

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2018

105. Ausgabe | 20. Jahrgang

Redaktion: **Jürgen Wagner, LL.M.**  
**WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE**  
Konstanz (verantwortlich)

**Dr. Jörg Stalleiken,**  
**Flick Gocke Schaumburg,**  
Bonn

201 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

- 203 Geraats **Einbringung und Umwandlung in die GmbH und die Veräußerung nach § 22 UmwStG – zugleich Anmerkung zu BFH, Urteil vom 24.01.2018 – I R 48/15**
- 209 von Brocke **Unionsrechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG und die europarechtlichen Grenzen zulässiger Steuerplanung**
- 215 Wagner **Vereinsrecht 2018**
- 223 Schwan **Steuerliche Haftung des Erwerbers bei Asset Deals**
- 229 Söffing **Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Grundstücke**
- 238 **Rechtsprechung**  
Söffing

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

## I.

Gilt erst ab 2019 ... Für die Vergabe von Gutscheinen paßte der Gesetzgeber im Rahmen der Steueränderungen 2019 die Regelungen mit Blick auf die Vorgaben der EU-Gutschein-Richtlinie an. Bisher vergaben Unternehmen Sach- und Warengutscheine sowie Wertgutscheine. Die Neuerung unterscheidet Gutscheine nun als Einzweck- und Mehrzweckgutscheine. Also: Aufgepaßt für Gutscheinfans...

## II.

Jugendwort des Jahres 2018 ist übrigens „Ehrenmann/Ehrenfrau“. Sheeesh? (Wirklich?) Der Ehrenmann existierte schon im Mittelalter, für ein Jugendwort wirkt der Begriff also extrem gammelfleischig. Bevor eine Jury über das Wort entschied, hatte es eine Online-Umfrage gegeben; 1,5 Millionen Stimmen wurden abgegeben. Der Favorit hier: verbuggt – etwas, das voller Fehler ist. Glucosehaltig als Synonym für süß stand auf Platz zwei. Weitere zweifelhafte Kandidaten: lindnern (lieber etwas gar nicht machen als etwas schlecht machen), Snackosaurus (verfressener Mensch) oder breiern (brechen und trotzdem weiterfeiern). Aus: *sueddeutsche.de*, 16.11.2018

## III.

Es ist nicht so, dass der Staat so viel Geld einnimmt, wie er braucht. Vielmehr gibt er alles Geld aus, daß er kriegen kann.

*Ronald Reagan, US-Präsident (1911–2004)*

Einen schönen Winter wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum steueranwaltsmagazin, insbesondere zur Aufmachung, der Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“, zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch abzdrukken.

## Redaktion

**Dr. Jörg Stalleiken**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)  
*joerg.stalleiken@fsgs.de*

**Jürgen Wagner**, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW)  
*wagner@wagner-joos.de*

Die 106. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Februar 2019.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Martin Geraats*, Rechtsanwalt in Bonn; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz; *Tobias Schwan*, Rechtsanwalt in Bonn; *Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Claudius Söffing*, Rechtsreferendar in Düsseldorf.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FAHuGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA **Dr. Martin Geraats**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn; **Daniel Dinkgraeve**, Dikmen Dinkgraeve, Bonn/München

### Internationales Steuerrecht

RA/StB **Dr. Mathias Link**, PwC, Düsseldorf; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt

### Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner, München; RA/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

### Europarecht

RA/FAStR **Prof. Dr. Klaus von Brocke**, EY AG München; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; RA/StB/FAStR **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

### Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: C. Maurer GmbH & Co. KG, Schubartstraße 21, 73303 Geislingen/Steige

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 144,60 EUR (ab 01.01.2019: 149,40 EUR) inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



## Fundierte Beiträge.

WWW.BOORBERG.DE

### 15. Deutscher Finanzgerichtstag 2018

**100 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit  
– Das Steuerrecht im Spannungsverhältnis von  
Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtspre-  
chung –**

**hrsg. von Professor Jürgen Brandt, Präsident  
des Deutschen Finanzgerichtstages, Richter  
am Bundesfinanzhof**

**2018, 144 Seiten, € 48,-**

**Deutscher Finanzgerichtstag**

**ISBN 978-3-415-06389-1**



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415063891](http://www.boorberg.de/9783415063891)

Der Tagungsband dokumentiert folgende Vor-  
träge:

- Entwicklung des Steuerrechts und verfas-  
sungsrechtliche Rahmenbedingungen  
*von Richterin des Bundesverfassungsgerichts  
Monika Hermanns*
- Bedeutung der EuGH-Rechtsprechung für das  
nationale Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten  
*von Generalanwältin am Europäischen Gerichtshof  
Prof. Dr. Juliane Kokott*
- Ökonomische Bedeutung der Steuerrechtsent-  
wicklung in Gesetzgebung und Rechtspre-  
chung  
*von Univ.-Prof. Dr. Guido Förster*
- Geänderter Amtsermittlungsgrundsatz und  
Korrekturvorschriften  
*von Richter am Bundesfinanzhof  
Prof. Dr. Matthias Loose*
- Verluste im Körperschaftsteuerrecht  
*von Richter am Finanzgericht Dr. Stefan Wilk*
- Aktuelle Streitfragen im Spannungsverhältnis  
von Steuer- und Insolvenzrecht  
*von Univ.-Prof. Dr. Marcell Krumm, Richter am  
Finanzgericht*
- Aktuelle Entwicklungen zur Unternehmens-  
nachfolge im Ertragsteuerrecht  
*von Richter am Bundesfinanzhof Dr. Jens Reddig*

 **BOORBERG**

## Einbringung und Umwandlung in die GmbH und die Veräußerung nach § 22 UmwStG – zugleich Anmerkung zu BFH, Urteil vom 24.01.2018 – I R 48/15

RA/FAStR/FAHuGR Dr. Martin Geraats, Meyer Köring, Bonn

### I. Einleitung

Ein in der Praxis häufiger Gestaltungswunsch ist die Überführung eines Betriebes in eine GmbH. Die Gründe hierfür sind vielfältig. Neben originär steuerrechtlichen Überlegungen finden sich häufig auch andere Motive wie etwa die haftungsrechtlichen Vorteile von Kapitalgesellschaften, eine leichtere Aufnahme von Investitionen oder die bessere Handelbarkeit von Gesellschaftsanteilen.

Die Einbringung von Betriebsvermögen oder Gesellschaftsbeteiligungen erfordert jedoch eine besondere Umsicht in der Gestaltung, ebenso wie die Umwandlung eines Betriebes in die Rechtsform der GmbH. Denn bei einem allzu unbedarften Herangehen kann die Umsetzung des Gestaltungsvorhabens schnell zu dem Aufdecken stiller Reserven im Betriebsvermögen führen. Die hieraus resultierende Besteuerung der gehobenen stillen Reserven führt aber häufig zu ganz erheblichen Belastungen für den oder die beteiligten Unternehmer, die im kleinen wie großen Maßstab durchaus existenzbedrohend sein können.

Grundsätzlich sollte zwar davon auszugehen sein, daß steuerlichen Beratern dieses Risiko bekannt ist, gleichwohl zeigt die Praxis, daß immer wieder gerade die Übertragung eines Betriebes oder die Umstrukturierung verschiedener Beteiligungen aus steuerlicher Sicht fehlerhaft vollzogen wird.

### II. Wege in die GmbH

#### 1. Praxisbeispiel

Dies zeigt etwa folgendes Beispiel aus der Praxis: Ein Unternehmer, der seine Tätigkeit erfolgreich in der Form eines gewerblichen Einzelunternehmens ausübt, möchte künftig aus einer GmbH heraus tätig werden. Im Wege einer Bargründung errichtet er eine GmbH, stellt seine Tätigkeit als Einzelunternehmer ein und meldet seine einzelunternehmerische Tätigkeit beim Gewerbeamt ab. Mit der GmbH vereinbart der Unternehmer die Übernahme der bisher im Einzelunternehmen versammelten (Kunden-) Vertragsverhältnisse, der Nutzungsrechte für Firmennamen und Logo sowie einiger anderer Einzelwirtschaftsgüter. Die

tatsächliche Geschäftstätigkeit der GmbH deckt sich mit der des vorhergehenden Einzelunternehmens.

Nach der Verwirklichung des vorstehenden Sachverhaltes dürfte der Unternehmer spätestens bei der nächsten Betriebsprüfung eine unerfreuliche Überraschung erleben: Die stillen Reserven des Einzelunternehmens wurden gehoben und sind zu versteuern.

Denn aus steuerlicher Sicht wurde das Einzelunternehmen im Wege einer verdeckten Einlage in die GmbH eingebracht. Verdeckte Einlagen unterfallen jedoch nicht dem Umwandlungssteuerrecht oder einer sonstigen Regelung, die zu einer Privilegierung im Hinblick auf den Wertansatz führt. Vielmehr sind verdeckt eingelegte Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen und wie eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG zu behandeln. Die daraus resultierende Steuerbelastung verstärkt sich zudem, wenn zwischen der fehlerhaften Umsetzung und der steuerlichen Aufarbeitung bzw. der Veranlagung längere Zeit verstrichen ist.

#### 2. Buchwertneutrale Lösung

##### a. Entgeltlichkeit

Der beschriebene Fall wäre allerdings auch steuerlich unproblematisch zu lösen gewesen. Nach § 20 UmwStG können Umwandlungsfälle, die Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile zum Gegenstand haben, buchwertneutral umgesetzt werden, also gerade ohne die Aufdeckung stiller Reserven und die damit verbundenen Folgen. Da die Vorschrift jedoch nicht nur Vorgänge im Anwendungsbereich des UmwG erfaßt, sondern auch Gestaltungen darüber hinaus,<sup>1</sup> lassen sich auch klassische Einbringungssachverhalte buchwertneutral gestalten. Voraussetzung ist dabei stets, daß es sich um eine entgeltliche Übertragung handelt, genauer, daß der Einbringende als Gegenleistung für den eingebrachten Betrieb „neue Anteile an der Gesellschaft“ erhält.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Vgl. Blümich-Nitzschke, EStG u.a., 142. EL 2018, UmwStG, § 20 Rn. 28.

<sup>2</sup> Vgl. Blümich-Nitzschke, EStG u.a., 142. EL 2018, UmwStG, § 20 Rn. 73 f.

**b. Sachgründung**

Dies läßt sich etwa erreichen, indem das Einzelunternehmen im Wege einer Sachgründung in die GmbH eingebracht wird, so daß die (erstmalig) entstandenen und ausgegebenen Geschäftsanteile als Gegenleistung des (offen) eingelegten Einzelunternehmens anzusehen sind. Aufgrund der im Vergleich zur Bargründung höheren formalen Anforderungen an eine Sachgründung wird diese Variante gleichwohl ungern gewählt.

**c. Agio-Lösung**

Eine weitere Variante wäre die Einbringung des Einzelunternehmens als Aufgeld (Agio) im Rahmen der Bargründung der GmbH oder einer späteren Kapitalerhöhung. Dies ist möglich, da auch im Falle der Agio-Einbringung eine ausreichende Verknüpfung zu den gewährten Gesellschaftsanteilen gesehen wird.<sup>3</sup> Auf diese Weise ließe sich auch die Problematik der Sachgründungsanforderungen abschwächen.

**d. Ausgliederung**

Schließlich wäre – nach Eintragung des Einzelunternehmens in das Handelsregister – an eine Ausgliederung gem. § 152 UmwG zu denken. Dabei erhält der Übertragende Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft als Gegenleistung für das ausgegliederte Unternehmen, z. B. in der Form einer GmbH.

**III. Wege in die Holding****1. Folgegestaltung**

Neben dem Wunsch, einen Betrieb grundsätzlich in eine GmbH zu überführen, um die damit verbundenen Vorteile nutzen zu können, stellt sich – unmittelbar oder zu einem späteren Zeitpunkt – oftmals auch die Frage nach der Errichtung einer Holdingstruktur. Denn mit einer solchen Gestaltung lassen sich weitere Vorteile nutzbar machen, etwa die Möglichkeit, nach § 8b Abs. 1 KStG grundsätzlich steuerfreie<sup>4</sup> Ausschüttungen an die Holding-GmbH vorzunehmen oder eine Beteiligungsgesellschaft oberhalb der operativen Ebenen zu erhalten.

