. Eine darauf gerichtete selbständige Leistungsklage kann erst erhoben werden, wenn das prozessuale Kostenfestsetzungsverfahren als das weniger aufwändige Verfahren zuvor ausgeschöpft wurde; andererseits vermag das Interesse an einem derartigen Ersatz von Rechtsverfolgungskosten nicht die Fortsetzung des an sich erledigten Anfechtungsprozesses zu rechtfertigen (BFH-Urteil vom 22. Juli 2008 VIII R 8/07, BFHE 222, 46, BStBl II 2008, 941 Fortsetzungsfeststellungsklage unzulässig). Konkurrierende Erstattungsansprüche kommen im Besprechungsfall **nicht in Betracht**. Diskutiert (und abgelehnt) wurden zu dieser Problematik z. B. Ansprüche aus entsprechender Anwendung von **§§ 236, 237 AO** – Erstattungszinsen; ehemals § 111 FGO – (BFH-Beschluss vom 8. Februar 1972 VII B 170/69, BFHE 104, 508, BStBl II 1972, 429; Nicht einschlägig für das Bemühen des Stpfl. um Herabsetzung der Steuerschuld; keine Regelungslücke) oder aus § 151 FGO i. V. m. **§ 788 Abs. 2 ZPO** (keine Kosten der Zwangsvollstreckung, sondern gerade der Abwehr der Vollstreckung) bzw. **§ 717 Abs. 2 ZPO** (Vollstreckung des nicht unanfechtbaren Steuerbescheids im öffentlichen, nicht im privaten Interesse; vgl. ausführlich FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 8. Mai 1996 1 Ko 6/95, EFG 1996, 997 m. w. N.).

Konsequenzen für die Praxis

Maßgebend für die Kostentragungs-/erstattungspflicht dem Grunde nach ist die **Kosten(grund)entscheidung** des Gerichts (§ 143 FGO). Der obsiegende Beteiligte muss seinen Erstattungsanspruch geltend machen, § 149 FGO. Die (die Kostenentscheidung des Gerichts der Höhe nach konkretisierende) Kostenfestsetzung erfolgt im Wege eines Beschlusses durch den Urkundsbeamten des Gerichts; dabei werden die erstattungsfähigen Aufwendungen durch – die im Besprechungsfall anzuwendende und auszulegende – Vorschrift des § 139 FGO bestimmt. Gegen den **Kostenfestsetzungsbeschluss** kann der Stpfl. innerhalb von zwei Wochen den Rechtsbehelf der **Erinnerung** einlegen (§ 149 Abs. 2 FGO). Die Erinnerung hat keine aufschiebende Wirkung; eine **Anordnung der**

einstweiligen AdV nach § 149 Abs. 3 FGO kommt nur durch den Vorsitzenden bzw. das Gericht und nur bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der Kostenfestsetzung in Betracht (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 149 FGO Tz. 25). Der Urkundsbeamte kann der Erinnerung abhelfen, indem er einen geänderten (erneut anfechtbaren) Kostenfestsetzungsbeschluss erlässt. Hilft der Beamte nicht ab, entscheidet das Gericht durch **Beschluss** im schriftlichen Verfahren; zuständig ist der **Vorsitzende oder Berichterstatter als Einzelrichter**. Dieser Beschluss ist **unanfechtbar** (vgl. § 128 Abs. 4 Satz 1 FGO). Die Entscheidung ergeht **gebührenfrei**, enthält aber eine Kostenentscheidung gem. §§ 135 ff. FGO hinsichtlich der Kostenersatzung für außergerichtliche Kosten.

– Vorsitzende Richterin am FG Sabine Kühnen –

Steuerberatungsrecht

718 „Vorratsgesellschaft“ nicht als Steuerberatungsgesellschaft anzuerkennen; § 50a Abs. 1 StBerG weder verfassungsnach gemeinschaftsrechtswidrig

Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 20. August 2009 7 K 1702/2008 – Nichtzulassungsbeschw. eingelegt (Az. des BFH: VII B 262/09).

1. Die Anerkennung einer GmbH als Steuerberatungsgesellschaft kommt nicht in Betracht, wenn die Gesellschaft als „Vorratsgesellschaft“ gegründet und ihr „Geschäftsführer“ lediglich pro forma ohne tatsächliche Geschäftsführerfunktion „bestellt“ worden ist.

2. Die in § 50a Abs. 1 StBerG normierte Voraussetzung, dass Gesellschafter von neu zu gründenden Steuerberatungsgesellschaften (u. a.) nur solche Steuerberatungsgesellschaften sein können, die ihrerseits die Voraussetzungen des § 50a Abs. 1 StBerG erfüllen, verstößt weder gegen Verfassungs- noch gegen Gemeinschaftsrecht.

StBerG § 32 Abs. 3, § 50 Abs. 1 und 3, § 50a Abs. 1, § 57 Abs. 1, § 154 Abs. 1; GG Art. 12 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1; EGV Art. 43 Abs. 1.

Die Klin., eine GmbH, wurde mit Vertrag vom 9. Oktober 2007 gegründet und mit Vertrag vom 6. Dezember 2007 umfirmiert. Ihr Gegenstand ist die Ausübung der für Steuerberatungsgesellschaften gesetzlich und berufsrechtlich zulässigen Tätigkeiten. An ihr sind eine A-SteuerberatungsgmbH mit 20 000 € und ein Steuerberater B mit 5 000 € beteiligt. An der A-GmbH wiederum ist eine C-AG, die nicht als Steuerberatungsgesellschaft zugelassen ist, beteiligt. Zum 1. Januar 2009 hielt die C-AG einen Anteil von 11 107 050 € an einem Stammkapital der A-GmbH von 13 Mio. €. Nach Gründungsvertrag und Gesellschafterversammlung vom 9. Oktober 2007 wurde zum Geschäftsführer zunächst Steuerberater D bestellt. Nach hiergegen gerichteten Bedenken der beklagten Steuerberaterkammer wurde mit Vertrag vom 6. Dezember 2007 Steuerberater E, der auch Geschäftsführer der ebenfalls von A mitgegründeten F-SteuerberatungsgmbH ist, zum Geschäftsführer bestellt.

Mit Schreiben vom 22. Oktober 2007 stellte die A-GmbH den Antrag auf Anerkennung der Klin. und zwei weiteren Gesellschaften als Steuerberatungsgesellschaften. Nach entsprechendem Hinweis durch die Bekl. wurde bei der Umfirmierung vom 6. Dezember 2007 jeweils der Sitz der

einzelnen Gesellschaft in den Firmennamen aufgenommen. In der Folgezeit bat die Bekl. Steuerberater E um Zusendung einer Aufstellung der beruflichen Funktionen des Geschäftsführers, aus der sich insbesondere Umfang und zeitlicher Rahmen der einzelnen Tätigkeiten ergebe, eines Gesellschafterbeschlusses über die Befreiung vom Wettbewerbsverbot sowie einer aktuellen Aufstellung der an der C-AG beteiligten Personen. Hierauf gab E den Umfang seiner eigenen Tätigkeit mit 70 bis 80 v. H. für die F-GmbH und 20 bis 30 v. H. für die Klin. an. Die anderen angeforderten Unterlagen reichte er trotz Erinnerung nicht ein. Stattdessen ging am 14. August 2008 ein Gesellschafterbeschluss einer G-SteuerberatungsgmbH bei der Bekl. ein, wonach Steuerberater D gem. § 20 Abs. 5 des Gesellschaftsvertrages vom Wettbewerbsverbot für seine Tätigkeiten als Geschäftsführer bei der F-SteuerberatungsgmbH und der Klin. befreit sei. Während des Klageverfahrens legte die Klin. schließlich die Kopie eines zwischen der A-GmbH und den Steuerberatern E und D für die F-GmbH gefassten Beschlusses über die Befreiung von Steuerberater E vom Wettbewerbsverbot im Hinblick auf die Tätigkeit für die Klin. vor

Aus den Gründen:

Die Klage ist unbegründet. Die Versagung der Anerkennung der Klin. als Steuerberatungsgesellschaft ist nicht zu beanstanden.

Voraussetzung der verantwortlichen Führung durch Steuerberater ...

1. Nach § 32 Abs. 3 Satz 2 StBerG setzt die Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft den Nachweis voraus, dass die Gesellschaft von Steuerberatern verantwortlich geführt wird. Hierfür genügt nach der Rspr. des BFH nicht, dass die verantwortliche Führung der Gesellschaft durch Steuerberater satzungsgemäß bestimmt worden ist. Vielmehr ist erforderlich, dass derjenige, der die Anerkennung beantragt hat, der für die Anerkennung zuständigen Behörde Tatsachen und Beweismittel dafür angibt, dass die mit der Leitung der Gesellschaft betrauten Steuerberater bei ihrer geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen im Dienste der Gesellschaft tatsächlich tätig sind, und zwar so unabhängig und weisungsfrei wie ein freier Steuerberater. An den Nachweis in diesem Sinne sind in dem Maße erhöhte Anforderungen zu stellen, wie durch die Beherrschung der Gesellschaft durch Berufsfremde von vornherein die Gefahr besteht, dass diese auf die Tätigkeit der im Dienste der Gesellschaft stehenden Steuerberater Einfluss nehmen können. Das kann etwa der Fall sein, wenn die Gesellschaft Teil eines Konzerns mit eindeutig gewerblicher Zielsetzung ist und bei der Verwirklichung dieser Zielsetzung eingeschaltet werden soll (BFH-Urteil vom 26. März 1981 VII R 14/78, BFHE 133, 322, BStBl II 1981, 586).

Im Streitfall ist dieser Voraussetzung nicht Genüge getan.

Die Klin. ist nach Überzeugung des Senats als „Vorratsgesellschaft“ gegründet, ihr „Geschäftsführer“ ist lediglich pro forma ohne tatsächliche Geschäftsführerfunktion „bestellt“ worden.

Das ergibt sich aus Folgendem:

... bei „Vorratsgesellschaften“ nicht erfüllt

Die A-GmbH hat nach dem unbestrittenen Vortrag der Bekl. eine Vielzahl von Steuerberatungsgesellschaften errichtet – nach Auffassung der Bekl. vor dem Hintergrund der anstehenden Änderung des § 50a Abs. 1 StBerG durch das 8. Gesetz zur Änderung des StBerG, nach der ihr künftig eine Beteiligung an anderen Steuerberatungsgesellschaften nicht mehr möglich sein würde. Allein für den Bereich der Steuerberaterkammer X sind mindestens 20 vergleichbare Fälle bekannt; auch im übrigen Bundesge-

biet, z. B. im Bereich der Steuerberaterkammern Y und Z, sind – unter verschiedenen Namen – vergleichbare Gesellschaften in einer größeren Anzahl gegründet worden.

Mehrheitsgesellschafterin ist in allen Fällen die A-GmbH; daneben sind i. d. R. ein oder zwei Angehörige eines rechtsberatenden Berufs an der jeweiligen Gesellschaft beteiligt.

Geschäftsführer sind nach der Satzung regelmäßig Steuerberater, die häufig trotz eines Wettbewerbsverbots in einer anderen von der A-GmbH gegründeten Gesellschaft als Geschäftsführer „bestellt“ sind. Geschäftsführer-Anstellungsverträge werden bei den neu gegründeten Gesellschaften nicht geschlossen, weil nach dem Vortrag der A-GmbH über die Inhalte erst verhandelt werden müsse, wenn die Gesellschaften ihre aktive Tätigkeit aufgenommen haben und absehbar ist, welchen Umfang die Inanspruchnahme der Geschäftsführer tatsächlich annehmen werde; zunächst üben die bei der Gründung „bestellten“ Geschäftsführer ihre Funktion unentgeltlich aus.

Damit ist auch nach Auffassung des Senats die Wertung der Bekl. gerechtfertigt, dass diese Gesellschaften – und damit auch die Klin. – ausschließlich Vorratsgesellschaften darstellen.

Hinzu kommt: Steuerberatungsgesellschaften sind nach der Intention des StBerG grundsätzlich als bloßer Zusammenschluss von Steuerberatern zugelassen, welche ihren unveränderten Beruf lediglich in einer anderen Rechtsform (weiterhin) ausüben (BVerfG-Beschluss vom 15. März 1967 1 BvR 575/62, BVerfGE 21, 227, DB 1967, 889; BFH-Urteil vom 26. März 1981 VII R 14/78, BFHE 133, 322, BStBl II 1981, 586). Solche Zwecke verfolgt die massenweise Gründung von Steuerberatungsgesellschaften durch die A-GmbH – wie sich allein aus der großen Anzahl der Gründungen ergibt – nicht; Hintergrund der zahlreichen Gründungen ist offenbar ein Kapitalanlagemodell, nach welchem der Einsatz der neu gegründeten GmbH – möglicherweise durch vorherigen Verkauf – zu Geld gemacht werden soll. Die Massengründung unter mittelbarer Beteiligung der C-AG lässt kaum eine andere Deutung der Vorgänge zu.

Bestellung des Geschäftsführers lediglich pro forma

Das wiederum bedeutet, dass die „Bestellung“ von Geschäftsführern in den zur Gründung der GmbH führenden Urkunde (im Streitfall: am 9. Oktober 2007 Steuerberater D, am 6. Dezember 2007 Steuerberater E) nur dem Zweck der Erfüllung als rein formal verstandener Erfordernisse dient. Wer die Geschäfte einer solchen GmbH späterhin tatsächlich führen wird, ob die Qualifikationsmerkmale der § 32 Abs. 3 Satz 2 und § 50 Abs. 1 Satz 1 StBerG erfüllt sein werden und inwieweit von den unmittelbaren und mittelbaren Kapitalanlegern Einfluss auf die Geschäftstätigkeiten der Gesellschaften genommen werden wird, muss daher offen bleiben. Dass die zunächst „bestellten“ Geschäftsführer die Gesellschaften – im Streitfall auch die Klin. – führen werden, ist nicht nachgewiesen und nicht glaubhaft.

Dass den „bestellten“ Geschäftsführern diese Rolle auch nicht zugedacht ist und dass sie für die Gründungsgesellschafter nur ein für den Gründungsakt notwendiges „Aushängeschild“ darstellen, zeigt der rasche und für die Gründungsgesellschafter offenbar höchst problemlose Austausch in der „Geschäftsführer“-Position zwischen den Steuerberatern D und E. Offenbar sind die Gründungsgesellschafter in der Lage, aus einer Mehrzahl von Steuerberatern je nach formellen Satzungserfordernissen den einen oder anderen als „Geschäftsführer“ einer Gründungsgesellschaft zu benennen und diese – ohne dass es zu Friktionen käme – gegeneinander auszutauschen.

Eine Bestätigung dessen findet sich im Umgang der Gründungsgesellschafter mit der Satzungsregelung des § 20

Abs. 5 des Gesellschaftsvertrages, wonach sich der Geschäftsführer jeder auf Erwerb gerichteten Tätigkeit auf eigene Rechnung oder für ein Konkurrenzunternehmen zu enthalten habe. Im Streitfall ist der u. a. für die F-GmbH tätige Steuerberater E zwar durch Beschluss der Gesellschafter dieser Gesellschaft vom 18. Februar 2009 von dem auch in dieser bestimmten Wettbewerbsverbot zugunsten der Tätigkeit in der Klin. befreit worden. Das Umgekehrte gilt jedoch nicht: Eine Befreiung des Steuerberaters E von dem bei der Klin. geltenden Wettbewerbsverbot zugunsten seiner Tätigkeit bei der F-GmbH ist nicht erfolgt. Gleichwohl wird diese Lage von den Gründungsgesellschaftern hingenommen. Entsprechend dem Sachvortrag der Klin. besteht stattdessen „zwischen den beteiligten Gesellschaften und Gesellschaftern Einigkeit darüber“, dass nicht nur die Geschäftsführertätigkeit in der Klin. vom Wettbewerbsverbot bei der F-GmbH ausgenommen sein soll, sondern dass dies – „selbst-verständlich“ – wechselseitig für alle (Vorrats-) Gesellschaften der A-GmbH gelten soll. Diese in Übereinstimmung mit § 20 Abs. 5 Satz 3 des Gesellschaftsvertrages (Befreiung vom Wettbewerbsverbot, wobei „die Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche eindeutig zu bestimmen ist“) stehende „Einigkeit“ dient insbesondere dem problemlosen Einsatz des jeweiligen Steuerberaters während des Gründungsakts und seiner – soweit erforderlich – leichten Austauschbarkeit als Pro-forma-Geschäftsführer. Bei einem strikten Verständnis des § 20 Abs. 5 der Satzung aber ist Steuerberater E immer noch gehindert, Geschäftsführer der Klin. zu sein, weil er entgegen dem für ihn dort bestehenden Wettbewerbsverbot für die F-GmbH tätig ist.

In Übereinstimmung mit dem bisher Ausgeführten steht der Umstand, dass die A-GmbH mit Steuerberater E einen Geschäftsführer-Anstellungsvertrag für die Klin. noch nicht geschlossen hat. Konsequenterweise ist Steuerberater E während des gesamten Anerkennungsverfahrens auch kaum in Erscheinung getreten. Eingaben an die Bekl. stammten fast ausnahmslos von der A-GmbH. Das gilt auch für die abschließende Aufforderung vom 12. August 2008, nunmehr eine positive Stellungnahme oder eine abschließende rechtsmittelfähige Erklärung abzugeben. Die „Einschätzung“ von Steuerberater E, der Anteil seines Arbeitseinsatzes für die Klin. an seiner Gesamtarbeitszeit betrage etwa 20 bis 30 v. H. ist – vorsichtig ausgedrückt – nicht nachvollziehbar.

Auch diese Umstände bestätigen den Befund, dass der „Geschäftsführer“ lediglich pro forma eingesetzt worden ist und die Geschäfte (zunächst) allein von der A-GmbH geführt werden. Die Präsentation eines „Pro-forma-Geschäftsführers“ genügt aber ebenso wenig wie die eines „Strohmannes“ (hierzu LG Köln, Urteil vom 11. Juli 2002 171 StL 1/02, DStRE 2004, 797) dem Nachweiserfordernis des § 32 Abs. 3 Satz 2 StBerG.

Schon aus diesen Gründen ist die Klage abzuweisen.

Voraussetzung des § 50a Abs. 1 StBerG nicht erfüllt

2. Auch der Verstoß gegen das Gebot der Kapitalbindung nach § 50a Abs. 1 StBerG ergibt einen (weiteren) tragenden Grund für die Versagung der Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft.

Nach der bezeichneten Vorschrift ist Voraussetzung für die Anerkennung, dass die Gesellschafter ausschließlich Angehörige von privilegierten Berufsgruppen, Personen mit einer Genehmigung nach § 50 Abs. 3 StBerG oder Steuerberatungsgesellschaften, die die Voraussetzungen des § 50a Abs. 1 StBerG ihrerseits erfüllen, sind.

Zwischen den Parteien ist unstreitig, dass diese Voraussetzung im Streitfall nicht erfüllt ist. Mehrheitsgesellschafterin zu 80 v. H. ist die A-GmbH. Diese ist zwar als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt, jedoch erfüllt sie angesichts der Beteiligung der berufsfremden C-AG an ihr nicht die Voraussetzungen des § 50a Abs. 1 StBerG.

Hieran ändert auch die Bestandsgarantie des § 154 Abs. 1 StBerG nichts. Nach dieser Vorschrift bleiben Steuerberatungsgesellschaften, die am 16. Juni 1989 anerkannt waren, weiterhin anerkannt. Diese Bestandsgarantie bedeutet jedoch nicht, dass außer dem Fortbestand der Anerkennung noch weitere Rechtsfolgen eintreten, etwa die, dass auch die Voraussetzungen des § 50a Abs. 1 StBerG als erfüllt anzusehen wären. Zu Recht trägt die Bekl. vor, in einem solchen Fall träte die Ungereimtheit ein, dass nach § 154 Abs. 1 Satz 3 StBerG die Steuerberaterkammer einen Übergang der Anteile oder Stimmrechte auf einen Gesellschafter, der die Voraussetzungen des § 50a Abs. 1 Nr. 1 oder Abs. 2 Satz 2 StBerG nicht erfüllt, verhindern könnte, gleichwohl die Altgesellschaft auch im Interesse ihrer beruflich nicht qualifizierten Gesellschafter weitere Steuerberatungsgesellschaften gründen und so deren Einflüsse im Bereich der Steuerberatung vergrößern könnte.

Auch nach der Vorschrift des § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG verbietet sich also die Anerkennung der Klin. als Steuerberatungsgesellschaft. Verfassungsrecht oder Gemeinschaftsrecht werden hierdurch nicht verletzt.

Kein Verstoß gegen Art. 12 GG

a) Ein unzulässiger Eingriff in das Grundrecht auf freie Berufswahl und -ausübung nach Art. 12 Abs. 1 GG liegt nicht vor. Dieses Grundrecht garantiert allen Deutschen das Recht, Beruf, Arbeitsplatz und Ausbildungsstätte frei zu wählen. Die Berufsausübung kann durch Gesetz oder auf Grund eines Gesetzes geregelt werden. Dieser „Schrankenvorbehalt“ gilt nach ständiger Rspr. des BVerfG trotz des einschränkenden Wortlauts nicht nur für die Berufsausübung selbst, sondern auch für die freie Berufswahl. Hiernach ist es dem Gesetzgeber unbenommen, auch die Freiheit der Berufswahl einzuschränken, soweit der Schutz besonders wichtiger Gemeinschaftsgüter dies zwingend erfordert.

Ist ein solcher Eingriff unumgänglich, so muss der Gesetzgeber stets diejenige Form des Eingriffs wählen, die das Grundrecht am wenigsten beschränkt. Es gilt das strikte Prinzip der Verhältnismäßigkeit, d. h. die Einschränkungen dürfen zu dem angestrebten Zweck der ordnungsgemäßen Erfüllung der Berufstätigkeit nicht außer Verhältnis stehen; es darf also nur diejenige Einschränkung vorgesehen werden, die den geringsten Eingriff in die Freiheit der Berufswahl und -ausübung mit sich bringt (BVerfG-Urteil vom 11. Juni 1958 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, 377, 406, BB 1958, 641).