Solche Folgeumwandlungen, d. h. Umwandlungsvorgänge, die auf eine vorhergehende Einbringung oder Umwandlung aufsetzen, bergen allerdings weitere Risiken. Denn in derartigen Fällen stellt sich nicht nur die Frage, ob und wie eine buchwertneutrale Übertragung von Betriebsvermögen und Gesellschaftsanteilen möglich ist, sondern auch, ob von der Gestaltung betroffene Gesellschaftsbeteiligungen einer Sperrfrist im Sinne des § 22 UmwStG unterliegen. Immer dann, wenn sperrfristbehaftete Anteile „veräußert“ werden oder ein der Veräußerung gleichgestellter Ersatzrealisationstatbestand nach § 22 Abs. 1 Satz 6, Abs. 2 Satz 6 UmwStG verwirklicht wird, kommt es zu einer rückwirkenden Versteuerung des vorangegangenen Einbringungs-

vorganges mit den entsprechenden wirtschaftlichen Folgen für den Einbringenden. Ziel ist es deshalb, eine unbewußte Sperrfristverletzung zu vermeiden.

**2. Praxisbeispiel**

Dies gilt auch für den folgenden Beispielfall: Ein Unternehmer beabsichtigt, seinen Betrieb nicht nur in eine GmbH zu überführen und dann mit dieser tätig zu werden, sondern er hat das Ziel, etwa aus Liquiditätsgründen, eine zweistöckige Holdingstruktur zu errichten. Die vorhandenen stillen Reserven seines Betriebes sollen nicht aufgedeckt werden. Sowohl die operativ tätige Gesellschaft als auch die Holding-Gesellschaft sollen die Rechtsform einer GmbH erhalten.

Hierzu könnte der Unternehmer seinen Betrieb beispielsweise zunächst in die von ihm zu diesem Zweck gegründete A-GmbH einbringen, etwa im Wege eines Aufgeldes im Rahmen einer Barkapitalerhöhung der A-GmbH (s.o.). Wenn der Betrieb auf diese Weise steuerneutral in die A-GmbH verlagert würde, lägen grundsätzlich sperrfristbehaftete Anteile gem. § 22 UmwStG vor.

Die Folgegestaltung müßte dann aber nicht nur selbst steuerneutral vollzogen werden, sondern zugleich eine Sperrfristverletzung vermeiden.

**3. Lösung**

In der Vergangenheit ließ sich unter den genannten Vorzeichen für die Folgegestaltung etwa an eine Ausgliederung nach dem UmwStG denken. Denn eine Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG führt nicht zur Übertragung von sperrfristbehafteten Anteilen – es wird allein Betriebsvermögen übertragen, das nach § 20 UmwStG buchwertneutral fortgeführt werden könnte. Im Gegenzug erhielte die übertragende Gesellschaft neue Anteile an der zu gründenden, aufnehmenden Gesellschaft. Es ließe sich also argumentieren, es finde schon keine Veräußerung im Sinne des § 22 UmwStG statt, da sich der vom Gesetz verlangte Veräußerungsvorgang nicht auf Gesellschaftsanteile bezieht, sondern lediglich auf (Betriebs-)Vermögen. Der Anwendungsbereich des § 22 UmwStG könnte demnach nicht berührt sein.

Diese Erwägung dürfte nach der Entscheidung des BFH zum Veräußerungsbegriff des § 22 UmwStG nun überholt sein.

<sup>3</sup> Vgl. BFH 07.04.2010 – I R 55/09, DStR 2010, 1780; UmwStE 2011, Tz. 01.44, 20.09, BStBl. I 2011, 1314; Blümich/Nitzsche, EStG u.a., 142. EL 2018, UmwStG, § 20 Rn. 73 f.

<sup>4</sup> Wobei die Steuerfreiheit wegen des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbotes in Höhe von 5 % effektiv nur zu 95 % eintritt, vgl. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG.

## IV. Veräußerung nach § 22 UmwStG

### 1. Veräußerungsbegriff

Wann im Einzelnen eine Veräußerung im Sinne des § 22 Abs. 1 bzw. Abs. 2 UmwStG vorliegt, ist grundsätzlich umstritten. Die hierdurch bestehenden Unsicherheiten für die Gestaltungsberatung sind zuletzt noch einmal von der Rechtsprechung vergrößert worden. Nachdem das FG Hamburg<sup>5</sup> zunächst in einer vielbeachteten Entscheidung – und entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung<sup>6</sup> – eine einschränkende Auslegung des Veräußerungsbegriffes für angemessen gehalten hatte, hat sich der BFH in einer jüngst veröffentlichten Entscheidung aus dem Januar dieses Jahres in überraschender Kürze gegen die vorinstanzliche Entscheidung gewandt und die Anwendbarkeit des Veräußerungstatbestandes gem. § 22 UmwStG nunmehr auch für eine Aufwärtsverschmelzung bejaht.

In dem zugrundeliegenden Sachverhalt waren der Kläger und A mit einem Anteil von jeweils 50 Prozent sowohl an der B-GmbH als auch an der C-GmbH beteiligt. In 2011 wurde das Stammkapital der C-GmbH erhöht. Der Kläger und A übernahmen jeweils einen der beiden gleichgroßen, neugebildeten Gesellschaftsanteile und erbrachten ihre Einlage durch Einbringung ihres jeweiligen Anteils an der B-GmbH. Für die eingebrachten Anteile wurde der Buchwert angesetzt, dieser lag unterhalb des gemeinen Wertes der Anteile. Mit Wirkung zum 31.12.2011 wurde die B-GmbH unter Buchwertfortführung auf die C-GmbH verschmolzen. Das Finanzamt sah in der Verschmelzung eine Veräußerung im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, der eine Einbringungsgewinnbesteuerung begründe.

### 2. Entscheidung des FG Hamburg vom 21.05.2015 – 2 K 12/13

Das FG hatte hierzu entschieden, daß die im Anschluß an den qualifizierten Anteilstausch gem. § 21 Abs. 1 UmwStG (Einbringung der Anteile der B-GmbH in die C-GmbH) vorgenommene Verschmelzung der B-GmbH auf die C-GmbH keine Veräußerung im Sinne des § 22 UmwStG sei. Eine Sperrfristverletzung liege nicht vor.

Denn eine „Veräußerung“ setze regelmäßig die entgeltliche Übertragung des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums von einer Person auf einen anderen Rechtsträger voraus. Einer Veräußerung stehe zudem die Übertragung von erhaltenen Anteilen im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs gleich. Mithin könnten auch Umwandlungen tauschähnliche Vorgänge – und damit Veräußerungen im Sinne des Gesetzes – darstellen.<sup>7</sup>

Es sei aber nicht jede Umwandlung als tauschähnlicher Vorgang einzuordnen. Bei der Aufwärtsverschmelzung fehle es sowohl an der Übertragung eines Wirtschaftsgutes auf einen Dritten „im Sinne eines Wechsels des Steuersubjektes“ als auch an einem Entgelt: Die aufnehmende Gesellschaft halte bereits die Anteile an der übertragenden Ge-

sellschaft, die im Zuge der Verschmelzung untergingen. Die Übernahme der Wirtschaftsgüter der übertragenden Gesellschaft erfolge dagegen allein aufgrund der eintretenden Gesamtrechtsnachfolge. Dies sei auch bilanziell erkennbar: Mit dem Erlöschen der übertragenden Gesellschaft sei die an ihr bestehende Beteiligung aus dem Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft auszubuchen. Die „stattdessen“ übernommenen Wirtschaftsgüter würden jedoch gleichsam eines Anschaffungsvorgangs behandelt. Eine Veräußerung liege deshalb nicht vor.

Dieser einschränkenden Auslegung des Gesetzes entspreche auch dessen Systematik, so das FG. Aus § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG i.V.m. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 bis 5 UmwStG folge, daß der Gesetzgeber nicht jede Weiterübertragung von Anteilen für besteuernswürdig halte. Die normierten Ersatztatbestände seien nach überwiegendem Verständnis ebenfalls Veräußerungsvorgänge. Nicht alle Veräußerungsvorgänge seien also „schädlich“. Daß als Rückausnahme wiederum nur der Fall der Einbringung gesetzlich geregelt werde, bedeute nicht, daß alle denkbaren Veräußerungsvorgänge von dem Veräußerungsbegriff des § 22 UmwStG umfaßt wären. Vielmehr sei die Regelung so zu verstehen, daß nur für bestimmte Konstellationen, in denen bereits grundsätzlich eine Veräußerung vorliege, eine Ausnahme geregelt werde.

Maßgeblich verwies das FG auch auf den Gesetzeszweck. § 22 UmwStG stelle eine typisierende Mißbrauchsvorschrift zur Vermeidung mißbräuchlicher Inanspruchnahmen von Steuervergünstigungen<sup>8</sup> dar.<sup>9</sup> Der Gesetzgeber selbst gehe davon aus, daß nur Folgeeinbringungen zum gemeinen Wert schädlich seien – steuerneutral durchgeführte Einbringungen müßten dann aber unschädlich sein. Weshalb eine nachfolgende Verschmelzung zu Buchwerten schädlicher als eine Einbringung nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG sein solle, erschließe sich nicht. Im Einklang mit der überwiegenden Literatur<sup>10</sup> bedürfe eine Aufwärtsverschmelzung deshalb keiner Mißbrauchskorrektur.

Da die eingebrachten Anteile bei der Aufwärtsverschmelzung untergingen, ohne daß sie übertragen werden könnten, sei auch keiner der Ersatzrealisationstatbestände des § 22 Abs. 2 Satz 6 Nr. 1 bis 5 UmwStG erfüllt.

5 FG Hamburg 21.05.2015 – 2 K 12/13, DStR 2015, 2377.

6 Vgl. UmwStE 2011, Tz. 00.02, 22.07, 22.22, BStBl. I 2011, 1314.

7 BFH 19.08.2008 – IX R 71/07, DStR 2008, 2105; siehe auch FG Hamburg 21.05.2015 – 2 K 12/13, DStR 2015, 2377 m.w.N.

8 Steuervergünstigungen nach § 3 Nr. 40 EStG, § 8b KStG oder des DBA-Schachtelprivilegs.

9 BT-Drs. 16/2710, S. 46 f.

10 Vgl. Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Stangl, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 22 Rn. 53c m.w.N.

### 3. Entscheidung des BFH vom 24.01.2018 – I R 48/15

Anders als zuvor das FG kommt der BFH<sup>11</sup> nun jedoch zu dem Ergebnis, daß es sich bei einer Aufwärtsverschmelzung um einen Veräußerungsvorgang im Sinne des § 22 UmwStG handelt.

Die Begründung des BFH fällt allerdings überraschend knapp aus: Die in dem zu beurteilenden Sachverhalt vorgenommene Aufwärtsverschmelzung stelle eine unmittelbare Veräußerung im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG dar. Hierunter sei grundsätzlich eine Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf einen anderen Rechtsträger zu verstehen. Zudem folge aus der Bezugnahme der Vorschrift auf § 8b Abs. 2 KStG dessen Maßgeblichkeit für die Definition des Veräußerungsbegriffes und aus der Anordnung der entsprechenden Anwendung des § 22 Abs. 2 S. 1 bis 5 UmwStG 2006 a.F. in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 i. V. m. § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG 2006 a.F., daß die Veräußerung entgeltlich erfolgen müsse.

Aus § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 i. V. m. § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG 2006 a.F. sei nicht etwa zu folgern, daß entgeltliche Übertragungen vom Veräußerungsbegriff des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 a.F. ausgenommen seien. Vielmehr stelle die Regelung eine Ausnahme von dem Veräußerungsbegriff für buchwertneutrale Einbringungsvorgänge dar.

Vor diesem Hintergrund zieht der BFH eine Parallele zu Verschmelzungsvorgängen, bei denen der Anteilseigner für die Anteile der Gesellschaft, die auf eine andere verschmolzen wird, neue Anteile der aufnehmenden Gesellschaft erhält. Denn dort erhalte der Anteilseigner für die untergehenden Anteile neue Anteile, der Vorgang stelle sich also aus seiner Sicht wie ein Tausch dar – und damit als ein entgeltlicher Erwerb – folglich als ein entgeltlicher Veräußerungsvorgang.

Diesem Vorgang vergleichbar sei wiederum die Aufwärtsverschmelzung, so der BFH. Denn auch wenn dort keine neuen Anteile entstünden, weil der Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft keine Anteile, sondern das originäre Vermögen der übertragenden Gesellschaft erhalte, so handele es sich gleichsam um einen tauschähnlichen Vorgang: Anteile gegen Vermögen.

Ob der Einbringende die Gestaltung dagegen auch auf steuerneutrale Weise erreichen könnte, also etwa unter Verzicht auf die vorhergehende Einbringung, spiele indes keine Rolle, so der BFH, da *„nicht nach den möglicherweise eintretenden Rechtsfolgen eines gedachten, sondern nach den für den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt einschlägigen Rechtsvorschriften zu entscheiden“* sei.

Im Ergebnis liege folglich eine Veräußerung im Sinne des § 22 UmwStG und damit auch eine Verletzung der 7-Jahre-Frist vor, so daß eine Besteuerung des Einbringungsgewinnes vorzunehmen sei.