Im Streitfall ist unstreitig, dass die Steuerberatung Rechtsberatung ist und der Steuerrechtspflege als einem wichtigen Gemeinschaftsgut dient (BVerfG-Beschluss vom 15. Februar 1967 1 BvR 569/62 u. a., BVerfGE 21, 173, 179, DStR 1967, 678).

Auch ist allgemein so wie für die steuerberatenden Berufe anerkannt, dass der Gesetzgeber befugt ist, Berufe rechtlich zu ordnen und ihre Berufsbilder festzuschreiben (BVerfG-Beschluss vom 15. Februar 1967 1 BvR 569/62 u. a., BVerfGE 21, 173, DStR 1967, 678; BVerfG-Urteil vom 1. Juli 1980 1 BvR 247/75, BVerfGE 54, 237, 246, NJW 1980, 2123). Insbesondere hat das BVerfG in diesem Zusammenhang Unvereinbarkeitsregelungen für zulässig erachtet, wenn diese geeignet sind, den Beruf eindeutig zu prägen, das Berufsbild klar zu umgrenzen, die Aufsicht auf die gewissenhafte Erfüllung der Berufspflichten zu erleichtern und so das Ansehen des Berufs zu fördern. Das gilt entsprechend für Regelungen zur Vermeidung einer Kommerzialisierung der steuerberatenden Berufe (BVerfG-Beschluss vom 4. Februar 1993 1 BvR 1313/88, HFR 1993, 467).

Die Steuerberatungsgesellschaft ist – wie ausgeführt – vom Gesetz grundsätzlich als bloßer Zusammenschluss von Steuerberatern zur Ausübung ihres Berufes in einer

anderen Rechtsform zugelassen (BVerfG-Beschluss vom 15. März 1967 1 BvR 575/62, BVerfGE 21, 227, DB 1967, 889; BFH-Urteil vom 26. März 1981 VII R 14/78, BFHE 133, 322, BStBl II 1981, 586). Das lässt nicht nur als zulässig, sondern als naheliegend erscheinen, durch flankierende, die Gestaltungsfreiheit der Gesellschaft einschränkende Regelungen sicherzustellen, dass die in einer solchen Gesellschaft tätigen Steuerberater von berufsfremden Einflüssen abgeschirmt bleiben. Nur diesem Zweck dient auch § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG. Der Gesetzgeber verfolgt hiermit offensichtlich das Ziel, der Gefahr der Kommerzialisierung des Steuerberaterberufs sowie der Verquickung von gewerblichen Interessen mit der Steuerberatung im Interesse des Gemeinschaftsgutes Steuerrechtspflege und des ihr verpflichteten freien Berufs des Steuerberaters vorzubeugen. Es liegt auf der Hand, dass eine Kommerzialisierung geeignet ist, zu Unverträglichkeiten, insbesondere im Hinblick auf die Verpflichtung des Steuerberaters/der Steuerberatungsgesellschaft, den Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft und verschwiegen auszuüben (§ 57 Abs. 1 StBerG), zu führen. Das gilt insbesondere im Hinblick darauf, dass durch die Verquickung der Steuerberatung mit gewerblichen Interessen die Gefahr einer Einflussnahme nicht nur auf die Mandantenauswahl, sondern auch auf die Art und Weise, den Umfang und die (inhaltliche) Zielrichtung der Beratung besteht (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 14. März 1989 VII R 46/88, BFHE 156, 332, BStBl II 1989, 577). Eine unabhängige und eigenverantwortliche Tätigkeit muss frei sei von von außen kommenden Einflüssen jeglicher Art.

Im Streitfall jedoch ist die Klin. – wie sich aus der Vielzahl entsprechender GmbH-Gründungen mit Pro-forma-Geschäftsführern ergibt – nicht darauf angelegt, als bloßer Zusammenschluss von Steuerberatern Steuerberatung durch diese zu leisten. Die Gründungen dienen offenkundig berufsfremden, lediglich an die Ausübungsform der Steuerberatungsgesellschaft anknüpfenden Kapitalinteressen. Hierbei ergeben sich aus den Beteiligungsverhältnissen Einflussmöglichkeiten auch seitens der berufsfremden Gesellschafter bzw. Kapitaleigner (z. B. der C-AG). Das gilt umso mehr, wenn – wie im Streitfall – die Klin. nach den Intentionen der Beteiligten offenkundig Teil eines „Konzerns“ in der Hand dieser Kapitaleigner werden würde (BFH-Urteil vom 26. März 1981 VII R 14/78, BFHE 133, 322, BStBl II 1981, 586). Bei den Gefahren, die sich hieraus ergeben, handelt es sich nicht um „abstrakte“, sondern um sehr konkrete Gefahren, die mit der Beteiligung einer berufsfremden KapG an einer Steuerberatungsgesellschaft unmittelbar verbunden sind.

Fehl geht in diesem Zusammenhang der Einwand der Klin., das Fehlen der Gemeinwohlerfordlichkeit von Fremdbesitzverboten bei Steuerberatungsgesellschaften ergebe sich daraus, dass nach § 154 Abs. 1 Satz 1 StBerG Steuerberatungsgesellschaften anerkannt blieben, die am 16. Juni 1989 anerkannt waren. Das Gegenteil ist offenbar der Fall. In der Rechtspraxis reichten die Vorschriften zur verantwortlichen Führung der Steuerberatungsgesellschaft (§ 32 Abs. 3 Satz 2, § 50 Abs. 1 Satz 1 StBerG) nicht aus, das Problem der Fremdbestimmung zu lösen (vgl. BR-Drs. 7/661; Meurers in Kuhl/Meurers/Maxl/Schäfer/Goez/Willerscheid, StBerG, 2. Aufl., § 50a Rz. 2). Daher soll es nach der Intention des Gesetzgebers Altgesellschaften künftig nicht mehr möglich sein, sich an neu gegründeten Steuerberatungsgesellschaften zu beteiligen.

In diesem Zusammenhang ist das Gebot der Kapitalbindung wie auch das Verbot jeglicher gewerblicher Betätigung nicht nur das geeignete, sondern auch das verhältnismäßige Mittel. Die Klin. hat eine weniger einschneidende Maßnahme als das Gebot der Kapitalbindung nicht aufgezeigt. Eine in geringerem Maße wirkende gesetzliche Schranke zur Vermeidung der von den zitierten Gerichten ebenfalls gesehenen Gefahren für die Steuerrechtspflege und die ihr dienende freie Berufstätigkeit ist auch nicht er-

kennbar. Insbesondere sind nach gefestigter Rspr. oberster Bundesgerichte die aufgezeigten Gefahren nicht durch satzungsmäßige und/oder vertragliche Bestimmungen auszuräumen, und zwar umso weniger, als der berufsfremde Gesellschafter auch auf andere Weise außerhalb der Steuerberatung im engeren Sinne Einfluss nehmen, z. B. Kenntnisse über die Verhältnisse der Mandantschaft zur Nutzung in dem/den gewerblichen Sektor(en) abrufen (BFH-Urteile vom 26. März 1981 VII R 14/78, BFHE 133, 322, BStBl II 1981, 586; vom 8. März 1988 VII R 30/85 u. a., BFHE 153, 272, BStBl II 1988, 638; BGH-Urteil vom 4. März 1996 StbSt (R) 4/95, BGHSt 42, 55, HFR 1996, 768) oder den konkreten Gegenstand der Beratungstätigkeit und die Auswahl der Mandanten steuern kann. Die von der Klin. bemühte Unterscheidung eines externen, die Dienstleistung betreffenden und eines internen, die Inhaberschaft betreffenden Bereichs wird angesichts des Spektrums der nach der Intention des Gesetzgebers abzuwehrenden Gefahren der Sachlage nicht gerecht.

Schon angesichts dessen geht auch der Vergleich der Klin. mit entsprechenden Verhältnissen bei anderen Freiberufen, z. B. bei den Heilberufen fehl. Jeder Freiberuf wird durch ein ihm eigenes Berufsbild konturiert. Kennzeichen des Steuerberaterberufs ist i. d. R. die Möglichkeit der langjährigen intensiven Einsichtnahme in die Einkommens-, Vermögens- und auch in die persönlichen Verhältnisse des Mandanten. Aus der sich hieraus ergebenden Möglichkeit, Kenntnisse aus der steuerberatenden Tätigkeit im Rahmen des eigenen Gewerbes zum eigenen Nutzen und zum Nachteil des Mandanten umzusetzen, erwachsen je eigene Gefahren (BVerfG-Beschlüsse vom 4. November 1992 1 BvR 79/85 u. a., BVerfGE 87, 287, DB 1993, 376; vom 15. Februar 1967 1 BvR 569/62 u. a., BVerfGE 21, 173, 182, DStR 1967, 678), die sich etwa bei den Heilberufen nicht ergeben.

Auch die konkreten Verhältnisse des Streitfalles gebieten keine andere Entscheidung. Das gilt schon deswegen, weil die Gesamtkonstruktion der Gesellschaftsverhältnisse und die Gründung einer Vielzahl gleichartiger Gesellschaften nahelegen, dass die Tätigkeiten der Steuerberatungsgesellschaften für berufsfremde bzw. gewerbliche Zwecke genutzt werden sollen.

Auch die Tatsache, dass die C-AG zwar mehrheitlich an der A-GmbH beteiligt ist, an ihr selbst jedoch berufsfremde Personen nur mit geringen Prozentsätzen beteiligt sind (Frau C, Kauffrau, mit 0,333 v. H.; Herr H, Kaufmann, mit 2 v. H.) gebietet keine andere Entscheidung. Der Gesetzgeber hat auf das rein formale Kriterium abgestellt, ob die beteiligte Steuerberatungsgesellschaft selbst die Voraussetzungen des § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG erfüllt. Müsste im Einzelfall das Maß der berufsfremden Beteiligungen festgestellt werden, würde das den Vollzug der Vorschrift mit ihrer Abschirmwirkung zumal bei Vorhandensein verdeckter Treuhandbeteiligungen erheblich beeinträchtigen. Davon abgesehen lässt sich beherrschender Einfluss auch bei geringer Beteiligung etwa über Darlehensverhältnisse herstellen.

Kein Verstoß gegen Art. 3 GG

b) Auch ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG liegt im Streitfall nicht vor. Dieser Grundsatz gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Dem Gesetzgeber ist damit aber nicht jede Differenzierung verwehrt. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Zu prüfen ist im Einzelnen, ob für die gesetzliche Differenzierung Gründe von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleichen Rechtsfolgen rechtfertigen können (BVerfG-Beschlüsse vom 4. November 1992 1 BvR 79/85 u. a., BVerfGE 87, 287, DB 1993, 376;

vom 13. Februar 2007 1 BvR 910/05 u. a., BVerfGE 118, 1, 26, HFR 2007, 787).

Im streitigen Zusammenhang liegen die rechtfertigenden Gründe für eine Differenzierung zwischen Altgesellschaften nach § 154 StBerG und sonstigen Steuerberatungsgesellschaften im Hinblick auf das Gebot der Kapitalbindung nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG nach den Ausführungen zu a) auf der Hand.

Kein Verstoß gegen Europarecht

c) Eine Kollision der Vorschrift des § 50a Abs. 1 Nr. 1 StBerG mit Europarecht liegt nicht vor. Nach Art. 43 Abs. 1 EGV besteht ein Verbot der Beschränkung der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedsstaats im Hoheitsgebiet des anderen Mitgliedstaates. Eine solche grenzüberschreitende Konstellation liegt im Streitfall jedoch nicht vor.

Davon abgesehen führt das bei der Auslegung gemeinschaftsrechtlicher Grundfreiheiten anzuwendende „Schrankenquartett“ (nicht diskriminierend, aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls gerechtfertigt, zur Zielverwirklichung geeignet und erforderlich) zu keinem anderen Ergebnis als das vorstehend aus einfachem Recht und Verfassungsrecht abgeleitete. Nur der Vollständigkeit halber wird auf das EuGH-Urteil vom 19. Mai 2009 Rs. C-171/07 u. a. (DStR 2010, 78) zu entsprechend restriktiven Bestimmungen des Gesetzes über das Apothekenwesen (BGBl. I 1980, 1993) Bezug genommen.

719 Wiederbestellung als Steuerberater: Weitere berufliche Tätigkeit als Vorstandsmitglied einer eingetragenen Genossenschaft als unvereinbare Tätigkeit

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 24. Juni 2010 6 K 349/09 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VII R 47/10).

Die Tätigkeit im Vorstand einer in der Rechtsform einer eingetragenen Genossenschaft geführten Bank ist eine gewerbliche Tätigkeit i. S. des § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG, die einer Wiederbestellung als Steuerberater entgegensteht.

StBerG § 57 Abs. 4, § 48, § 58a.

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit einer von der Steuerberaterkammer erlassenen Ablehnung der Wiederbestellung des Kl. als Steuerberater.

Der Kl., der zunächst als Steuerberater bestellt und tätig gewesen war, hatte auf seine Bestellung als Steuerberater verzichtet. Er beantragte etwa zwei Jahre später bei der zuständigen Steuerberaterkammer seine Wiederbestellung als Steuerberater. Die Steuerberaterkammer lehnte den Antrag unter Hinweis auf die inzwischen vom Kl. aufgenommene Tätigkeit als Vorstandsmitglied der Volksbank XY eG ab. Diese Tätigkeit sei eine mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbare gewerbliche Tätigkeit i. S. des § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 1 StBerG, für die auch keine Ausnahme nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG erteilt werden könne. Ebenfalls komme eine Zulassung gem. § 57 Abs. 4 Nr. 2 Satz 1, § 58 Abs. 5a StBerG nicht in Betracht, weil der Kl. kein Angestellter sei; somit sei keine zulässige Syndikustätigkeit gegeben.

Dagegen wendet sich der Kl. mit seiner Klage. Er vertritt die Auffassung, dass seine Vorstandstätigkeit für die eingetragene Genossenschaft keine unvereinbare gewerbliche Tätigkeit i. S. von § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 1 StBerG darstel-

le. Im Gegensatz zu dem Geschäftsführer einer GmbH sei der Vorstand einer Genossenschaft nicht von Weisungen der Genossenschaft, einem Aufsichtsrat oder anderen abhängig. Außerdem könne die Steuerberaterkammer nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG vom grundsätzlichen Verbot der gewerblichen Betätigung eines Steuerberaters Ausnahmen zulassen.

Schließlich sei – anstelle der Ablehnung der Wiederbestellung als Steuerberater – als milderes Mittel die Wiederbestellung als Steuerberater unter einer Auflage geboten. Insoweit sei er, der Kl., damit einverstanden, dass ihm hilfsweise eine Zulassung zum Steuerberater mit der Auflage erteilt werde, dass er ausschließlich als Steuerberater für die Volksbank XY eG bzw. nur für die mit ihr verbundenen Unternehmen tätig sein dürfe. Die Wiederbestellung unter einer Auflage sei jedenfalls im Lichte der durch Art. 12 GG normierten Berufsfreiheit geboten.

Aus den Gründen:

I. Die Klage ist nicht begründet. Der angefochtene Bescheid vom 19. August 2009 ist rechtmäßig und verletzt den Kl. nicht in seinen Rechten. Die Bekl. hat den Antrag des Kl. auf Wiederbestellung als Steuerberater zu Recht abgelehnt (§ 48 Abs. 2, § 40 Abs. 3 Nr. 2 i. V. m. § 57 Abs. 4 StBerG).

Ehemalige Steuerberater können gem. § 48 Abs. 1 Nr. 1 StBerG wiederbestellt werden, wenn die Bestellung – wie im Streitfall – durch Verzicht nach § 45 Abs. 1 Nr. 2 StBerG gegenüber der Steuerberaterkammer erloschen ist. Nach § 48 Abs. 2, § 40 Abs. 3 Nr. 2 StBerG ist die Wiederbestellung zu versagen, solange der Bewerber eine Tätigkeit ausübt, die mit dem Beruf unvereinbar ist. Als Tätigkeit, die mit dem Beruf des Steuerberaters nicht vereinbar ist, gilt nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 1 StBerG insbesondere eine gewerbliche Tätigkeit. Dabei kann die zuständige Steuerberaterkammer nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG eine Ausnahme zulassen, soweit durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist. Die Inkompatibilitätsregelung des § 57 Abs. 4 StBerG ist mit Art. 12 Abs. 1 GG vereinbar (BFH-Beschluss vom 28. April 2004 VII B 44/04, BFH/NV 2004, 1055, DStRE 2004, 1055; OLG Nürnberg, Urteil vom 3. November 2006 StO 1/06, DStRE 2007, 1599).

Tätigkeit als Vorstand einer eingetragenen Genossenschaft als gewerbliche Tätigkeit

1. Die vom Kl. ausgeübte Tätigkeit als Vorstand einer eingetragenen Genossenschaft stellt eine gewerbliche Tätigkeit i. S. des § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 1 StBerG dar.

Eine gewerbliche Tätigkeit ist gekennzeichnet durch ein selbständiges, gleichmäßig fortgesetztes und maßgebend von erwerbswirtschaftlichem Streben nach Gewinn bestimmtes Handeln (vgl. BGH-Urteil vom 4. März 1996 StbSt (R) 4/95, NJW 1996, 1833); dazu zählt auch die Vornahme von Finanzgeschäften (Gehre/Koslowski, StBerG, 6. Aufl., § 57 Rz. 90). Unter den Begriff der gewerblichen Tätigkeit fällt ebenfalls organschaftliches Handeln für eine gewerblich tätige Gesellschaft, weil der gewerbliche Charakter der Unternehmenstätigkeit das Handeln als Organ prägt (vgl. BGH-Urteil vom 4. März 1996 StbSt (R) 4/95, NJW 1996, 1833; VG Aachen, Urteil vom 13. Juli 2009 5 K 2351/08, DStR 2009, 2621), insbesondere auch die Tätigkeit als Vorstandsmitglied einer eingetragenen Genossenschaft (BGH-Urteil vom 29. Februar 1988 StbSt (R) 1/87, NJW 1988, 3274).

Der Kl. ist als Vorstand und somit organschaftlich für eine eingetragene Genossenschaft tätig, die gewerblich tätig ist. Denn die Volksbank XY eG ist mit erwerbswirtschaftlichem Gewinnstreben selbständig im Bereich der Finanzgeschäfte tätig. Sie gilt nach § 17 Abs. 2 GenG als Kaufmann i. S. des HGB; die Vorschriften über Handels-

geschäfte (§§ 343 ff. HGB) sind anwendbar (§ 6 Abs. 2 HGB).

Der Kl. tritt in seiner Eigenschaft als Vorstandsmitglied auch nach außen erwerbswirtschaftlich in Erscheinung. Durch die nach § 25a Abs. 1 GenG erforderliche Angabe seines Namens auf allen Geschäftsbriefen der Genossenschaft sowie seiner gem. § 10 Abs. 1 GenG notwendigen Eintragung in das Genossenschaftsregister ist seine Tätigkeit als Vorstandsmitglied der Genossenschaft für jedermann nach außen erkennbar (vgl. BGH-Urteil vom 29. Februar 1988 StbSt (R) 1/87, NJW 1988, 3274).

Keine Ausnahme nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG

2. Die Bekl. hat auch zutreffend angenommen, dass die Voraussetzung einer Ausnahme nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG nicht vorliegen.

Nach dem Inhalt der Norm kann die zuständige Steuerberaterkammer eine Ausnahme von dem Verbot des § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 1 StBerG zulassen, soweit durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist. In diesem Zusammenhang folgert der erkennende Senat aus der Gesetzesformulierung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 1 StBerG „gilt“ als Tätigkeit, die mit dem Beruf des Steuerberaters nicht vereinbar ist, dass es sich um einen abstrakten Gefährdungstatbestand handelt. Der BFH hat in seinem Beschluss vom 28. April 2004 VII B 44/04 (BFH/NV 2004, 1055 DStRE 2004, 1055) zutreffend ausgeführt, dass mit der Inkompatibilitätsregelung des § 57 Abs. 4 StBerG der abstrakten Gefahr begegnet werden solle, dass ein Steuerberater auf Grund seiner umfassenden Kenntnisse über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse seines Mandanten bei seiner anderweitigen beruflichen Tätigkeit in Interessenkonflikt gerate. Dies bedeutet bezogen auf die Ausnahmeregelung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG, dass nicht die abstrakte Gefahr bestehen darf, dass durch die Tätigkeit, d. h. die gewerbliche Tätigkeit als Vorstand der Genossenschaft, eine Verletzung von Berufspflichten zu erwarten sei. Bei dieser Beurteilung ist insbesondere auch zu berücksichtigen, dass Steuerberater sich nach § 57 Abs. 2 Satz 1 StBerG jeder Tätigkeit zu enthalten haben, die mit ihrem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufs nicht vereinbar ist, und sie gem. § 57 Abs. 1 StBerG ihren Beruf u. a. unabhängig und eigenverantwortlich sowie im Hinblick darauf, dass es sich gem. § 32 Abs. 2 StBerG um einen freien Beruf handelt, auch unparteilich auszuüben haben (vgl. BGH-Urteil vom 4. März 1996 StbSt (R) 4/95, NJW 1996, 1833).

Insoweit hat die Bekl. zu Recht angenommen, dass der Kl. nicht dargetan hat, dass durch eine gewerbliche Tätigkeit als Vorstand der Volksbank XY eG eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten sei. Die Steuerberater-tätigkeit ist vom Berufsbild des Steuerberaters als Organ der Steuerrechtspflege geprägt und somit auf den Vorrang der persönlichen berufsspezifischen Leistung vor den wirtschaftlichen Aspekten der Tätigkeit ausgerichtet (vgl. Mutschler, DStR 2008, 1500). Im Hinblick auf die vom Kl. als Vorstandsmitglied einer Genossenschaft ausgeübte Tätigkeit kann nicht ausgeschlossen werden, dass bei einer Wiederzulassung als Steuerberater eine Verletzung von Berufspflichten erfolgen könnte.