### 4. Kritik

Aus Sicht der Gestaltungspraxis bedeutet die Entscheidung des BFH in erster Linie eine Einschränkung der Gestaltungsmöglichkeiten. Der BFH versperrt eine in der Vergangenheit durchaus relevante Möglichkeit zur Umstrukturierung, die gerade nicht in die Riege von Mißbrauchsfällen einzuordnen ist, auf welche der Gesetzgeber nach weit verbreiteter Interpretation abgezielt hatte. Nachdem die Entscheidung des FG Hamburg diese Sichtweise<sup>12</sup> zunächst bestärkt und deshalb durchaus Zuspruch<sup>13</sup> gefunden hatte, waren die bisherigen Reaktionen auf das Urteil des BFH überwiegend ablehnend.<sup>14</sup> Neben der Kernaussage der Entscheidung fand vor allem auch die knappe Begründung sowie die fehlende Auseinandersetzung mit der Begründung der Vorentscheidung und der ihr zugrundeliegenden Literaturmeinung Kritik.<sup>15</sup> Dies ist in der Tat unbefriedigend, denn einerseits erschwert die Entscheidung, die Argumentation des BFH inhaltlich nachzuvollziehen, andererseits überrascht die knappe Ablehnung einer teleologischen Reduktion des Anwendungsbereiches, gemessen an Sinn und Zweck der Vorschrift.

Darüber hinaus läßt die Entscheidung leider vermuten, daß der BFH künftig auch andere Folgeumwandlungen als Veräußerung und damit als sperrfristrelevant einordnen wird.<sup>16</sup> Hiervon betroffen wäre dann wohl auch die oben beschriebene Ausgliederungslösung (III. 3.). Auch dort könnte der BFH einen tauschähnlichen Vorgang sehen: Vermögen gegen Anteile. Im Ergebnis käme dies einer Bestätigung der bisherigen Verwaltungsauffassung gleich, die pauschal sämtliche Umwandlungen als Veräußerungen gewertet wissen will.<sup>17</sup> Der Grund hierfür könnte darin liegen, daß der BFH – anders als die bisher vorherrschende Meinung – den Willen des Gesetzgebers dahingehend zu verstehen scheint, daß § 22 UmwStG vorrangig steuerliche Vorteile durch einen Wechsel des Besteuerungsregimes – von der Besteuerung von Ausschüttungen und Veräußerungsgewinnen nach dem Teileinkünfteverfahren hin zu der (fast) vollständigen Steuerfreiheit unter Kapitalgesell-

11 BFH 24.01.2018 – I R 48/15, DStR 2018, 1366.

12 Vgl. Blümich/Nitzschke, EStG u.a., 142. EL 2018, UmwStG, § 22 Rn. 38a; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut-Stangl, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 22 Rn. 53c. Schmitt/Hörtnagel/Stratz-Schmitt, UmwG, UmwStG, 8. Aufl. 2018, Rn. 36.

13 Vgl. Kotyba/Preisser, DStR 2015, 2377; Weiss, SteuK 2015, 513.

14 Vgl. Dreßler/Schwechel, Ubg 2018, 439; Möller/Torka, GWR 2018, 362; Schimmele, EStB 2018, 233.

15 Möller/Torka, GWR 2018, 362; Stangl/Binder, DStR 2018, 1793.

16 So auch Möller/Torka, GWR 2018, 362; Stangl/Binder, DStR 2018, 1793.

17 Vgl. UmwStE 2011, Tz. 00.02, 22.07, 22.22, BStBl. I 2011, 1314.

schaften – verhindern soll.<sup>18</sup> Den Entscheidungsgründen lässt sich dies jedoch nicht eindeutig entnehmen.

Die Möglichkeiten, sinnvolle Umstrukturierungen durchzuführen, werden damit zunächst einmal weiter eingegrenzt.

## V. Handlungsempfehlung

Schon aus Gründen der Vorsicht dürfte es bis auf Weiteres ratsam sein, Umstrukturierungen mit Folgeumwandlungen sorgfältig auf Ihre Notwendigkeit und ihre rechtliche Absicherung zu prüfen. Dies gilt selbstverständlich auch für vermeintlich ungefährdete, einschrittige Gestaltungen im Hinblick auf für die Sperrfrist relevante Vorgänge in der Vergangenheit. Soweit keine Klarheit über die Einordnung eines Einbringungs- oder Umwandlungsschrittes bzgl. des Veräußerungstatbestandes nach § 22 UmwStG besteht, sollte nach rechtlich abgesicherten Alternativen gesucht werden. Wo dies grundsätzlich denkbar scheint oder wo ein unbeherrschbar scheinendes Risiko verbleibt, einen Einbringungsgewinn auszulösen, mag auch das Zuwarten auf ein Verstreichen der 7-Jahre-Frist den notwendigen Spielraum bzw. die notwendige Sicherheit schaffen.

Darüber hinaus dürften künftig die Ausnahmetatbestände des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 Halbsatz 2 UStG sowie die Billigkeitsregelung des Umwandlungssteuererlasses vom 11.11.2011<sup>19</sup> an Bedeutung gewinnen und sollten durchaus in Betracht gezogen werden.<sup>20</sup> Vereinzelt können aber auch außerhalb von Einbringungen und Umwandlungen die notwendigen Lösungen zu finden sein. Zielt eine Gestaltung etwa allein auf die Nutzung von Verlusten in einer brachliegenden Gesellschaft für eine andere Gesellschaft mit hohen Erträgen ab, kann dies ggfls. auch durch das Errichten einer steuerlichen Organschaft erreicht werden. Eine Einbringung oder sonstige Umwandlung ist hierfür nicht notwendig. Ein Rechtsträgerwechsel im zivilrechtlichen Sinne lässt sich so allerdings nicht erreichen.

Für den vorstehend beschriebenen Beispielsfall zur Folgeumwandlung (II. Nr. 2) lässt sich die gewünschte Gestaltung dagegen auch auf einem anderen Weg vollziehen: Folgt auf eine Einbringung des Betriebes in die A-GmbH nicht die erneute Ausgliederung des Betriebes, sondern stattdessen die parallele Gründung einer weiteren B-GmbH, lassen sich die Anteile an der A-GmbH, welche den Betrieb aufnimmt, im Rahmen eines qualifizierten Anteilstausches unter Inanspruchnahme der in § 22 UmwStG normierten unschädlichen Ausnahme unter Buchwertansatz auf die parallel gegründete B-GmbH übertragen. Diese ist dann alleinige Inhaberin der Beteiligung an der operativen A-GmbH. Die Zielstruktur, in welcher der Unternehmer allein an der Holding-(B-)GmbH beteiligt ist, die wiederum die vollständige Beteiligung an der operativen A-GmbH hält, ist erreicht. Eine grundsätzliche Sperrfristverhaftung bliebe gleichwohl bestehen.

Für den der Entscheidung zur Aufwärtsverschmelzung zugrundeliegenden Fall ist dagegen wohl nur eine vorausschauende Gestaltung zielführend. Dann bliebe immerhin die seitwärts gerichtete Verschmelzung von Schwestergesellschaften möglich – wie dies die B- und C-GmbH in der Entscheidung ursprünglich waren – eine Option. Ein „Zurückdrehen“ der vorherigen Anteilseinbringung in die C-GmbH dürfte dagegen innerhalb der 7-Jahres-Frist steuerneutral nicht möglich sein.

<sup>18</sup> So etwa *Glaserapp*, BB 2018, 1648, der die Entscheidung für „dogmatisch zutreffend“ hält und das Ziel des Gesetzgebers in der Verhinderung eines Systemwechsels, weg von der Besteuerung einer natürlichen Person als Anteilseigner hin zu der grundsätzlichen Steuerfreiheit der Veräußerungsbesteuerung des KStG, sieht.

<sup>19</sup> Vgl. UmwStE 2011, Tz. 22.23, BStBl. I 2011, 1314.

<sup>20</sup> So auch *Stangl/Binder*, DStR 2018, 1793.





www.boorberg.de/steuerrecht



© UI8 Design

Aktuelle und kostenlose Informationen zum Steuerrecht finden Sie unter:

- » News
- » Fachbeiträge
- » Rechtsprechung
- » Veranstaltungen

Dazu die neuesten Produkte aus den Fachbereichen Steuerrecht und Steuerkanzlei-Bedarf.

Viele interessante Eindrücke wünscht Ihnen  
**Klaus Krohn**  
Lektorat Fachbereich Steuern

 BOORBERG

# Unionsrechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG und die europarechtlichen Grenzen zulässiger Steuerplanung

Prof. Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, München<sup>1</sup>

*Die Substanzanforderung des § 50d Abs. 3 EStG, konzipiert als spezielle Anti-Mißbrauchsnorm zur Eindämmung des sog. „Directive“- oder „Treaty-Shoppings“ galt schon von jeher als überzogen und europarechtlich höchst bedenklich. Auf Grund mittlerweile drei ergangenen EuGH Entscheidungen zu der deutschen Rechtslage und dem Erlaß eines erfreulichen BMF-Schreibens haben sich in den letzten Monaten die Wogen geglättet und die Steuerplanung ist ein Stück weit rechtssicherer geworden. Dennoch muß der Gesetzgeber reagieren und eine europarechtlich saubere Lösung normieren. Im Entwurf des JStG 2018 ist dazu noch nichts vorhanden. Der nachfolgende Beitrag zeigt die Entwicklungslinien der Rechtsprechung auf und gibt Handlungsempfehlungen bis zu einer hoffentlich eindeutigen Klärung durch den Gesetzgeber.*

## 1. EuGH-Urteil vom 20.12.2017 zu § 50d Abs. 3 EStG 2007 (C-504/16 und C-613/16 – Rs. Deister Holding und Rs. Juhler Holding)

Nach Auffassung des EuGH ist § 50d Abs. 3 EStG (2007) sowohl mit der Mutter-Tochter-Richtlinie als auch mit der Niederlassungsfreiheit nicht vereinbar und damit unionsrechtswidrig. Das EuGH-Urteil erging aufgrund der Vorlagebeschlüsse des FG Köln vom 08.07.2016, 2 K 2995/12 und vom 31.08.2016, 2 K 721/13. Im Streitfall war eine natürliche Person mit Wohnsitz in Deutschland alleinige Gesellschafterin einer niederländischen Kapitalgesellschaft, die unter anderem an einer deutschen Kapitalgesellschaft zu 26,5% beteiligt war. Die deutsche Kapitalgesellschaft hatte auf Dividendenzahlungen Kapitalertragsteuer einbehalten, deren Erstattung das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) der niederländischen Kapitalgesellschaft unter Verweis auf die im Streitjahr 2007 geltende Fassung des § 50d Abs. 3 EStG versagte.<sup>2</sup> Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, daß die in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft als reine Holdinggesellschaft tätig war und damit keine eigene Wirtschaftstätigkeit ausübte. Die niederländische Kapitalgesellschaft verfügte jedoch über ein eigenes Büro und zwei Mitarbeiter.

### 1.1 Kernaussagen des EuGH

#### 1.1.1 Unvereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG (2007) mit Art. 5 i.V.m. Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie

Die Mutter-Tochter-Richtlinie soll grundsätzlich sicherstellen, daß Gewinnausschüttungen von einer in einem Mit-

gliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft steuerneutral erfolgen.<sup>3</sup> Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie verbiete, daß die unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fallenden ausgeschütteten Gewinne einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen werden.<sup>4</sup> Laut EuGH können die Mitgliedstaaten nicht einseitig restriktive Maßnahmen einführen und diesen in der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehenen Anspruch auf Quellensteuerbefreiung von Bedingungen abhängig machen.<sup>5</sup>

Zwar räumt die Richtlinie grundsätzlich eine Möglichkeit für die Mitgliedstaaten ein, einzelstaatliche oder vertragliche Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen anzuwenden, jedoch müssen dabei die Grundsätze des Unionsrechts gewahrt bleiben.<sup>6</sup> Dies ist laut EuGH aber nur dann der Fall, wenn die von den Mitgliedstaaten vorgesehenen Regelungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen geeignet sind, das Ziel zu erreichen und dabei zugleich nicht über das „Erforderliche“ hinausgehen.<sup>7</sup> Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie stellt an dieser Stelle grundsätzlich auf das Prinzip der Erforderlichkeit ab. Daß in Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie in der deutschen Sprachfassung im Vergleich zur englischen („required“), französischen („nécessaire“), italienischen („necessarie“) oder auch spanischen („neces-

1 Prof. Dr. Klaus von Brocke ist Associate Partner International Tax bei EY Ernst & Young, München.

2 Mit Antrag vom 16.05.2008 begehrte die niederländische Kapitalgesellschaft im Hinblick auf die Ausschüttung vom 19.11.2007 die Erstattung der Kapitalertragsteuer nach § 50d Abs. 1 EStG i.V.m. § 43b EStG. Der Antrag wurde am 08.10.2009 verweigert; vgl. FG Köln 08.07.2016 – 2 K 2995/12, abrufbar auf der Internetseite des FG Köln, Rz. 12 ff.