Interessenkollision zwischen der steuerberatenden Tätigkeit für andere Mandanten und der gewerblichen Tätigkeit für die Genossenschaft

a) Die gewerbliche Tätigkeit als Vorstandsmitglied einer Bank bringt es gerade mit sich, dass der Kl. in seiner Berufstätigkeit als Steuerberater dem Interessenkonflikt ausgesetzt ist, einerseits die Steuererklärung entsprechend seinem Berufsethos unabhängig und eigenverantwortlich und auch unparteilich zu erstellen. Insoweit sind gegenläufige Interessen der Volksbank denkbar. Würde der Kl. als Steuerberater Privatpersonen der Bank beraten, die zu-

gleich Kunden der Volksbank sind, was durch Auflagen zur Wiederbestellung nicht verhindert werden könnte, würde sich ebenfalls ein Interessenkonflikt zwischen der Verpflichtung zur unabhängigen Beratung einerseits und zur Wahrnehmung der wirtschaftlichen Interessen der Bank andererseits ergeben. Auch insoweit besteht die abstrakte Gefahr, dass bei einer Wiederbestellung auf Grund der gleichzeitigen Tätigkeit als Vorstand der Bank eine Verletzung von Berufspflichten erfolgen könnte. So hat das BVerfG in Bezug auf den Beruf des Steuerbevollmächtigten in seinem Beschluss vom 15. Februar 1967 1 BvR 569/62 (NJW 1967, 1317) ausgeführt: „Der Beruf des Steuerberaters ist nach ausdrücklicher Vorschrift des Gesetzes kein Gewerbe; er ist ein gehobener freier Beruf. Damit verträgt es sich schon allgemein schlecht, wenn der Steuerbevollmächtigte daneben eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Die besonderen Bedingungen, unter denen der Steuerbevollmächtigte seine Berufsaufgaben zu erledigen hat, machen eine solche Berufskombination noch weniger erträglich als bei anderen freien Berufen. Die Tätigkeit der Steuerbevollmächtigten bringt es mit sich, dass sie von internen Geschäftsvorgängen der Betriebe ihrer Klienten Kenntnis erlangen. Üben sie gleichzeitig einen gewerblichen Beruf aus, so besteht die Möglichkeit, dass sie die bei ihrer steuerberatenden Tätigkeit erworbenen Kenntnisse in ihren eigenen Gewerbebetrieben verwerten und dem Gewerbebetreibenden, den sie beraten, Konkurrenz machen. Da die gewerbliche Tätigkeit maßgebend von dem Streben nach Gewinn bestimmt ist und eine Rücksichtnahme auf den jeweiligen Kundenkreis verlangt, kann die vom Gesetzgeber geforderte Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Steuerbevollmächtigten gegenüber seinen Klienten sowie das Vertrauensverhältnis zwischen diesen beeinträchtigt werden.“

Diese Grundsätze gelten auch noch heute (BVerfG-Beschluss vom 20. Mai 2008 1 BvR 2258/07, n. v.) und auch für die Tätigkeit des Steuerberaters (BVerfG-Beschluss vom 25. Juli 1967 1 BvR 585/62, BVerfGE 22, 275; vgl. auch VG Aachen, Urteil vom 13. Juli 2009 5 K 2351/08, DStR 2009, 2621). Die steuerberatende Tätigkeit bringt es nahezu ausnahmslos mit sich, dass dem Berater die finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse eines Mandanten umfassend im Rahmen einer oftmals jahrelangen dauerhaften Zusammenarbeit offenbart werden müssen, wenn eine sachgerechte Hilfe in steuerlichen Angelegenheiten gewährleistet werden soll (BGH-Urteil vom 4. März 1996 StbSt (R) 4/95, NJW 1996, 1833). Somit wäre im Streitfall in Bezug auf Mandanten des als Steuerberater tätig werdenden Kl., die zugleich Kunden der Volksbank XY eG sind, ein offenkundiger Interessenkonflikt gegeben. Die gewerbliche Tätigkeit des Kl. als Vorstand der Volksbank bietet keine Gewähr dafür, dass die vom Gesetz in § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 1 StBerG generell angenommene Interessenkollision bei dieser gewerblichen Tätigkeit ausgeschlossen werden kann.

Interessenkollision zwischen der steuerberatenden Tätigkeit und der gewerblichen Tätigkeit für die Genossenschaft

b) Auch wenn der Kl., wie er beabsichtigt, für die Volksbank XY eG bzw. für mit ihr verbundene Unternehmen als Steuerberater tätig sein würde, ergibt sich ein Interessenkonflikt zwischen seiner Verpflichtung zur unabhängigen, eigenverantwortlichen und unparteilichen Ausübung des Berufs als Steuerberater einerseits sowie seiner aus § 3 Abs. 1 Satz 2 seines Dienstvertrages ergebenden Verpflichtung, die Beschlüsse der Generalversammlung, des Vorstandes sowie des Aufsichtsrates zu beachten. Es ist dem Kl. zwar zuzustimmen, dass der Vorstand einer Genossenschaft nach § 27 Abs. 1 Satz 1 GenG die Genossenschaft unter eigener Verantwortung – weisungsfrei – zu leiten hat. Nichtsdestotrotz ist der Kl. über die Regelung des § 3 Abs. 1 Satz 2 seines Dienstvertrages und seiner Bindung

an den Förderauftrag der Genossenschaft nach § 34 Abs. 1 GenG auf Grund seiner Tätigkeit als Vorstand auf die wirtschaftlichen Interessen des von ihm vertretenen Unternehmens verpflichtet, so dass sich ein Interessenkonflikt mit einer steuerberatenden Tätigkeit für dieses Unternehmen geradezu aufdrängt. Dies entspricht auch der Wertung des BGH im Urteil vom 29. Februar 1988 StbSt (R) 1/87 (NJW 1988, 3274), in dem dieser die Tätigkeit des Vorstandsmitglieds einer eingetragenen Genossenschaft – ohne die Frage einer gewerblichen Tätigkeit der Genossenschaft zu entscheiden – als nach § 57 Abs. 2 StBerG unvereinbar mit dem Beruf eines Steuerberaters beurteilt hat.

Organfunktion ist mit einer Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater nicht zu vereinbaren

3. Die Bekl. hat ebenfalls zutreffend eine Zulassung unter dem Gesichtspunkt der Regelung zum Syndikus-Steuerberater gem. § 57 Abs. 4 Nr. 2 Satz 1, § 58 Nr. 5a StBerG abgelehnt. Denn die Übernahme einer Organfunktion ist mit einer Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater nicht zu vereinbaren (Gehre/Koslowski, StBerG, § 58 Rz. 20). Die Übernahme der Organfunktion stellt berufsrechtlich eine gewerbliche Tätigkeit dar, da das organschaftliche Handeln notwendig vom gewerblichen Charakter der Unternehmenstätigkeit der Gesellschaft geprägt wird (BGH-Urteil vom 29. Februar 1988 StbSt (R) 1/87, NJW 1988, 3274), so dass eine solche Tätigkeit lediglich bei Erteilung einer Genehmigung nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG zulässig ist. Insofern ist auch ein Wertungswiderspruch des Gesetzes nicht erkennbar, da ein Interessenkonflikt des Steuerberaters mit seiner eigenen Person als Angestellter in einer möglichen wirtschaftlichen Konkurrenzsituation zwischen seinen Mandanten und seinem Arbeitgeber weniger deutlich hervortritt als in der Situation einer eigenen gewerblichen Tätigkeit des Steuerberaters oder einer Organfunktion des Steuerberaters für eine gewerbliche Gesellschaft.

StBerG sieht keine eingeschränkte und mit modifizierenden Auflagen versehene Bestellung vor

4. Die Klage ist auch hinsichtlich des Hilfsantrags nicht begründet. Das StBerG sieht keine eingeschränkte und mit modifizierenden Auflagen versehene Bestellung vor (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 4. März 2004 VII R 21/02, BFHE 204, 563, BFH/NV 2004, 1055, DStRE 2004, 1055). § 76 StBerG bietet keine Handhabe dafür, einen durch Auflagen eingeschränkten Tätigkeitsbereich eines Steuerberaters zu überwachen. Zudem ergibt sich aus § 58 Satz 2 Nr. 5a StBerG in Bezug auf den Syndikus-Steuerberater, dass der Steuerberater für einen Auftraggeber, dem er auf Grund eines ständigen Dienst- oder ähnlichem Beschäftigungsverhältnisses seine Arbeitszeit und -kraft zur Verfügung stellen muss, nicht in seiner Eigenschaft als Steuerberater tätig werden darf. Der Syndikus-Steuerberater darf somit im Rahmen seines eigenen Mandats für den Arbeitgeber generell nicht tätig werden. Dieses Verbot soll nach der gesetzlichen Begründung „Interessenkollisionen zwischen den berufsrechtlichen Pflichten und der Weisungsgebundenheit aus dem Angestelltenverhältnis vermeiden“ (BT-Drs. 16/7077, 33).

Im Übrigen könnte mit den beantragten Auflagen dem Interessenkonflikt des Kl. zwischen den wirtschaftlichen Interessen der Volksbank XY eG und einer unabhängig, eigenverantwortlich und auch unparteilich auszuübenden steuerberatenden Tätigkeit für die Volksbank XY eG bzw. für die mit ihr verbundenen Unternehmen (s.o. unter 2. b) gerade nicht begegnet werden. Insofern ist eine Wiederbestellung des Kl. unter der beantragten Auflage nicht – auch nicht im Lichte des Art. 12 GG – geboten.

II. ...

III. Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen, um dem BFH die Möglichkeit zu eröffnen, seine Rspr. zur Inkompatibilitätsregelung des § 57 Abs. 4 StBerG fort-

zuentwickeln. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, da Entscheidungen des BFH zur Ausnahmeregelung des § 57 Abs. 4 Nr. 1 Halbs. 2 StBerG noch nicht vorliegen.

Umsatzsteuer

720 **Steuerpflicht der Leistungen eines Krankenhaushygienikers**

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 27. Mai 2010 16 K 331/09 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: V R 27/10).

Leistungen eines Krankenhaushygienikers sind nicht nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerbefreit.

Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin i. S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG umfassen nur Tätigkeiten, die zum Zweck der Vorbeugung, der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen für bestimmte Patienten ausgeführt werden.

Leistungen für die Krankenhaushygiene sind keine unmittelbar gegenüber Patienten erbrachte „ärztliche Heilbehandlungen“.

Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c; UStG § 4 Nr. 14 Satz 1.

Der Kl. war als Facharzt für Mikrobiologie, Virologie und Infektionsepidemie mit dem Tätigkeitsschwerpunkt Krankenhaushygiene und Praxishygiene in Osnabrück selbstständig tätig. Seine Leistungen erbrachte er im Wesentlichen gegenüber einer ärztlichen Laborpraxis, mit der er eine Kooperationsvereinbarung abgeschlossen hatte. Seine Tätigkeit unterteilte sich in die Arbeitsbereiche Beratungsleistung „Hygiene“ für Einsender der Laborarztpraxis und Laborleistung „Hygiene“. Die angebotenen Beratungsleistungen Hygiene umfassten die Bewertung von Neu- und Umbaumaßnahmen, die Hilfe bei Erstellung von Hygieneplänen, die Erfassung und Bewertung nosokomialer Infektionen, das Ausbruchsmanagement bei nosokomialen Infektionen und die Umsetzung ordnungsgemäßer Abfallentsorgung von Abfällen aus Einrichtungen des Gesundheitsdienstes. Die angebotenen „Laborleistung Hygiene“ umfassten die Überprüfung der Aufbereitungsqualität von Medizinprodukten und Gebrauchsgegenständen (Reinigungs- und Desinfektionsprozessen, Aufbereitungserfolg von Endoskopen, Sterilisationsfragen), die Flächenhygiene (Abdruck und Abstrichuntersuchungen Flächen), die Händehygiene, die Untersuchung von Wasserversorgungsanlagen und Geräten mit wasserführenden Systemen, die Überprüfung von Schwimm-, Bade-, Therapie- und Bewegungsbecken und die hygienische Überprüfung von technischen Anlagen. Die entsprechenden Leistungen wurden für auftraggebende Krankenhäuser, Arztpraxen, Alten- und Pflegeheime erbracht.

In seinen USt-Erklärungen der Streitjahre behandelte der Kl. die Umsätze aus seiner Tätigkeit als nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei. Soweit er mehr technische Beratung bei der Ausgestaltung beispielsweise von Bauten geleistet hatte, hatte er diese Leistungen der USt unterworfen. Der Bkl. versagte die USt-Befreiung unter Hinweis auf eine fehlende unmittelbar auf den Patienten gerichtete heilberufliche Tätigkeit und unterwarf die Umsätze mit Bescheiden vom 19. Juli 2007, 10. April 2008 und 23. März 2009 der USt. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage war erfolglos.

Aus den Gründen:

Die Klage ist unbegründet. Die Umsätze des Kl. aus seiner Tätigkeit als Hygieneberater sind nicht nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG steuerfrei.

Kl. verfügte als Facharzt für Mikrobiologie, Virologie und Infektionsepidemie über die vom Gesetz vorausgesetzte Qualifikation

Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG sind „die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Krankengymnast, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des EStG und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker“ steuerfrei. Der Kl. war Facharzt für Mikrobiologie, Virologie und Infektionsepidemie und verfügte damit über die vom Gesetz vorausgesetzte Qualifikation.

Für steuerbefreite Leistungen ist ausreichend, wenn diese gegenüber den Ärzten erbracht werden, die die ärztlichen Heilbehandlungen angeordnet haben

Unerheblich wäre, dass er seine Leistungen im Wesentlichen gegenüber anderen Ärzten erbrachte, da Leistungen der ärztlichen Heilbehandlung nicht unmittelbar gegenüber dem Patienten erbracht werden müssen, um als steuerfrei behandelt werden zu können, sondern ausreichend ist, dass diese Leistungen gegenüber den Ärzten erbracht werden, die die ärztlichen Heilbehandlungen angeordnet haben (BFH-Beschluss vom 18. Februar 2008 V B 35/06, BFH/NV 2008, 1001). § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG 2005 setzt bei richtlinienkonformer Auslegung aber ferner voraus, dass der Arzt tatsächlich eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin durch ärztliche oder arztähnliche Leistungen erbringt und (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Februar 2008 V B 35/06, BFH/NV 2008, 1001; BFH-Urteile vom 7. Juli 2005 V R 23/04, BFHE 211, 69, BStBl II 2005, 904; vom 18. August 2005 V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143; vom 1. Februar 2007 V R 64/05, BFH/NV 2007, 1203; EuGH-Urteile vom 27. April 2006 Rs. C-443/04 und Rs. C-444/04 Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen, EuGHE I 2006, 3617; vom 6. November 2003 Rs. C-45/01 Christoph-Dornier-Stiftung, EuGHE I 2003, 12911). Diese Voraussetzung liegt mit den vom Kl. erbrachten Beratungsleistungen im Bereich der vorbeugenden Hygiene nicht vor.

Begriff der Heilbehandlungen nach der 6. EG-Richtlinie

Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin i. S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der im Streitjahr geltenden Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die USt 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) umfassen nach der Rspr. des EuGH, der sich der BFH angeschlossen hat, nur Tätigkeiten, die zum Zweck der Vorbeugung, der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen für bestimmte Patienten ausgeführt werden (BFH-Urteile vom 30. Juni 2005 V R 1/02, BFHE 210, 188, BStBl II 2005, 675; vom 13. Juli 2006 V R 7/05, BFHE 214, 458, BStBl II 2007, 412; vom 1. Februar 2007 V R 64/05, BFH/NV 2007, 1203; BFH-Beschluss vom 31. Juli 2007 V B 98/06, BFHE 217, 94, BStBl II 2008, 35, jeweils m. w. N.).

Ziel der Steuerbefreiungen ist es, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken

Die Steuerbefreiungstatbestände des Art. 13 der Sechsten Richtlinie sind nach ständiger Rspr. des EuGH (Urteil vom 8. Juni 2006 Rs. C-106/05 L. u. P. GmbH, EuGHE I 2006, 5123) als Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz, dass jede Dienstleistung, gegen Entgelt der Mehrwertsteuer unterliegt, eng auszulegen. Die restriktive Auslegung muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden (EuGH-Urteile vom

6. November 2003 Rs. C-45/01 Christoph-Dornier-Stiftung, EuGHE I 2003, 12911 Rz. 42; vom 26. Mai 2005 Rs. C-498/03 Kingscrest Associates und Montecello, EuGHE I 2005, 4427 Rz. 29). Gemeinsames Ziel der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie und in Buchst. c desselben Absatzes vorgesehenen Steuerbefreiungen ist es, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken (EuGH-Urteile vom 6. November 2003 Rs. C-45/01 Christoph-Dornier-Stiftung, EuGHE I 2003, 12911 Rz. 43; vom 20. November 2003 Rs. C-307/01 D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services, EuGHE I 2003, 13989 Rz. 58). Dieser Zweckbestimmung der Befreiungsvorschriften hat sich der BFH angeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 15. März 2007 V R 55/03, BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31; ferner BVerfG-Beschluss vom 10. November 1999 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, BStBl II 2000, 160 m. w. N. unter B. II. 1. b). Nach der Rechtsauffassung des EuGH sind vor diesem Hintergrund mit den inhaltsgleichen Begriffen „ärztliche Heilbehandlung“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie und „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ in Abs. 1 Buchst. c Leistungen erfasst, die zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (vgl. in diesem Sinne EuGH-Urteil vom 6. November 2003 Rs. C-45/01 Christoph-Dornier-Stiftung, EuGHE I 2003, 12911 Rz. 48). Die „ärztlichen Heilbehandlungen“ und die „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ müssen einen therapeutischen Zweck haben.

Ärztliche Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden, können grundsätzlich steuerbefreit sein

Daraus folgt zwar nicht zwangsläufig, dass die therapeutische Zweckbestimmtheit einer Leistung in einem besonders engen Sinne zu verstehen ist. Insofern kommen nach der Rspr. des EuGH ärztliche Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden, grundsätzlich für eine Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie in Betracht. Selbst wenn sich nämlich herausstellt, dass Personen, die sich vorbeugenden Untersuchungen oder anderen ärztlichen Maßnahmen unterziehen, an keiner Krankheit oder Gesundheitsstörung leiden, steht die Einbeziehung dieser Leistungen in die Begriffe „ärztliche Heilbehandlung“ und „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ im Einklang mit dem Zweck, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken, der den Steuerbefreiungsregelungen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie gemein ist. Daher fallen auch die ärztlichen Leistungen, die zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden, unter die Steuerbefreiungsregelung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie (vgl. in diesem Sinne EuGH-Urteile vom 20. November 2003 Rs. C-212/01 Unterpertinger, EuGHE I 2003, 13859 Rz. 40 und 41; vom 20. November 2003 Rs. C-307/01 D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services, EuGHE I 2003, 13989 Rz. 58 und 59). Die Voraussetzung der therapeutischen Zweckbestimmtheit bleibt aber auch in diesen Fällen auf ein konkretes Arzt-Patientenverhältnis bezogen.

Maßnahmen, die der medizinischen Hygiene dienen und von praktischen Ärzten im Rahmen ihrer Heilbehandlungen angeordnet werden, können zur Aufrechterhaltung der menschlichen Gesundheit beitragen, da sie ebenso wie jede vorbeugend erbrachte ärztliche Leistung darauf abzielen, die Beobachtung und die Untersuchung der Patienten zu ermöglichen, noch bevor es erforderlich wird, eine etwaige Krankheit zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen. Daher ist davon auszugehen, dass in Anbetracht des mit den genannten Steuerbefreiungsregelungen verfolgten Zweckes, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken, Maßnahmen, die der medizinischen Hygiene dienen und der Vorbeugung der Patienten dienen, „ärzt-

liche Heilbehandlungen“ i. S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie oder „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ i. S. von Abs. 1 Buchst. c sein können (vgl. in diesem Sinne EuGH-Urteil vom 11. Januar 2001 Rs. C-76/99 Kommission/Frankreich, EuGHE I 2001, 249 Rz. 30).

Leistungen für die Krankenhaushygiene sind keine unmittelbar gegenüber Patienten erbrachte „ärztliche Heilbehandlungen“

Der Kl. hat jedoch keine der Gesundheit vorbeugenden Leistungen der „ärztlichen Heilbehandlung“ unmittelbar gegenüber Patienten erbracht, sondern im Wesentlichen im Auftrag der Laborgemeinschaft, mit der er die Kooperationsvereinbarung abgeschlossen hatte, deren Auftraggeber in Hygienefragen beraten. Dabei handelte es sich nicht um ärztliche Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung im Rahmen eines konkreten individualisierbaren Arzt-Patientenverhältnis erbracht wurden. Seine Tätigkeit beschränkte sich vielmehr auf generelle, im Vorfeld relevante Fragen der Hygiene oder auf die generelle Verhinderung der Ausbreitung von Infektionen, z. B. in Krankenhäusern. Darüber hinaus handelte es sich um eine reine Berater-tätigkeit, die unabhängig davon war, ob die Auftraggeber den vom Kl. ausgesprochenen Empfehlungen überhaupt und insbesondere im konkreten Arzt-Patientenverhältnis folgten. Gleiches gilt für die Hygieneberatung, die der Kl. nicht gegenüber der Laborgemeinschaft, sondern unmittelbar Ärzten und Einrichtungen gegenüber erbrachte. Auch für diese Fälle hat er nicht dargelegt und nachgewiesen, die Beratungsleistungen im Rahmen eines konkret individualisierbaren Arzt-Patientenverhältnis erbracht zu haben. Die reine, nicht auf das spezifische Arzt-Patientenverhältnis ausgeübte Beratertätigkeit stellt aber keine der Patienten dienende „ärztliche Heilbehandlung“ dar. Sie ist auch keine der Vorbeugung dienende „ärztliche Heilbehandlung“.

...

Der Senat lässt die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu.

Umsatzsteuer Europäische Union

721 Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Lebensmittelzubereitungen zur Nahrungsergänzung in Form von Gelatinekapseln

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 27. Mai 2010 16 K 129/09 – rechtskräftig.