3 Vgl. EuGH 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Rz. 48.

4 Vgl. EuGH 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Rz. 50; zu beachten gilt, daß in den konkreten Fällen die Mutter-Tochter-Richtlinie in der Fassung vor dem 27.01.2015 zu Grunde lag. Durch die Richtlinie 2015/121 (Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union, L 21/1 am 28.01.2015) wurde eine allgemeine Mißbrauchsvorschrift, eine sog. „De-minimis-Mißbrauchsvorschrift“ in Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie eingefügt, welche die Mitgliedstaaten auch im nationalen Recht verankern müssen; vgl. Jacob/Endres/Spengel in Jacobs, internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Kapitel. Stand der Steuerharmonisierung in der EU.

5 Vgl. EuGH 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Rz. 52.

6 Vgl. EuGH 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Rz. 53-55.

7 Vgl. EuGH 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Rz. 56.

rias) nicht das Wort „erforderliche“ als solches verwendet wird, ist für die Auslegung der Richtlinie laut EuGH unerheblich.<sup>8</sup> So geht laut Ansicht des EuGH eine allgemeine Norm wie § 50d Abs. 3 EStG (2007), mit der bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen automatisch vom Steuervorteil ausgenommen werden, ohne daß die Steuerbehörde auch nur einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Mißbrauch beizubringen hätte, über das zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen Erforderliche hinaus.<sup>9</sup>

Offen ließ der EuGH jedoch, welche Kriterien eine nationale Mißbrauchsvorschrift erfüllen muß, um nicht das vom EuGH geforderte, erforderliche Maß zu überschreiten.

Laut EuGH beeinträchtigt die allgemeine Mißbrauchs- und Hinterziehungsvermutung des § 50d Abs. 3 EStG 2007 (das Fehlen wirtschaftlicher Gründe ohne jegliche Indizien oder Anfangsbeweise der Steuerbehörde) und die fehlende Möglichkeit eines Gegenbeweises das Ziel der Mutter-Tochter-Richtlinie.<sup>10</sup> Daher begründen die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG sowohl einzeln als auch zusammen betrachtet keinen Mißbrauch oder keine Hinterziehung im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie.<sup>11</sup>

Die Mutter-Tochter-Richtlinie schreibe nicht vor, welche wirtschaftlichen Tätigkeiten die von ihr erfaßten Gesellschaften ausüben oder aber wie hoch die Einkünfte aus der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit sein sollen.<sup>12</sup> Auch allein die Tatsache, daß die wirtschaftliche Tätigkeit einer gebietsfremden Muttergesellschaft in der Verwaltung von Wirtschaftsgütern der Tochtergesellschaft besteht oder die Einkünfte nur aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern stammen, bedeute für den EuGH nicht zugleich, daß eine rein künstliche Gestaltung vorliegt. Hier grenzt der EuGH klar zwischen der Mehrwertsteuer und den Ertragsteuern ab. Zwar stelle die Verwaltung von Wirtschaftsgütern bei der Mehrwertsteuer keine wirtschaftliche Tätigkeit dar, dies könne jedoch nicht einfach auf die Sachverhalte, die der Mutter-Tochter-Richtlinie unterliegen, übertragen werden.<sup>13</sup>

Damit ist § 50d Abs. 3 EStG (2007) laut EuGH nicht mit Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie vereinbar.<sup>14</sup>

### 1.1.2 Verletzung der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV)

Nach Auffassung des EuGH verstößt § 50d Abs. 3 EStG (2007) auch gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), wobei er zur Begründung auf seine Ausführungen zur Mutter-Tochter Richtlinie verweist.<sup>15</sup> Für ihn hat das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung insoweit dieselbe Tragweite.

Daher verweist der EuGH in seinen Urteilsgründen auf ein kurz zuvor ergangenes Urteil, in welchem er eine französische Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift für unionsrechtswidrig erklärte.<sup>16</sup>

## 2. Folgen des EuGH-Urteils

### 2.1 Bindungswirkung des EuGH-Urteils

Aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts vor dem nationalen Recht bindet die Entscheidung des EuGH über das vorliegende Gericht hinaus auch sämtliche nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden dem Grunde nach, so daß diese verpflichtet sind, das Unionsrecht in der Auslegung des EuGH anzuwenden. Insofern dürfen auch die Finanzbehörden steuerrechtliche Vorschriften, die gegen Unionsrecht verstoßen, nicht mehr anwenden. Die Finanzgerichte und der Bundesfinanzhof sind zudem in anderen Entscheidungen an die Auslegung des EuGH gebunden.<sup>17</sup> Die Entscheidung des EuGH wirkt darüber hinaus zurück (ex tunc). Damit gilt, daß die Auslegung des EuGH von den Verwaltungen und Gerichten ebenso auch auf vergangene Steuerzeiträume Anwendung findet.<sup>18</sup>

Dies hat zur Folge, daß der EuGH § 50d Abs. 3 EStG (2007) als unionsrechtswidrig einstuft. Daher sind grundsätzlich die Finanzbehörden, so auch das BZSt<sup>19</sup> i.S.d. § 6 Abs. 2 Nr. 2 AO, verpflichtet, diese Vorschrift nicht mehr anzuwenden.<sup>20</sup>

### 2.2 Behandlung der offenen Fälle

Zur weiteren Betrachtung gilt es grundsätzlich, die Fälle zu unterscheiden, in welchen dem Gläubiger bereits Erträge oder Vergütungen zugeflossen sind und Kapitalertragsteuer bereits erhoben und einbehalten wurde (Möglichkeit auf Erstattung nach § 50d Abs. 1 EStG) und die Fälle,

8 Vgl. EuGH 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Rz. 54–55; siehe auch die Argumentation der Finanzrichter im Vorlagebeschluß des FG Köln 17.05.2017, 2 K 773/16 zur Fassung 2012 unter FG Köln 17.05.2017 – 2 K 773/16, abrufbar auf der Internetseite des FG Köln, Rz. 196.

9 Vgl. EuGH 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Rz. 62.

10 Vgl. EuGH 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Rz. 69, 70.

11 Vgl. EuGH 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Rz. 71.

12 Vgl. EuGH 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Rz. 72.

13 Vgl. EuGH 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Rz. 73.

14 Vgl. EuGH 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Rz. 75.

15 Vgl. EuGH 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Rz. 97.

16 EuGH 07.09.2017, Rs. C-6/16.

17 Vgl. *Seer* in Tipke/Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Europarechtsschutz, Rz. 48.

18 Vgl. *Seer* in Tipke/Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Europarechtsschutz, Rz. 50.

19 Bundesbehörde im Geschäftsbereich des BMF, nach § 1 Nr. 2 FVG Bundesoberbehörde. Zu den Aufgaben siehe § 5 FVG.

20 Grundsätzlich besteht die Möglichkeit, daß der Gesetzgeber auch unionsrechtswidrige Vorschriften mit echter Rückwirkung ändern kann (bspw. echte Rückwirkung im Falle der Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 2–7 AStG durch das SEStEG v. 07.12.2006); weitere Ausführungen hierzu *Hackemann* in Ey, Körperschaftsteuergesetz, Aktuelles aus dem Unionsrecht, Rz. 10.

in welchen ein Zufluß von Erträgen oder Vergütungen an den Gläubiger stattfinden soll (Möglichkeit auf Freistellung nach § 50d Abs. 2 EStG).

### 2.2.1 Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer (§ 50d Abs. 1 EStG)

Im ersten Fall handelt sich es bei dem Freistellungsbescheid (aufgrund Antrag über die Erstattung nach § 50d Abs. 1 EStG, nach Einbehalt der Kapitalertragsteuer) um einen Steuerbescheid, der auch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erteilt werden kann.<sup>21</sup> Insofern finden grundsätzlich die Korrektornormen nach §§ 172 ff. und § 164 AO Anwendung. Als Rechtsbehelf kann der Vergütungsgläubiger oder aber auch der Bevollmächtigte (z.B. der Vergütungsschuldner) Einspruch gegen die Ablehnung einlegen.<sup>22</sup>

Die Frist für die Antragstellung beträgt nach § 50d Abs. 1 Satz 9 EStG 4 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Kapitalerträge oder Vergütungen bezogen worden sind. Die Frist endet nicht vor Ablauf von 6 Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer.<sup>23</sup> Der zu erstattende Betrag wird nach Bekanntgabe des Freistellungsbescheides ausbezahlt (§ 50d Abs. 1 Satz 5 EStG).

Eine Erstattung der Kapitalertragsteuer dürfte m.E. weiterhin möglich sein, wenn

- der Antrag auf Erstattung nach § 50d Abs. 1 EStG rechtzeitig gestellt wurde,
- der Antrag den formalen Anforderungen des § 50d Abs. 1 EStG bzw. des BZSt entsprach,
- die Ablehnung mit § 50d Abs. 3 EStG begründet wurde und
- die Ablehnung noch nicht bestandskräftig ist.

Soweit ein formal korrekter Antrag bereits rechtzeitig gestellt wurde, eine Ablehnung des Antrags durch das BZSt jedoch noch nicht erfolgt ist, dürfte ebenfalls eine Erstattung weiterhin möglich sein. Durch den vollständigen und rechtzeitigen Antrag auf Erstattung nach § 50d Abs. 1 EStG ist der Ablauf der Verjährungsfrist nach § 171 Abs. 3 AO bis zur unanfechtbaren Entscheidung über den Antrag gehemmt.<sup>24</sup>

### 2.2.2 Antrag auf Freistellung im Steuerabzugsverfahren (§ 50d Abs. 2 EStG)

Im zweiten Fall ist die Freistellungsbescheinigung nach Abs. 2 jedoch kein Steuerbescheid, sondern ein sonstiger Verwaltungsakt nach § 118 AO.<sup>25</sup> Dies gilt sowohl für die Erteilung der Bescheinigung als auch für deren Ablehnung. Insofern finden die §§ 164, 165 und 172ff. AO keine Anwendung. Korrekturen sind nur aufgrund der §§ 129–131 AO möglich.<sup>26</sup> Zudem kann das BSZt nach Ermessen die Freistellungsbescheinigung unter Widerrufsvorbehalt erteilen.<sup>27</sup>

Diese Freistellungsbescheinigung enthält eine Geltungsdauer, die mindestens 1 Jahr beträgt und 3 Jahre nicht überschreiten darf. Die Geltungsdauer beginnt frühestens mit dem Tag, an dem der Antrag beim BZSt eingeht.<sup>28</sup>

Wurde die Erteilung der Freistellungsbescheinigung wegen § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. 2007 vom BSZt abgelehnt und sind danach dem Gläubiger Erträge/Vergütungen zugeflossen, so können m.E. diese Fälle nicht mehr nach §§ 129–131 AO korrigiert/zurückgenommen werden. Sofern jedoch nach dem Zufluß der Erträge/Vergütungen rechtzeitig ein Antrag nach Abs. 1 gestellt wurde und gegen die Ablehnung des ergangenen Freistellungsbescheids Einspruch eingelegt wurde, siehe Ausführungen oben.

Soweit gegen die Ablehnung der Erteilung der Freistellungsbescheinigung Rechtsbehelf eingelegt und noch nicht ausgeschüttet wurde, dürfte die Freistellungsbescheinigung, soweit die übrigen Voraussetzungen vorgelegen haben, gewährt werden.

Durch die Bindungswirkung der EuGH-Entscheidung sind die Verwaltungen verpflichtet, § 50d Abs. 3 EStG (2007) nicht mehr anzuwenden. Insofern müßte m.E. das BSZt in allen noch offenen Fällen, in denen die Ablehnung mit § 50d Abs. 3 EStG (2007) begründet wurde, die Verwaltungsakte korrigieren und eine (rückwirkende) Erstattung bzw. Freistellung gewähren, sofern sämtliche weiteren Voraussetzungen erfüllt sind.

Allerdings war in beiden Fällen (Antragstellung nach Abs. 1 und Abs. 2) unklar, ob das BZSt ohne klare Anweisung seitens des BMF offene Fälle bearbeiten und rückwirkend Erstattungen bzw. Freistellungsbescheinigungen gewähren würde. Diese Thematik wurde im BMF-Schreiben vom 04.04.2018 adressiert.<sup>29</sup>

In Fällen, in denen die Bescheide bereits Bestandskraft erlangt haben, kann ein nachträglicher Unionsrechtsverstoß wie im vorliegenden Fall diese Bestandskraft jedoch grundsätzlich nicht durchbrechen.<sup>30</sup> Darüber hinaus besteht m.E. keine Möglichkeit, die Bestandskraft im Wege der Billigkeit nach § 163 AO zu durchbrechen.