Omega 3-Lachsöl-Kapseln, die als Lebensmittelzubereitungen zur Nahrungsergänzung in Form von Gelatine-kapseln dargereicht werden, unterliegen gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. lfd. Nr. 33 der Anlage 2 (Position 2106) dem ermäßigten Steuersatz von 7 v. H.

Die Form der Darreichung der Öle in Gelatinekapseln ist ein maßgebliches Merkmal, das auf ihre Funktion als Nahrungsergänzungsmittel hinweist, da es die Dosierung der Lebensmittelzubereitungen, die Art und Weise ihrer Aufnahme und den Ort, an dem sie wirken sollen, bestimmt (entgegen der Rspr. des BFH, Urteil vom 10. Februar 2009 VII R 22/08, BFH/NV 2009, 1285)

Das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren liegt in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften, wie sie im Wortlaut der Positionen der

KN und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind. Der Verwendungszweck der Ware kann ein objektives Tarifierungskriterium sein.

UStG § 12 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. der lfd. Nr. 33 der Anlage 2; Kombinierte Nomenklatur im Anhang I der VO (EWG) Nr. 2658/87 i. d. F. der VO (EG) Nr. 2388/2000 Pos. 1504, Pos. 1517, Pos. 2106, Allgemeine Vorschrift 5.

Der Rechtsvorgänger der Klin. betrieb einen Naturheilmittel-Vertrieb. Die Umsätze aus dem Verkauf von Omega 3-Lachsölkapseln unterwarf er als Ergänzungsmittel dem ermäßigten Steuersatz von 7 v. H. Der Bekl. versteuerte die Umsätze aus dem Verkauf der Omega-3 Lachsölkapseln nach dem Regelsteuersatz. Die dagegen vor dem Niedersächsischen FG erhobene Klage war erfolgreich. Zur Begründung führte das FG aus, dass es sich bei den Omega-3 Lachsölkapseln um Zubereitungen tierischer Öle der Unterposition 1517 90 99 KN handele. Durch die Verkapselung des Lachsöls und den Zusatz von 15 mg Tocopherol (Vitamin E) auf 500 mg Lachsöl entstehe eine zum menschlichen Verzehr geeignete Zubereitung tierischer Öle. Dass der Zusatz von Vitamin E geringer sei als die für den menschlichen Ernährungsbedarf erforderliche Dosis, sei unerheblich. Die Verkapselung habe nicht allein die Funktion einer Schutz- und Darreichungsform, sondern bewirke die Umqualifizierung in ein für den menschlichen Verzehr geeignetes Nahrungsergänzungsmittel.

Mit Beschluss vom 23. Mai 2008 VII B 261/07 ließ der BFH auf die Beschwerde des Bekl. die Revision zu. Mit Urteil vom 10. Februar 2009 VII R 22/08 (BFH/NV 2009, 1285) hob er das Urteil des FG auf und verwies den Rechtsstreit zur erneuten Entscheidung an das FG zurück. Zur Begründung führte er aus, dass für den Streitfall entscheidend sei, ob das Fischöl für die Herstellung der Omega-3 Lachsölkapseln in einer Weise Be- oder Verarbeitungen unterzogen oder mit anderen Stoffen vermischt worden sei, die dazu führten, dass das Endprodukt als eine Mischung oder Zubereitung tierischer Öle i. S. der Pos. 1517 KN anzusehen sei. Der Zusatz von 3 v. H. Tocopherol (Vitamin E) führe nicht zu einer Zubereitung tierischer Öle i. S. der Pos. 1517 KN. Unerheblich sei für die tarifliche Einreihung der streitigen Ware, dass sich das Lachsöl für die Einnahme portioniert in einer Gelatinekapsel befinde, da es sich hierbei um eine Verpackung i. S. der AV 5b handele. Der gegenteiligen Ansicht des FG der Vorentscheidung 16 K 43/04 sei nicht zu folgen. Soweit das FG Baden-Württemberg 11 K 130/02 dem EuGH zur Vorabentscheidung auch die Frage vorgelegt habe, ob die Gelatineumhüllungen von Fischölkapseln als Verpackung anzusehen seien, halte es der Senat nicht für angezeigt, die Entscheidung des EuGH (vom 17. Dezember 2009 Rs. C-410-412/08 Swiss Caps AG, BFH/NV 2010, 383) abzuwarten, weil es im Streitfall auf diese Frage ggf. nicht ankomme.

Die Klin. ist der Auffassung, nach der Entscheidung des EuGH vom 17. Dezember 2009 stehe fest, dass die Omega-3 Lachsölkapseln als Nahrungsergänzungsmittel in die Pos. 2106 einzuordnen seien.

Aus den Gründen:

Die Klage ist begründet.

Die Umsätze des Kl. aus dem Verkauf von Omega 3-Lachsöl-Kapseln unterliegen als Lebensmittelzubereitungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. der lfd. Nr. 33 der Anlage 2 dem ermäßigten Steuersatz.

Steuerbegünstigung der Lieferungen verschiedener Lebensmittelzubereitungen gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. der lfd. Nr. 33 der Anlage 2

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. der lfd. Nr. 33 der Anlage 2 unterfallen Lieferungen verschiedener Lebensmit-

telzubereitungen dem ermäßigten Steuersatz. Bei den vom Rechtsvorgänger der Klin. vertriebenen Omega 3-Lachsölkapseln handelt es sich um Lebensmittelzubereitungen auf der Grundlage tierischer oder pflanzlicher Öle i. S. der Position 2106 des ZT, die als Nahrungsergänzungsmittel dienen, da durch die Verkapselung und dem Zusatz von 15 mg Tocopherol (Vitamin E) auf 500 mg Omega-3-Lachsöl eine zum menschlichen Verzehr geeignete Zubereitung von tierischen Ölen entsteht. Der Senat folgt insoweit der Entscheidung des EuGH vom 17. Dezember 2009 Rs. C-410/08 Swiss Caps AG, BFH/NV 2010, 383). Auf die Gründe der Zurückverweisung der Entscheidung des BFH vom 10. Februar 2009 VII R 22/08 (BFH/NV 2009, 1285) kommt es nicht an.

Objektive Merkmale und Eigenschaften der Ware als entscheidendes Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung nach der EuGH-Rspr.

Nach ständiger Rspr. des EuGH (vgl. insbesondere Urteil vom 18. Juni 2009 Rs. C-173/08 Klosterboer Services BV, BFH/NV 2009, 1381 Rz. 24 m. w. N. aus der Rspr.) ist das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen der KN und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind. Die von der Kommission zur KN und von der Weltzollorganisation zum HS ausgearbeiteten Erläuterungen sind ein wichtiges, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen. Außerdem kann der Verwendungszweck der Ware ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er der Ware innewohnt, was sich nach den objektiven Merkmalen und Eigenschaften der Ware bemisst (vgl. EuGH-Urteil vom 11. Juni 2009 Rs. C-16/08 Schenker SIA, HFR 2009, 946 Rz. 25).

Verwendungszweck der Ware und Funktion der Gelatinekapseln als maßgebliche objektive Tarifierungskriterien

Nach den Rechtsausführungen des EuGH (Urteil vom 17. Dezember 2009 Rs. C-410/08 Swiss Caps AG, BFH/NV 2010, 383) erfasst die Position 2106 der KN nach ihrem Wortlaut anderweit weder genannte noch inbegriffene Lebensmittelzubereitungen. In den Erläuterungen zum HS für diese Position heißt es, dass dazu als „Nahrungsergänzungsmittel“ bezeichnete Zubereitungen gehören, auf deren Verpackungen häufig angegeben ist, dass sie allgemein der Erhaltung der Gesundheit oder des Wohlbefindens dienen. Bei den vom Rechtsvorgänger der Klin. verkauften Omega-3-Lachsölkapseln handelt es sich um Lebensmittelzubereitungen zur Nahrungsergänzung, die tierisches Öl enthalten, dem eine bestimmte Menge an Vitaminen zugesetzt ist. Die Zubereitungen befinden sich in einer Hülle, die hauptsächlich aus Gelatine besteht, und werden in Form von Kapseln dargereicht. Nach der Rspr. des EuGH (Urteil vom 17. Dezember 2009 Rs. C-410/08 Swiss Caps AG, BFH/NV 2010, 383) stellt die Kapselhülle zum Einschluss der Öle keine „Verpackung“ dar. Ihr kommt vielmehr eine eigenständige Funktion zu. Grundsätzlich gilt nach den einführenden Vorschriften des Teils I der KN für die Einreihung von Waren in die (KN) zwar, dass Verpackungen wie die darin enthaltenen Waren eingereiht würden, wenn sie zur Verpackung dieser Waren üblich sind. Dies gilt aber nicht verbindlich für Verpackungen, die eindeutig zur mehrfachen Verwendung geeignet sind. Hier sind die Gelatinekapseln keine innere und äußere Behältnisse, Aufmachungen, Umhüllungen und Ähnliches, die nach der Fußnote der Allgemeinen Vorschrift 5 Buchst. b KN als Verpackungen gelten. Die Form der Darreichung dieser Öle in Gelatinekapseln ist entgegen der Rechtsauffassung des BFH (Urteil vom 10. Februar 2009 VII R 22/08, BFH/NV 2009, 1285) vielmehr ein maßgebliches Merkmal, das auf

ihre Funktion als Nahrungsergänzungsmittel hinweist, da es die Dosierung der Lebensmittelzubereitungen, die Art und Weise ihrer Aufnahme und den Ort, an dem sie wirken sollen, bestimmt. Somit ist die Kapselhülle ein Merkmal, das für die Bestimmung und die Eigenart der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Erzeugnisse – zusammen mit ihrem Inhalt – maßgeblich ist (vgl. EuGH-Urteil vom 17. Dezember 2009 Rs. C-410/08 Swiss Caps AG, BFH/NV 2010, 383 Rz. 32). Da die Darreichung der Lebensmittelzubereitung in Kapselform und ihr Inhalt die objektiven Merkmale und Eigenschaften bestimmen und die Positionen 1515 und 1517, die sich auf Allzweckfette und -öle beziehen, ebenso wie die Position 1504 keine Berücksichtigung dieses Merkmals der Erzeugnisse erlaubt, ist die Position 2106 der KN im Kontext der Lebensmittelzubereitungen genauer als die Positionen 1504, 1515 und 1517 der KN und geht ihnen vor. Insofern ist auch der Verwendungszweck der Ware als ein objektives Tarifierungskriterium zu berücksichtigen.

Umsätze aus der Lieferung von Omega 3-Lachsöl-Kapseln unterliegen dem ermäßigten Steuersatz von 7 v. H.

Die Umsätze aus der Lieferung von Omega 3-Lachsöl-Kapseln sind daher dem ermäßigten Steuersatz von 7 v. H. zu unterwerfen.

Umsatzsteuer NATO-Truppenstatut

722 Erfordernis von Abwicklungsscheinen für die Steuerfreiheit von Umsätzen an Angehörige der amerikanischen Streitkräfte auch im vereinfachten Beschaffungsverfahren

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil des Einzelrichters (§ 6 FGO) vom 1. Juli 2008 6 K 1575/06 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: V R 10/10).

Wird bei Beschaffungsaufträgen Angehöriger der amerikanischen Streitkräfte bis 2 500 € das vereinfachte Beschaffungsverfahren durch Verwendung von IMPAC-VISA-Kreditkarten, beginnend mit den Ziffern 4716, angewendet, so kann die Steuerfreiheit für diese Umsätze gleichwohl nicht gewährt werden, wenn keine Abwicklungsscheine vorgelegt werden.
UStG § 26 Abs. 5 Nr. 2; UStDV § 73 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3; NATO-ZAbk. Art. 67 Abs. 3 Buchst. a und c.

Streitig ist, ob Umsätze an amerikanische Truppenangehörige nach Art. 67 Abs. 3 NATO-ZAbk steuerfrei sind. Der Kl. betreibt einen Handel mit Hydraulikschläuchen und erklärt nach Art. 67 Abs. 3 NATO-Zabk. steuerfreie Umsätze. Die einzelnen Umsätze lagen jeweils unter 2 500 € und wurden unter Verwendung von IMPAC-VISA-Kreditkarten abgerechnet. Abwicklungsscheine wurden jedoch nicht ausgefüllt. Das beklagte FA behandelte die Umsätze auf Grund der fehlenden Abwicklungsscheine als steuerpflichtig.
Zur Klagebegründung trug der Kl. vor, nach § 73 Abs. 1 Nr. 1 UStDV seien zwar Beschaffungsauftrag und Abwicklungsschein erforderlich, die BMF-Schreiben vom 31. März 2000 und 20. März 2002 ließen jedoch zu, dass der Beschaffungsauftrag im vereinfachten Verfahren durch die Benutzung der IMPAC-VISA-Card ersetzt werde. Soweit die US-Streitkräfte Auftraggeber seien, würden diese regelmäßig mit der Kreditkarte bezahlen. Ein Abwicklungsschein werde von diesen Auftraggebern auch mangels Zeit und im

Hinblick auf die Art und Umstände der Auftragserteilung (schnelle Erledigung, meist spät abends) nicht ausgefüllt. Die Voraussetzungen des § 73 Abs. 3 UStDV für einen Verzicht auf die Abwicklungsscheine, nämlich dass die vorgeschriebenen Angaben aus anderen Belegen und den Aufzeichnungen des Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar zu ersehen sind, seien im Streitfall gegeben.

Aus den Gründen:

Die Klage ist nicht begründet.

...

Nach Art. 67 Abs. 3 Buchst. a NATO-ZAbk. sind Lieferungen und sonstige Leistungen an eine Truppe oder ein ziviles Gefolge von der USt befreit, wenn sie von einer amtlichen Beschaffungsstelle in Auftrag gegeben werden, für den Gebrauch oder Verbrauch durch die Truppe, das zivile Gefolge, ihre Mitglieder oder deren Angehörige bestimmt sind und die USt-Befreiung bei der Preisgestaltung berücksichtigt wurde.

Die Steuerbefreiungen nach dem NATO-Zabk. gehen als internationales Recht nationalem Recht vor.

Nach Art. 67 Abs. 3 Buchst. c NATO-ZAbk. ist die Steuerbefreiung davon abhängig, dass das Vorliegen ihrer Voraussetzungen dem zuständigen FA nachgewiesen wird. Die Art des Nachweises wird nach dieser Vorschrift durch Vereinbarungen der Behörden der betroffenen Staaten festgelegt.

Gemäß § 26 Abs. 5 Nr. 2 UStG wird durch Rechtsverordnung bestimmt, wie der Nachweis der Steuerbefreiung in den Fällen des Art. 67 Abs. 3 NATO-ZAbk zu führen ist.

§ 73 Abs. 1 Nr. 1 UStDV regelt den Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung des Art. 67 Abs. 3 Buchst. c NATO-ZAbk; danach hat der Unternehmer die Steuerbefreiung bei Lieferungen und sonstigen Leistungen, die von einer amtlichen Beschaffungsstelle in Auftrag gegeben worden sind, durch eine Bescheinigung der amtlichen Beschaffungsstelle nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck – Abwicklungsschein – nachzuweisen.

Voraussetzungen für einen Verzicht auf Abwicklungsscheine

Gemäß § 73 Abs. 3 UStDV kann das FA auf den Abwicklungsschein verzichten, wenn die dort geforderten Angaben aus anderen Belegen und aus den Aufzeichnungen des Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar zu ersehen sind.

Die FinVerw. verlangt für den Belegnachweis neben dem Abwicklungsschein auch die von der amtlichen Beschaffungsstelle erteilten Beschaffungsaufträge (BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2004, BStBl I 2004, 1200 Rz. 30) oder andere Unterlagen, aus denen sich die Auftragserteilung durch die Beschaffungsstelle und somit die Leistungspflicht des Unternehmers gegenüber der Beschaffungsstelle ergibt. Nicht beanstandet wird, wenn der Auftrag durch die amtliche Beschaffungsstelle nachgereicht wird, bevor mit der Ausführung der Leistung begonnen wurde (BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2004, BStBl I 2004, 1200 Rz. 17).

Regelung des vereinfachten Beschaffungsverfahrens durch Verwaltungsanweisung

Bis zu Beträgen von 2 500 € kann ein vereinfachtes Beschaffungsverfahren angewendet werden. Dabei übergibt die Beschaffungsstelle dem Berechtigten den mit einem Verfallsdatum versehenen Beschaffungsauftrag, mit dem der leistende Unternehmer ermächtigt wird, die Leistung direkt an den Berechtigten zu erbringen (BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2004, BStBl I 2004, 1200, Rz. 59 bis 61). Der Abwicklungsschein ist auszufüllen. Der Berechtigte

zahlt unmittelbar. Laut Rz. 61 des BMF-Schreibens vom 22. Dezember 2004 (BStBl I 2004, 1200) kann die Zahlung auch bar erfolgen.

Werden bei Aufträgen bis 2 500 € von den Berechtigten IMPAC-VISA-Kreditkarten, beginnend mit 4716 bei Angehörigen der amerikanischen Streitkräfte verwendet, so gilt in diesen Fällen der Karteninhaber als Beschaffungsbeauftragter. Auch in diesem Fall ist der Abwicklungsschein auszufüllen.

Die USt-Befreiung kann nach o. g. Vorschriften vom Unternehmer nur in Anspruch genommen werden, wenn

- die Lieferung oder sonstige Leistung von einer amtlichen Beschaffungsstelle in Auftrag gegeben wurde
- die Lieferung oder sonstige Leistung ausschließlich für den Gebrauch oder Verbrauch durch die berechtigten Personen bestimmt ist
- die Steuerbefreiung bei der Berechnung des Preises berücksichtigt wurde
- und
- die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nachgewiesen wurden.

Im Streitfall wurden keine Abwicklungsscheine vorgelegt.

Kein Verzicht auf Abwicklungsscheine im vereinfachten Beschaffungsverfahren

Im vereinfachten Beschaffungsverfahren kann auf die Vorlage von Abwicklungsscheinen nicht verzichtet werden. § 73 UStDV sieht einen Verzicht auf Abwicklungsscheine nur im Rahmen des Abs. 3 vor. Das vereinfachte Beschaffungsverfahren beruht auf Verwaltungsanweisungen. Soweit diese gegenüber der gesetzlichen Regelung günstigere Voraussetzungen vorsehen, ist dies von den Gerichten im Rahmen der Selbstbindung der Verwaltung zu beachten. Soweit jedoch die Verwaltung keinen Verzicht auf den gesetzlich, bzw. durch VO vorgesehenen Nachweis vorsieht, ist das Gericht nicht befugt, noch weiter als die

Verwaltung zugunsten des Stpfl. hiervon abzuweichen. Einen Verzicht auf den Abwicklungsschein sieht das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2004 (BStBl I 2004, 1200) im vereinfachten Verfahren nicht vor, sondern nur auf den Beschaffungsauftrag.

§ 73 Abs. 3 UStDV ist nicht anzuwenden.

Die Rechnung i. V. m. dem Zahlungsbeleg durch Kreditkarte vermag den Abwicklungsschein nicht zu ersetzen, da die dort zu machenden Angaben nicht leicht und einwandfrei aus diesen Belegen erkennbar sind. So ist nicht sicher erkennbar, welche Beschaffungsstelle den Auftrag erteilt hat, bzw. ob die auf dem Lieferschein ausgewiesene Empfangsdienststelle identisch mit der den Auftrag erteilenden Beschaffungsstelle war. Auch die vom Empfänger auszufüllenden Teile (Empfangs- und Verwendungsbestätigung sowie Zahlungsbescheinigung) ergeben sich nicht vollständig. So ist nicht erkennbar, welchem Konto der Betrag belastet wurde. Eine Empfangsbestätigung kann in der Rechnung auch nicht gesehen werden. Eine Bestätigung der vom Empfänger zu machenden Angaben durch die Unterschrift einer dazu befugten Person fehlt ebenfalls.

Auch der Umstand, dass im Streitfall ein Missbrauch ausgeschlossen erscheint, vermag nicht den Anwendungsbereich des § 73 Abs. 3 UStDV über seinen Wortlaut hinaus auszudehnen.

Der Kl. kann sich auch nicht auf Vertrauensschutz berufen.

...

Hinweis zur Entscheidung Nr. 632 (EFG 2010, 1455):

In Heft 17/2010 wurden zu dem Urteil des FG Baden-Württemberg vom 3. November 2009 12 K 41/06 versehentlich der falsche Sachverhalt und die falschen Entscheidungsgründe abgedruckt. Das Urteil wird in Heft 20/2010 noch einmal zutreffend veröffentlicht.

Wir bitten das Versehen zu entschuldigen.

Entscheidungen der Finanzgerichte

Verlag: Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn, Fernruf (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 7 24-9 11 81; Postbank Köln 761 83-502 (BLZ: 370 100 50); Bankkonto: Sparkasse KölnBonn 31 022 775 (BLZ: 370 501 98). Satz: bontype media AG, Bonn, 53123 Bonn; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei.

Redaktion: Dr. Jürgen Schmidt-Troje, Jan-Wellem-Str. 8, 51491 Overath (verantwortlich im Sinne des Presserechts), Heinz Neu, Helmut Plücker, Harald Junker, Wolfram Hartig, Prof. Dr. Claus Lambrecht, LL.M. (Anschrift des Verlages).

Manuskripte: Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Urheber- und Verlagsrechte: Sämtliche Leitsätze zu den veröffentlichten Entscheidungen sind nicht amtlich, sofern sie nicht ausdrücklich durch *-Zeichen als amtlich gekennzeichnet sind. An nicht amtlichen Leitsätzen besteht ein Urheberrecht. Ferner sind auch Sachverhalt und Entscheidungsgründe teilweise umfangreich redaktionell bearbeitet und deshalb in der Regel urheberrechtlich geschützt. Deshalb bleiben alle Rechte, einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Zustimmung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Fotokopien für den persönlichen oder sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint 2mal monatlich. – Bezugspreis (einschl. 7 % USt): halbjährlich 145,20 €; Preis der Einzelnummer: 14,20 €; jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

Anzeigen: E-Mail: anzeigen@stollfuss.de; Anzeigenschluss: ca. 3 Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 31. Einzusehen unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Carsten Priesel, Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.

ISSN 0421-2291