21 Vgl. *Loschelder* in Schmidt, EStG, § 50d, Rz. 4; so auch *Wagner* in Blümich, EStG, § 50d, Rz. 42.

22 Vgl. *Loschelder* in Schmidt, EStG, § 50d, Rz. 37.

23 Vgl. *Wagner* in Blümich, EStG, § 50d, Rz. 39.

24 Annahme: Die Voraussetzungen der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO sind erfüllt.

25 Vgl. *Loschelder* in Schmidt, EStG, § 50d, Rz. 21.

26 Vgl. *Wagner* in Blümich, EStG, § 50d, Rz. 54.

27 Vgl. *Loschelder* in Schmidt, EStG, § 50d, Rz. 24; so auch *Wagner* in Blümich, EStG, § 50d, Rz. 56.

28 So soll sichergestellt werden, daß die Freistellung nur in Betracht kommt, wenn im Zeitpunkt der Antragstellung keine Ausschüttung stattgefunden hat (kein Zufluß von Erträgen oder Vergütungen an den Gläubiger), so *Wagner* in Blümich, EStG, § 50d, Rz. 57.

29 Die Erstattungsansprüche sind gemäß § 236 Abs. 3 AO unverzinslich.

30 Vgl. BFH 16.09.2010, V R 57/09, BStBl II, S. 151.

**BMF-Schreiben vom 04.04.2018**

Nachdem der EuGH (Urteil vom 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16) § 50d Abs. 3 EStG (2007) als unionsrechtswidrig einstufte und das FG Köln auch die Fassung 2012 dem EuGH zur Klärung vorlegte (s.u. Rs. GS C-440/17),<sup>31</sup> hat das BMF mit Schreiben vom 04.04.2018 zur Entlastung vom Steuerabzug vom Kapitalertrag bei ausländischen Gesellschaften Stellung genommen.<sup>32</sup> Die Finanzverwaltung folgt der Bindungswirkung des EuGH und wendet die Fassung 2007 in Fällen, in denen der Gläubiger der Kapitalerträge einen Anspruch auf Entlastung nach § 43b EStG geltend macht, nicht mehr an. Darüber hinaus überträgt das BMF die Auslegung des Unionsrechts durch den EuGH auf die aktuelle Fassung (2012), soweit diese mit der alten Fassung übereinstimmt.

**3. Aussagen des BMF-Schreibens vom 04.04.2018**

Das BMF-Schreiben ist für alle Fälle von Bedeutung, in denen der Gläubiger der Kapitalerträge einen Entlastungsanspruch nach § 43b EStG (Mutter-Tochter-Richtlinie) geltend machen kann. Keine Aussagen hat das BMF leider zu Drittstaatenfällen, zu Entlastungsansprüchen aufgrund der Zins- und Lizenzrichtlinie (§ 50g EStG) sowie Fällen einer Entlastung aufgrund DBA getroffen (weitere Hinweise s.u.). Dem EuGH-Urteil folgend wendet die Finanzverwaltung § 50d Abs. 3 EStG 2007 in Fällen, in denen der Gläubiger der Kapitalerträge einen Anspruch auf Entlastung nach § 43b EStG (Mutter-Tochter-Richtlinie) geltend macht, nicht mehr an.

Für die aktuelle Fassung (§ 50d Abs. 3 EStG 2012) ordnet das BMF hier an, daß die verbindliche Auslegung des Unionsrechts durch den EuGH auch auf die aktuelle Regelung des § 50d Abs. 3 EStG zu übertragen ist, als diese mit der Fassung 2007 übereinstimmt. Konkret bedeutet das:

**Nichtanwendung des § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG**

Die Finanzverwaltung soll künftig (in allen noch offenen Fällen) § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG nicht mehr anwenden. Danach kam es bisher ausschließlich und allein auf die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft an. Dieses Verbot der Konzernbetrachtung ist nunmehr aufgehoben; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe von ausländischen Gesellschaften nahestehenden Personen haben somit in Zukunft Relevanz. Das BMF weist aber darauf hin, daß derartige wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe i.S.d. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG dennoch fehlen, wenn sich aus einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls ergibt, daß die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft im Wesentlichen auf einen steuerlichen Vorteil abzielt.

**Erleichterungen für vermögensverwaltende Tätigkeiten/****EU-Holdings**

Anders als bisher wendet die Finanzverwaltung ihr BMF-Schreiben vom 24.01.2012 künftig (in allen noch offenen Fällen) mit der Maßgabe an, daß

- eine Gesellschaft auch insoweit im Sinne des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, als sie ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt. Im Fall einer passiven Beteiligungsverwaltung (Tz. 5.2 des BMF-Schreibens vom 24.01.2012) gilt dies nur dann, wenn die Gesellschaft ihre Rechte als Gesellschafterin tatsächlich ausübt;
- für den Geschäftszweck der Verwaltung von Wirtschaftsgütern ein im Sinne des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb **nicht zwingend** voraussetzt, daß die Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt (betrifft Tz. 7 des BMF-Schreibens vom 24.01.2012);
- die bisherigen Ausführungen zu § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG (betrifft Tz. 6 und 8 des BMF-Schreibens vom 24.01.2012) keine Anwendung mehr finden.

Damit folgt die Finanzverwaltung nun auch für die aktuell gültige Fassung des § 50d Abs. 3 EStG der Auffassung des EuGH, wonach allein die Tatsache, daß die wirtschaftliche Tätigkeit einer gebietsfremden Muttergesellschaft in der Verwaltung von Wirtschaftsgütern der Tochtergesellschaft besteht, oder die Einkünfte nur aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern stammen, nicht per se schädlich für die sachliche Entlastungsberechtigung ist.

**4. Auswirkungen auf die Handlungsempfehlungen**

Aufgrund der Unionsrechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG 2007 muß das BSZt in allen noch offenen Fällen, in denen der Einspruch gegen die Ablehnung der Erstattung bzw. Freistellung mit der Unionsrechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG (2007) begründet wurde, die Verwaltungsakte entsprechend korrigieren und eine (rückwirkende) Erstattung gewähren.

Durch das BMF-Schreiben vom 04.04.2018 dürfte sich der Kreis der Entlastungsberechtigten erheblich erweitert haben. Die Prüfung, ob nach dem neuen BMF-Schreiben die Voraussetzungen für eine Entlastung gegeben sind, ist zwar von dem jeweiligen Einzelfall abhängig und erfordert daher eine genaue Prüfung des Einzelfalls. Gleichwohl sollte in allen **EU-Holdingstrukturen** überprüft werden, ob sie im Einzelfall unter die nun erleichterten Entlastungs-

<sup>31</sup> Vgl. ausführlich zu EuGH-Urteil und Vorlagebeschuß *Polatzky/Goldschmidt/Schuhmann*, DStR 2018, S. 641 ff.

<sup>32</sup> Abzurufen unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)

voraussetzungen fallen, um entsprechende Freistellungs- bzw. Erstattungsanträge zu stellen.

#### 4.1 Sonderfall: vGA-Vorsorgliche Abwehrberatung in Betriebsprüfungen

Die bisher sehr restriktive Handhabung der Entlastung von Kapitalertragsteuer in Holdingstrukturen brachte das Problem der Kapitalertragsteuerbelastung insbesondere auch in Fällen, in denen nachträglich im Rahmen von Betriebsprüfungen eine vGA an die EU-Muttergesellschaft festgestellt wurde (z.B. bei unangemessen hohen Zinsen auf ein Gesellschafterdarlehen, die an eine EU-Muttergesellschaft gezahlt wurden), sofern keine Freistellungsbescheinigung vorlag, weil diese nach der bisherigen Auslegung der Regelung des § 50d Abs. 3 EStG nicht erteilt werden konnte (insbesondere wegen des Fehlens des Merkmals der eigenen Wirtschaftstätigkeit der EU-Muttergesellschaft) hervor.

Aufgrund des BMF-Schreibens vom 04.04.2018 sollte es nunmehr einfacher sein, eine Entlastung zu erreichen, sofern die erforderliche Einzelfallprüfung ergibt, daß mit der Einschaltung der EU-Holdinggesellschaft im Wesentlichen nicht nur ein steuerlicher Vorteil bezweckt werden sollte. Eine Erstattung eventuell nachgeforderter Kapitalertragsteuer sollte in derartigen Fällen daher beantragt werden. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang die Einhaltung der 6-Monatsfrist nach Entrichtung der Kapitalertragsteuer.<sup>33</sup> Sofern noch nicht erfolgt, sollte zudem unter den erleichterten Voraussetzungen des neuen BMF-Schreibens die Beantragung einer Freistellungsbescheinigung nach § 43b EStG geprüft werden, um Risiken einer (endgültigen) Belastung mit Kapitalertragsteuer für künftige vGA zu vermeiden.

Der Antrag sollte zudem zeitnah gestellt werden, da die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug erst erfolgen darf, wenn die Freistellungsbescheinigung erteilt wurde; andernfalls besteht Haftungsrisiko für den Vergütungsschuldner.

#### 4.2 DBA-Fälle und Drittstaaten-Fälle

Das BMF-Schreiben äußert sich durch die Einschränkung auf Ausschüttungen im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht zu Drittstaatenfällen und den zum erweiterten EWR-Kreis gehörenden Staaten (Island, Norwegen und Liechtenstein).

Für offene Drittstaaten-Fälle ab 2012 ist keine unmittelbare Berufung auf das EuGH-Urteil vom 20.12.2017 möglich. In Drittstaatenfällen stellt sich die Frage nach der Betroffenheit der Kapitalverkehrsfreiheit. Da diese Frage noch nicht geklärt ist, sollten entsprechende Fälle ebenfalls offengehalten werden.

Dagegen dürfte m.E. ein Beziehen auf das EuGH-Urteil in den Fällen der EWR-Staaten möglich sein, so daß entsprechende Erstattungsanträge/Freistellungsanträge mit der

Argumentation des EuGH-Urteils begründet werden können und bei Ablehnung Rechtsbehelfe eingelegt werden sollten.

Zu beachten ist auch, daß die Erleichterungen leider auch bei Entlastungsansprüchen, die sich (nur) aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens für Dividenden ergeben, ausgeklammert bleiben. Diese systematischen Verwerfungen geben Anlaß zur Hoffnung, daß die lediglich selektive Aufweichung von § 50d Abs. 3 EStG nur von vorübergehender Dauer ist und die sinnvollen Anpassungen der Norm bald auch für andere relevante Zahlungen Anwendung finden. Auch hier sollten Entlastungsanträge / Freistellungsanträge im Einzelfall geprüft werden.

#### 4.3 Lizenzzahlungen nach § 50g EStG

Das BMF hat sich in dem Schreiben vom 04.04.2018 nicht zu Fällen der Lizenzzahlungen geäußert. Nun besteht jedoch aufgrund des BMF-Schreibens die klare Anweisung des BMF, das Schreiben über den konkret angesprochenen Fall des § 43b EStG hinaus nicht anzuwenden.

Es stellt sich jedoch die Frage, ob die Nichtausdehnung auf Lizenzzahlungen den gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten gerecht wird: Denn es ist schwer nachvollziehbar, daß die vermögensverwaltende Tätigkeit z.B. einer französischen Muttergesellschaft zwar zur Entlastung vom Kapitalertragssteuerabzug sachlich berechtigen soll, während derselben Gesellschaft im Rahmen derselben Amtsmißbrauchsvorschrift die Entlastung vom Quellensteuerabzug für Lizenzen versagt wird, weil sie nur eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt und damit sachlich Gleiches ungleich behandelt wird.

Vor diesem Hintergrund und der auch bei Lizenzzahlungen bestehenden unionsrechtlichen Bedenken ist m.E. daher dringend anzuraten, Freistellungen / Erstattungen auch für Lizenzfälle zu beantragen, zumal sich nach § 50d Abs. 1a EStG unter den Bedingungen des Satzes 2 ein Anspruch auf Erstattungszinsen ab Zeitpunkt der Antragstellung ergeben kann.<sup>34</sup> Aufgrund der o.g. Anweisung des BMF dürften die Anträge jedoch regelmäßig vom BZSt wohl abgelehnt werden. Unter Bezugnahme auf das auch vom EuGH entschiedene Verfahren zur Fassung des § 50d Abs. 3 EStG 2012 (Az. C-440/17) und der Verletzung des Gleichheitssatzes sollte gegen die Ablehnung Einspruch eingelegt werden.<sup>35</sup>

33 Vgl. zu den Antragsfristen in vGA-Fällen FG Köln, Urteil vom 18.01.2017, 2 K 659/15, EFG 2017, S. 842 ff. (mit Anmerkung *Bozza-Bodden*) sowie *Cloer/Niemeyer*, DStRK 2017, S. 263.

34 Vgl. Anmerkung *Hagemann* zu BMF-Schreiben vom 04.04.2018 in IStR 2018, S. 324.

35 Vgl. u.a. auch die beim EuGH anhängigen Verfahren C-299/16, C-115/16, C-118/16, C-119/16.

## 5. EuGH-Beschluß vom 14.06.2018 zu § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. 2012 (C-440/17, GS)

Mit dem EuGH-Beschluß<sup>36</sup> vom 14.06.2018, C-440/17, Rechtssache GS wurde auch die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG in der seit 2012 geltenden Fassung als unionsrechtswidrig erklärt. Laut dem EuGH erfüllt § 50d Abs. 3 EStG (2012) nicht die unionsrechtlichen Anforderungen an eine Mißbrauchsverhütungsregelung und verstößt daher sowohl gegen die Mutter-Tochterrichtlinie als auch gegen die Niederlassungsfreiheit.

Der EuGH schließt damit inhaltlich an seine Entscheidungen in den Rechtssachen *Deister Holding* (C-504/16) und *Juhler Holding* (C-613/16) an, in denen er bereits § 50d Abs. 3 EStG a.F. für unionsrechtswidrig erklärt hatte. Erneut betont der EuGH, daß für die Bejahung eines Mißbrauchsvorwurfs jeder Einzelfall zu untersuchen ist, und hält fest, daß reine Holdinggesellschaften für sich allein nicht als mißbräuchlich angesehen werden können.

## 6. Auswirkungen auf die Handlungsempfehlungen

Zum einen muß das BZSt aufgrund der Unionsrechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG 2012 in allen noch offenen Fällen, in denen der Einspruch gegen die Ablehnung der Erstattung bzw. Freistellung mit der Unionsrechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG (2012) begründet wurde, die Verwaltungsakte entsprechend korrigieren und eine (rückwirkende) Erstattung gewähren.

Zum anderen gilt für Neufälle, daß aufgrund der Einstufung des § 50d Abs. 3 EStG (2012) als unionsrechtswidrige Norm die Finanzbehörden (so auch das BZSt<sup>37</sup> i.S.d. § 6 Abs. 2 Nr. 2 AO) grundsätzlich im Rahmen des Anwendungsvorrangs verpflichtet sind, diese Vorschrift nicht mehr anzuwenden.<sup>38</sup> Auch wenn die Finanzverwaltung im Rahmen eines neuen BMF-Schreibens ihre Auffassung erneut „unionskonform“ anpaßt, kann laut EuGH eine bloße Verwaltungspraxis den Verstoß gegen Unionsrecht nicht beseitigen. Vielmehr ist hierzu eine gesetzliche Reaktion erforderlich.<sup>39</sup>

Alternativ bestünde zwar die Möglichkeit einer sog. geltungserhaltenden Reduktion durch die nationalen Gerichte<sup>40</sup>, diese wurde jedoch bereits vom FG Köln im Vorlagebeschluß vom 17.05.2017 (2 K 773/16) mangels Eindeutigkeit des Unionsrechts verneint. Daher ist m.E. zu erwarten, daß der Gesetzgeber reagiert.<sup>41</sup>

Freistellungs- bzw. Erstattungsanträge sollten nun für sämtliche Fälle gestellt werden, in denen keine rein künstliche Gestaltung vorliegt und damit auch in Fällen, die die Bedingungen des BMF-Schreibens vom 04.04.2018 nicht erfüllen.<sup>42</sup> Sofern Freistellungs- bzw. Erstattungsanträge dennoch (z.B. unter den Kriterien des BMF-Schreibens vom 04.04.2018) abgelehnt werden, sollten daher entspre-

chende Verfahren weiterhin offengehalten werden. Denn es erscheint (für Fälle der MTR) aus den o.g. Gründen höchst fraglich, daß die im BMF-Schreiben vom 04.04.2018 neu gefaßten Kriterien den Grundsätzen des EuGH entsprechen und damit einer gerichtlichen Überprüfung standhalten.<sup>43</sup> Dabei bleibt zu beachten, daß der EuGH-Beschluß unmittelbar nur Fälle der MTR betrifft. Hinsichtlich der Übertragbarkeit auf andere Fälle des § 50d Abs. 3 EStG vgl. die Ausführungen oben, wobei m.E. auch für Drittstaatenfälle hinsichtlich der Unvereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit die Erfolgsaussichten verbessert sein dürften.<sup>44</sup>

36 Der EuGH hat im Wege eines Beschlusses entschieden. Der EuGH wählt eine solche Entscheidungsform, bei der der Generalanwalt keine Schlußanträge vorlegt, wenn sich die Antwort auf die Vorlagefragen klar und eindeutig aus der bisherigen Rechtsprechung ergibt. Insofern dürften nun in dem Beschluß getroffene Aussagen für den EuGH mittlerweile eine gefestigte Rechtsprechung darstellen, von der eine Abkehr zumindest kurzfristig nicht zu erwarten sein dürfte.

37 Bundesbehörde im Geschäftsbereich des BMF, nach § 1 Nr. 2 FVG Bundesoberbehörde. Zu den Aufgaben siehe § 5 FVG.

38 Vgl. *Seer* in *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Europarechtsschutz, Rz. 48 ff. sowie die Ausführungen unter Update 6 – Punkt 2.

39 EuGH-Urteil vom 26.10.1995, C-151/94, Rz. 18.

40 Weitere Ausführungen hierzu *Hackemann* in *EY Körperschaftsteuergesetz*, Aktuelles aus dem Unionsrecht, Rz. 10.

41 Vgl. dazu *Beutel/Oppel*, DStR 2018, 1469 ff (3.4.), die sich darüber hinaus ausführlich zu dem BMF-Schreiben vom 04.04.2018 mit Beispielen äußern.

42 Vgl. mit Fallbeispielen *Gebhardt*, BB 2018, S. 1498.

43 Vgl. ausführlich *Kahlenberg*, FR 2018, S. 499, 501 ff.; *Gebhardt*, BB 2018, S. 1498.

44 Vgl. EuGH-Beschluß vom 14.06.2018, C-440/17, Rz. 62 ff.

# Vereinsrecht 2018

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz

## I. Grundsätzliches zum Vereinsrecht

### 1. Vereinsklassenabgrenzung

Das Thema der Vereinsklassenabgrenzung, das durch die Entscheidungen des BGH<sup>1</sup> vom 16.05.2017 „gemeinnützigkeitsrechtlich geprägt“ wurde, läßt die Kommentierung nicht mehr los.<sup>2</sup> Anerkannt wird jedoch die Klarheit der Entscheidungen, die mit ihrer Anbindung an das Gemeinnützigkeitsrecht verhindert haben, daß das bürgerschaftliche Engagement der Vereine nicht „auf dem Altar der Rechtsdogmatik geopfert“ werde.<sup>3</sup>

### 2. Vereinsgerichtsbarkeit

Die Vereinsgerichtsbarkeit<sup>4</sup> oder Schiedsgerichte spielen nur in Verbänden oder großen Vereinen eine Rolle. Für Vereinsstreitigkeiten und deren Entscheidung ist ansonsten die Mitgliederversammlung zuständig. Die dabei zu beachtende formelle und materielle Rechtmäßigkeit umfaßt die Einhaltung allgemeingültiger Verfahrensgrundsätze. Aufgrund der verfassungsrechtlich garantierten Vereinsautonomie braucht das vereinsrechtliche Ordnungsverfahren allerdings nicht den vollen Standards gerichtlicher Verfahren zu entsprechen. Zu fordern ist jedoch ein Minimum an Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der an der Entscheidung mitwirkenden Funktionsträger.<sup>5</sup>

### 3. Satzung

Die Satzung muß, soweit ihren Bestimmungen körperschaftlicher Charakter zukommt, nach objektiven Gesichtspunkten einheitlich aus sich heraus ausgelegt werden. Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Regelung kommt dabei ebenso maßgebende Bedeutung zu wie dem systematischen Bezug der Klausel zu anderen Satzungsvorschriften. Umstände, für die sich keine ausreichenden Anhaltspunkte in der Satzung finden, können zur Auslegung grundsätzlich nicht herangezogen werden.<sup>6</sup>

Eine weite Ausdehnung der Zweckbestimmung entspricht in aller Regel nicht dem Interesse des Vereins und seiner Mitglieder. Denn regelmäßig bleibt es in einem längeren Vereinsleben nicht aus, daß sich die bei der Vereinsgründung maßgeblichen Umstände im Laufe der Zeit ändern, daß geänderte Forderungen an den Verein heran treten und sich unvorhergesehene Schwierigkeiten auftun, auf die sich ein Verein in praktikabler Weise einstellen und derentwegen er in der Lage sein muß, ohne Aufgabe der

prinzipiellen Zielrichtung das Vereinsleben entsprechend abzuwandeln und dazu einzelne Teile der Satzung ohne Rücksicht auf Außenseitermeinungen sachgerecht den geänderten Verhältnissen anzupassen. Im Zweifel ist daher nur derjenige enge Satzungsbestandteil, in dem der oberste Leitsatz für die Vereinstätigkeit zum Ausdruck gebracht wird, und mit dessen Abänderung schlechterdings kein Mitglied bei seinem Beitritt zum Verein rechnen kann, als der Vereinszweck anzusehen, der den strengen Voraussetzungen einer Abänderung unterliegt (§ 33 BGB).

### 4. § 21 BGB und Vermögensverwaltung

Ein Verein, dessen alleiniger satzungsgemäßer Zweck darin besteht, das Vereinsvermögen nach den Regeln einer auf Dauer angelegten privaten Vermögensverwaltung zu bewirtschaften, kann jedenfalls dann nicht in das Vereinsregister eingetragen werden, wenn die Satzung den Mitgliedern die Möglichkeit einräumt, die Auskehrung eines Überschusses aus der Vermögensverwaltung zu beschließen.<sup>7</sup>

Ein solches Hilfsmittel zur Erreichung des Hauptzwecks ist regelmäßig die Verwaltung des Vereinsvermögens. Sie gehört dabei zu den grundlegenden Aufgaben auch eines Vereins mit nichtwirtschaftlicher Ausrichtung.<sup>8</sup> Die Ge-

1 BGH 16.05.2017 – II ZB 7/16, NJW 2017, 1943; für BGHZ vorgesehen (auch die Entscheidungen BGH II ZB 6/17 und BGH II ZB 9/17 hoben Urteile des KG Berlin auf); hierzu Wagner, NZG 2017, 768, 771 f.; Beuthien, WM 2017, 645; Leuschner, NJW 2017, 1919; Reichert/Wagner, Rn. 163; aktuell Wöstmann, Die Kita-Rechtsprechung des BGH, npoR 2018, 202.

2 Schöpflin, ZStV 2018, 6.

3 Schöpflin, ZStV 2018, 6, 10. Spezialliteratur: Haas/Fitzi, Die Behandlung wirtschaftlich tätiger Vereine im Schweizer Recht, npoR 2018, 208; Weller/Benz/Wolf, Vereins- und Regresshaftung bei Zuschauer-ausschreitungen, FS Prütting, 2018, S. 155; Schulte, ZStV 2018, 189.

4 Spezialliteratur: Haas/Neumayer, Die Tätigkeit von Vereinsgerichten – Rechtsprechung zwischen materiellem und Prozeßrecht, NZG 2017, 881; BGH 09.05.2018 – I ZB 77/17; LG Köln 28.06.2018 – 2 O 298/17, juris; Hanseatisches OLG 02.11.2017 – 8 W 69/17, juris.

5 LG Bonn 08.01.2013 – 18 O 63/12, juris; Stöber/Otto, Rn. 997 ff.; s. a. OLG München 28.01.2015 – 34 SchH 16/14; OLG Köln, 11.02.2014 – 19 Sch 5/14; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 316 ff. Zur Abgrenzung zw. Vereinsgericht und Schiedsgericht im Sinne der ZPO aktuell OLG München 16.09.2016 – 34 SchH 11/16; BGH 09.05.2018 – I ZB 53/17, juris (Skatgericht); Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 343, 5171, 5268.

6 OLG Frankfurt 06.07.2018 – 3 U 22/17, NZG 2018, 1074 (Satzungsänderung zur Aufnahme von Frauen als Vereinsmitglieder); Verweis auf Stöber/Otto, Rn. 52.

7 BGH 11.09.2018 – II ZB 11/17, juris.

8 Vgl. BGH 30.11.1967 – II ZR 3/66, BGHZ 49, 175, 179.



schäftsführungspflicht des Vorstands verpflichtet zur ordnungsgemäßen Vermögensverwaltung. Insbesondere muß der Vorstand für die Erhaltung des Vereinsvermögens und die rechtzeitige Befriedigung der Vereinsverbindlichkeiten Sorge tragen.<sup>9</sup> Die Verwaltung und Mehrung des Vereinsvermögens zugunsten des nichtwirtschaftlichen Vereinszwecks ist daher im Sinne des § 21 BGB eintragungsschädlich.<sup>10</sup> Die Grenze der Eintragungsfähigkeit ist aber dann erreicht, wenn der alleinige Vereinszweck die Verwaltung des Vereinsvermögens ist und diese auf die Verschaffung vermögenswerter Vorteile zu Gunsten der Vereinsmitglieder abzielt, weil die Möglichkeit besteht, Gewinnentnahmen zu beschließen. In diesem Fall ist der Hauptzweck des Vereins nicht auf einen ideellen Zweck gerichtet.

Es bedarf keiner Entscheidung, ob einem Verein, dessen alleiniger Zweck in der Verwaltung seines Vermögens besteht, bereits deshalb die Eintragung in das Vereinsregister versagt werden muß. Die Frage wird nicht einheitlich beantwortet. Weitgehende Übereinstimmung besteht jedoch zu Recht darin, daß ein vermögensverwaltender Verein, der seinen Mitgliedern die Möglichkeit verschafft, Gewinne zu entnehmen, kein Idealverein sein kann.<sup>11</sup>

## 5. Nichteingetragener Verein

Über die Begriffswahl wurde bereits verschiedentlich berichtet. Statt dem nicht rechtsfähigen Verein oder gar dem rechtsfähigen nichtrechtsfähigen Verein wird ausschließlich vom nichteingetragenen Verein gesprochen.<sup>12</sup> Nunmehr wurde die Rechtsfähigkeit noch einmal bekräftigt:<sup>13</sup> Dem nicht eingetragenen Verein kommt nach der Rechtsprechung Rechtsfähigkeit zu. Nachdem nach der Rechtsprechung des BGH von der Rechtsfähigkeit der (Außen-) Gesellschaft bürgerlichen Rechts auszugehen ist, ist dies hinsichtlich des nicht eingetragenen Vereins erst Recht anzunehmen, denn dieser steht der juristischen Person relativ näher als die Gesellschaft bürgerlichen Rechts.<sup>14</sup>

Der Vereinsbegriff wird dort noch einmal definiert: Maßgeblich für den Verein ist die Veränderlichkeit des Mitgliederbestandes, während die Gesellschaft ein Vertragsverhältnis zwischen bestimmten Personen beinhaltet, daß bei Kündigung oder Tod grundsätzlich aufgelöst wird.<sup>15</sup> § 2 der Satzung bestimmt, daß alle Gemeinden und Gemeindeverbände Mitglieder werden können; weitere Institutionen können korrespondierende Mitglieder werden. Dabei können Mitglieder beliebig ein- und austreten; die Existenz der Vereinigung wird dadurch nicht berührt.

## II. Mitgliedschaften

### Vereinsrechtliche Zulässigkeit einer Tagesmitgliedschaft

In einem Modellflugsport-Verein wurde folgende Bestimmung in die Satzung aufgenommen: „Gastflieger und Inte-

ressenten können eine Tagesmitgliedschaft erwerben. Über den schriftlichen Aufnahmeantrag (Eintragung ins Flugbuch) entscheidet der Vorstand. Ist kein Vorstandsmitglied anwesend, erfolgt die Entscheidung über die Aufnahme durch den Flugleiter. Die Tagesmitgliedschaft endet mit Beendigung des Flugbetriebes am jeweiligen Tag. Tagesmitglieder besitzen kein Stimmrecht auf der Mitgliederversammlung.“ Im Eintragungsverfahren teilte das Vereinsregister mit einer Zwischenverfügung mit, auf Grund der Tatsache, daß diese Personen keine Mitgliederrechte wahrnehmen könnten, könne hier nicht von einem Mitglied im Rechtssinne ausgegangen werden. Aus diesem Grund sei „die Satzung erneut klarstellend zu ändern“. Hiergegen richtete sich die Klage, die in der Sache Erfolg hatte.<sup>16</sup>

Aus dem Urteil: „Richtig ist, daß die sogenannte Tagesmitgliedschaft in einem Verein unter ganz verschiedenen Aspekten in Rechtsprechung und Literatur problematisiert wurde und wird. Dabei ging es etwa um die Frage, ob ein Verein, der als Hauptzweck ein vormals kommunal geführtes öffentliches Schwimmbad fortführen und in der Form der Öffentlichkeit zugänglich machen will, daß es zwar nur Vereinsmitgliedern zur Verfügung stehen soll, Nichtmitglieder aber eine „Tagesmitgliedschaft“ gegen ein Entgelt erwerben können, dessen Höhe den Eintrittspreisen öffentlicher Schwimmbäder entspricht, auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist (§ 22 BGB) und damit nicht in das Vereinsregister eingetragen werden kann. Das mit dem Fall befaßte Oberlandesgericht Karlsruhe<sup>17</sup> hat festgestellt, daß eine solche „Tagesmitgliedschaft“ letztlich einer bloßen Eintrittspreisregelung für solche Besucher gleichkommt, die nicht Vereinsmitglieder sind, wobei der Senat auch ausführte, die „Tagesmitglied-

9 Verweis auf Stöber/Otto, Rn. 472; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 2585 ff.

10 Vgl. Lettl, AcP 203 (2003), 149, 173; Schauhoff/Kirchhain, ZIP 2016, 1857, 1860; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 73; Soergel/Hadding, §§ 21, 22 Rn. 27; Erman/Westermann, § 21 Rn. 6).

11 Verweis auf Ballerstedt, Festschrift Knur, 1972, S. 1, 13; Fehrenbach, ZHR 182 (2018), 191, 198, 220; Lettl, DB 2000, 1449, 1451; ders., AcP 203 (2003), 149, 176, 184; Leuschner, NJW 2017, 1919, 1921 f.; Schauhoff/Kirchhain, ZIP 2016, 1857, 1862 f.; K. Schmidt, AcP 182 (1982), 1, 21; ders., Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 123 f.; Schockenhoff, NZG 2017, 931, 935 f., 938 f.; Winheller/Vielwerth, DStR 2018, 574, 576 f.; Reichert/Wagner, Handbuch Vereinsrecht, 14. Aufl., Kap. 2 Rn. 75, 2585; unklar Soergel/Hadding, §§ 21, 22 Rn. 27. Der BGH (a.a.O., Rn. 20 f.) argumentiert darüber hinaus mit der Gefährdung von Gläubigerinteressen.

12 Wagner, Verein und Verband, Rn. 53; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 4955 ff.; Wagner, NZG 2017, 768 f.

13 Wagner, Verein und Verband, Rn. 53; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 4955 ff.; Wagner, NZG 2017, 768.

14 LG Düsseldorf 05.09.2018 – 12 O 130/18, juris mit Verweis auf MüKo/Reuter, § 54 Rdn. 18 m.w.N.

15 Verweis auf Palandt/Ellenberger, BGB, 77. Aufl., Einführung vor § 21, Rn. 14.

16 OLG Stuttgart 16.07.2018 – 8 W 428/15, juris, s.a. Liechtenstein-Journal 2018, 87.

17 OLG Karlsruhe 30.08.2011 – 14 Wx 51/11, MDR 2012, 173.

schaft“ werfe zahlreiche Fragen auf, weil diese Tagesmitglieder die wesentlichen Funktionen eines Vereinsmitglieds überhaupt nicht wahrnehmen könnten. Ein ganz anderer Aspekt wurde in Zusammenhang mit dem Nichtraucherschutz und einer Ausnahme für Vereins- oder Clubräume in § 2 Abs. 4 HambPSchG erörtert, nämlich ob in der Vereinsatzung vorgesehene „Tagesmitgliedschaften“ als Umgehung der gesetzlichen Regelungen anzusehen sind.<sup>18</sup> In ähnlicher Weise wurde im Hinblick auf das Gesetz über Sonn- und Feiertage problematisiert, inwieweit durch für jedermann erhältliche „Tagesmitgliedschaften“ den öffentlichen Charakter einer Veranstaltung entfällt und damit das Gesetz umgangen werden kann.

Im Fall des OLG Stuttgart (Fn 16) geht es hingegen nicht um (wie das Gericht es nennt) „Mißbrauchs- oder Umgehungsfragen dieser Art“. Vor dem Hintergrund der dem antragstellenden Verein vom Regierungspräsidium Stuttgart erteilten Genehmigung beziehungsweise Aufstiegserlaubnis wird im Gegenteil deutlich, daß hier gerade ein gewisses sachliches Bedürfnis für die Regelung einer Tagesmitgliedschaft besteht und behördlicherseits ausdrücklich eine solche Tagesmitgliedschaft als ausreichend akzeptiert wird. Es kann daher hier nur um die Frage gehen, ob allgemeine vereinsrechtliche Gesichtspunkte der Verankerung einer solchen Tagesmitgliedschaft in der Satzung entgegenstehen. Der Senat verneint dies im Ergebnis.

Richtig sei allerdings, „daß der Verein als Ur- beziehungsweise Grundform aller privatrechtlichen Körperschaften“<sup>19</sup> sich durch eine körperschaftliche Organisation auszeichnet, die vorliegt, wenn die sich zusammenschließenden Einzelpersonen künftig als eine Einheit auftreten wollen, die Organisation einen Gesamtnamen führt, durch einen Vorstand vertreten wird und ihren Willen grundsätzlich durch Beschlußfassung ihrer Angehörigen mit Stimmenmehrheit äußert<sup>20</sup>, wobei es zum Wesen des Vereines gehört, daß ein Wechsel im Mitgliederbestand stattfinden kann. Die Vereinsautonomie (Art. 9 GG) ist untrennbar verbunden mit den Grundsätzen der Selbständigkeit und einer wenigstens im Kern auf eine Meinungsbildung sowohl der Vereinsgründer wie auch der jeweils aktuellen Mitgliedschaft zurückzuführenden Selbstverwaltung des bestehenden Vereines.<sup>21</sup>

Es liegt auf der Hand, daß eine Tagesmitgliedschaft, wie sie der antragstellende Verein in seine Satzung aufgenommen hat, hierzu nur bedingt paßt, erst Recht nicht zum Idealbild eines Vereins, in dem sich tatsächlich alle Mitglieder aktiv einbringen und zusammen die Geschicke ihrer Gemeinschaft selbst bestimmen. Andererseits – das betont das Gericht – besteht im Vereinsrecht eine große Gestaltungsfreiheit. Das Gesetz geht zwar – ungeschrieben – von der Gleichstellung und damit Gleichbehandlung aller Vereinsmitglieder aus. Die Satzung (und nur diese) kann jedoch die Mitgliedsrechte und -pflichten differenzieren, also verschiedene Mitgliedergruppen mit unterschiedlichen Rechten und Pflichten bilden, wobei aber die unterschiedliche Be-

handlung der Mitglieder auf einem sachlichen Grund beruhen muß und die Regelungen eindeutig formuliert werden müssen.<sup>22</sup> So kann etwa das Stimmrecht in der Mitgliederversammlung, obwohl es als wichtigstes Mitverwaltungsrecht eines Mitglieds bezeichnet wird<sup>23</sup>, einzelnen Gruppen von Mitgliedern wie etwa außerordentlichen, fördernden oder passiven Mitgliedern verwehrt werden.<sup>24</sup>

Die Reichweite der Dispositionsbefugnis des Vereins über einzelne Mitgliedschaftsrechte richtet sich nach der Art der betroffenen Rechte.<sup>25</sup> Unantastbar sind Schutzrechte, die der Gesetzgeber ihrem Zweck entsprechend unabdingbar gewährt (etwa die Rechte gemäß §§ 37 Abs. 1, 39 BGB). Das Recht auf Teilnahme an der Mitgliederversammlung und zur Mitwirkung bei der Antragstellung gemäß § 37 BGB ist für alle Mitglieder unabdingbar.<sup>26</sup> Im Übrigen aber gewährt die Regelung des § 40 BGB, die als positivrechtlicher Anker der Vereinsautonomie neben Art. 9 GG gilt, einen weiten Spielraum für die Gestaltung der inneren Ordnung des Vereins.<sup>27</sup>

Die im vorliegenden Fall in Rede stehende Tagesmitgliedschaft gemäß §§ 3, 7 der Satzung gewährt die Nutzung der Einrichtungen des Vereins für den Modellflugbetrieb (§ 10 der Satzung). Ausgeschlossen sind die Tagesmitglieder rechtlich lediglich vom Stimmrecht auf der Mitgliederversammlung (§ 7 Abs. 1 Satz 4 der Satzung). Obwohl schon faktisch im Regelfall kaum eine Mitwirkung möglich sein wird, liegt gerade bei einer Kurzmitgliedschaft wie der vorliegenden eine solche Regelung nahe. Ein sachlicher Grund liegt schon allein darin, daß so ein gezielter kurzfristiger Eintritt zum Zwecke der Herstellung von Mehrheiten ausgeschlossen werden kann. Ohnehin kann das Stimmrecht an eine Mindestdauer der Vereinszugehörigkeit geknüpft werden.<sup>28</sup> Von anderen Mitgliedschaftsrechten, namentlich dem im vorgenannten Sinne unabdingbaren Bestand an Rechten, besteht rechtlich im vorliegenden Fall kein Ausschluß. Daß die Mitwirkungsrechte des Vereinsmitgliedes faktisch nicht ausgeübt werden können, rechtfertigt weder

18 Vgl. *Entzer/Sauer*, Nichtraucherschutz im Hotel- und Gaststättengewerbe, BB 2008, 1116, Fn. 30.

19 Vgl. *BGH* 21.01.1991 – II ZR 144/90, NJW 1991, 1727; *Sauter/Schweyer/Waldner*, Rdn. 1.

20 *Sauter/Schweyer/Waldner*, Rdn. 1.

21 *BVerfG* 14.11.1990 – 2 BvR 1378/90, NJW 1991, 2623, *Stöber/Otto*, Rdn. 3.

22 *KG Berlin* 12.03.1962 – 1 W 76/62, NJW 1962, 1917; *Stöber/Otto*, Rdn. 204; *Reichert/Wagner*, Kap. Rdn. 691 ff.

23 *Reichert/Wagner*, Kap. 2, Rdn. 1431.

24 *Sauter/Schweyer/Waldner*, Rdn. 198.

25 Vgl. *MüKo/Arnold*, § 38 BGB, Rdn. 56.

26 *OLG Frankfurt* 22.05.1996 – 20 W 96/94, NJW-RR 1997, 482; *Palandt/Ellenberger*, § 38 BGB, Rdn. 2 m.w.N.; *MüKo/Arnold*, § 38 BGB, Rdn. 9.

27 *MüKo/Arnold*, § 40 BGB, Rdn. 3.

28 *MüKo/Arnold*, § 32 BGB, Rdn. 24; *Reichert/Wagner*, Kap., Rdn. 1433.

den Schluß, es könne im Rechtssinne von einer Mitgliedschaft schon nicht gesprochen werden<sup>29</sup>, noch erscheint es gerechtfertigt, unter diesem Aspekt die Einrichtung der Tagesmitgliedschaft im vorliegenden Fall für unzulässig zu halten. Klar ist, daß bei einer solchen Tagesmitgliedschaft – gerade auch aus der Perspektive des Mitglieds – die Inanspruchnahme der angebotenen Leistung vor der Teilhabe am ideellen Zweck im Vordergrund steht.<sup>30</sup> Dies kann zwar, wie oben ausgeführt, ein Indiz für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Vereins sein.<sup>31</sup> Im vorliegenden Fall erschließt sich aber ohne Weiteres eine andere Motivation des antragstellenden Vereins, nämlich wie ausgeführt der besondere Inhalt der luftrechtlichen Genehmigung. Die an erster Stelle der Satzung („Arten der Mitgliedschaften“) genannte, auf Dauer angelegte und mit allen Mitwirkungsrechten verbundene ordentliche Mitgliedschaft stünde im Übrigen unter Beachtung des Mindestalters von 10 Jahren ausdrücklich jedermann offen, so das Gericht abschließend. Die Tagesmitgliedschaft sei demgegenüber nicht der normative Normalfall, sondern eine auf eine spezielle Zielgruppe („Gastflieger oder Interessenten“) bezogene besondere Form der Mitgliedschaft. „Sie hält sich jedenfalls beim antragstellenden Modellflugverein mit den hier gegebenen Besonderheiten im Rahmen der autonomen Gestaltungsmöglichkeiten des Vereinsrechts“, so das Gericht.

### III. Vorstand

#### Pflichten des 1. Vorsitzenden

Da das Amt des 1. Vorsitzenden auch nicht dazu verpflichtet, den Verein durch ein von dem Vorsitzenden geführtes Unternehmen finanziell zu unterstützen, stellt auch der Entzug des Sponsorings durch die Beklagte zu 2) keine Pflichtverletzung des Beklagten zu 1) in seiner Eigenschaft als 1. Vorsitzender des Klägers dar.<sup>32</sup>

### IV. Mitgliederversammlung

Wenn die Satzung eines Vereins für die ordentliche Mitgliederversammlung eine Einladung über ein – konkret bezeichnetes – Presseorgan vorsieht, gilt dies auch für eine außerordentliche Mitgliederversammlung, soweit für eine solche in der Satzung keine anderweitige Regelung getroffen ist.<sup>33</sup>

#### 1. Tagesordnung

Es ist nicht zu beanstanden, daß der Versammlungsleiter die Entscheidung über den Antrag des Mitglieds X, die Reihenfolge der Tagesordnung zu ändern, der Mitgliederversammlung überlassen hat. Dies war auf Grund der dienenden Funktion des Präsidenten als Leiter der Versammlung ohne weiteres zulässig.<sup>34</sup>

Bei mehreren alternativen Sachanträgen ist, sofern alle die gleiche Materie betreffen, über den weitestgehenden Antrag zuerst abzustimmen, da bei dessen Annahme im Regelfall die anderen Anträge automatisch erledigt werden. Anträge können auch eine logische Reihenfolge dergestalt haben, daß ein Antrag vom anderen abhängt oder auf diesem aufbaut. Diese logische Reihenfolge ist dann bei der Abstimmung zu beachten.<sup>35</sup>

#### 2. Verfahrensfehler

Nach früherer Auffassung des BGH führte ein Verfahrensfehler nur dann zur Ungültigkeit eines Beschlusses, wenn das Abstimmungsergebnis darauf beruhte. An Stelle von Kausalitätserwägungen ist nach aktueller Rechtsprechung des BGH bei der Rechtmäßigkeitskontrolle auf die Relevanz des Verfahrensfehlers für die Ausübung der Mitwirkungsrechte durch ein objektiv urteilendes Verbandsmitglied abzustellen.<sup>36</sup> Maßgebend ist danach, ob dem Beschluß ein Legitimationsdefizit anhaftet, das bei einer wertenden, am Schutzzweck der verletzten Norm orientierten Betrachtung die Feststellung der Unwirksamkeit rechtfertigt.<sup>37</sup>

#### 3. Beschlußfassung: Abstimmung

Die Art und Weise der Abstimmung, z.B. offene oder geheime Abstimmung über eine Satzungsänderung, wird bestimmt durch die Satzung oder Versammlungsordnung, bei Fehlen einer solchen Regelung durch Mehrheitsbeschluß der Versammlung, den Leiter, falls ihm die Satzung diese Entscheidung zuweist oder bei Fehlen einer Satzungsbestimmung oder eines Mehrheitsentscheids der Versammlung.<sup>38</sup>

29 So Sauter/Schweyer/Waldner, Rdn. 196 bei Ausschluß von Stimmrecht und Teilnahmerecht an der Mitgliederversammlung.

30 Vgl. dazu auch Wagner, NZG 2017, 768.

31 Sauter/Schweyer/Waldner, Rdn. 43.

32 OLG Koblenz 03.01.2018 – 10 U 893/16, Tz. 73, juris.

33 OLG Stuttgart 15.03.2017 – 8 W 103/16, NZG 2017, 996, s.a. ZStV 2018, 22 m. Anm. Röcken.

34 OLG Frankfurt 06.07.2018 – 3 U 22/17, NZG 2018, 1074 (Satzungsänderung zur Aufnahme von Frauen als Vereinsmitglieder); Verweis auf jurisPK-BGB, § 32 Rn. 33; Reichert/Wagner, Rn. 1625; Stöber/Otto, Rn. 741.

35 OLG Frankfurt 06.07.2018 – 3 U 22/17, NZG 2018, 1074 (Satzungsänderung zur Aufnahme von Frauen als Vereinsmitglieder); Verweis auf Reichert/Wagner, Rn. 1763 m.w.N.

36 OLG Frankfurt 06.07.2018 – 3 U 22/17, NZG 2018, 1074 (Satzungsänderung zur Aufnahme von Frauen als Vereinsmitglieder); Verweis auf BGH 02.07.2007 – II ZR 111/05, NJW 2008, 69.

37 Vgl. die Bezugnahme in BGH 02.07.2007 – II ZR 111/05, NJW 2008, 69 auf BGH 18.10.2004 – II ZR 250/02, BGHZ 160, 385, NJW 2005, 828 und BGH 25.11.2002 – II ZR 49/01, BGHZ 153, 32, 37, NJW 2003, 970.

38 KG Berlin 28.11.1984 – 24 W 3678/84, juris; Reichert/Wagner, Rn. 1776; Stöber/Otto, Rn. 794 jew. m.w.N.

Die Entscheidung der Mitgliederversammlung, die Abstimmung offen durchzuführen, ist zu respektieren. Grundsätzlich besteht kein Anspruch auf geheime Abstimmung.<sup>39</sup> Allerdings soll die Art und Weise der Abstimmung sicherstellen, daß sich die Willensbildung möglichst ungehindert vollziehen und ausdrücken kann.<sup>40</sup> Die Verweigerung einer geheimen Abstimmung kann daher fehlerhaft sein, wenn die Offenlegung der Person des Abstimmenden und seines Abstimmungsverhaltens an der unbeeinflussten Stimmabgabe hindern.<sup>41</sup> Jedoch kann nicht jede potenzielle Beeinträchtigung der freien Willensbildung durch die Entscheidung für eine offene Abstimmung als unzulässig angesehen werden.

#### 4. Beschlußfassung: Stimmenthaltungen

Enthaltungen werden bei dieser Methode nicht berücksichtigt, haben also keinen Erklärungswert und sind nicht etwa als Nein-Stimmen zu werten. In der Rspr. hat sich die Meinung durchgesetzt, daß Stimmenthaltungen ausdrücklich den Wunsch dessen Mitgliedes zum Ausdruck bringen, sein Votum bei der Beschlußfassung zu berücksichtigen, jedoch weder den Befürwortern noch den ablehnenden Stimmen zuzurechnen. Würde seine Stimme trotzdem bei der Mehrheitsberechnung mit der Wirkung einer Nein-Stimme mitgezählt, so würde dies den Erklärungswert seines Abstimmungsverhaltens verfälschen. Soll seine Stimmenthaltung dennoch entgegen der Regel die Bedeutung einer Nein-Stimme haben, so muß dies deshalb aus der Satzung so eindeutig ablesbar sein, daß das einzelne Vereinsmitglied über die Bewertung seines Abstimmungsverhaltens bei vernünftiger Würdigung des Satzungswortlauts nicht im Zweifel sein kann.<sup>42</sup>

### V. Kompetenzordnung

Ein Mangel der verbandsgerichtlichen Entscheidung ergibt sich ganz offensichtlich nicht daraus, daß „eine Satzungsregelung, mit der (die) Zuständigkeit zum Ausschluß von Vereinsmitgliedern auf den Vorstand übertragen wird, unwirksam (ist), wenn der Vorstand einer Kontrolle durch die Mitgliederversammlung weitgehend entzogen ist.“

Nach allgemeiner Auffassung begegnet es keinen Bedenken, wenn das Recht, ein (einfaches) Vereinsmitglied auszuschließen, durch die Satzung auf den Vorstand übertragen wird und nicht der Mitgliederversammlung zusteht.<sup>43</sup> Etwas anderes – nämlich die Zuständigkeit der Mitgliederversammlung – gilt dann, wenn es darum geht, ein Vorstandsmitglied aus dem Verein – und damit auch aus dem Vorstand – auszuschließen, weil sonst der Vorstand – neben der Vereinsmitgliedschaft – auch über seine eigene Zusammensetzung entscheiden dürfte, was aber allein der Mitgliederversammlung vorbehalten ist.<sup>44</sup> Soweit das *OLG Dresden*<sup>45</sup> entschieden hat, auch das Recht zum Ausschluß

einfacher Vereinsmitglieder dürfe nicht auf den Vorstand übertragen werden, wenn der Vorstand einer Kontrolle durch die Mitgliederversammlung weitgehend entzogen ist, ist die Berufung des Klägers auf dieses Urteil im vorliegenden Fall „gänzlich unbehelflich, weil die Entscheidung über den Ausschluß von Vereinsmitgliedern in der Satzung des Beklagten gerade nicht dem Vorstand übertragen ist, sondern dem Verbandsgericht, das von der Mitgliederversammlung gewählt wird und unabhängig und keinerlei Weisungen unterworfen ist“.

### VI. Arbeitsrecht/Sozialversicherungsrecht

#### 1. Abhängige oder selbständige Beschäftigung

Unsicherheit besteht immer wieder bei der Frage, ob eine abhängige Beschäftigung vorliegt oder bereits eine selbständige Tätigkeit.<sup>46</sup> Bei der Abgrenzung der abhängigen Beschäftigung von der selbständigen Tätigkeit ist von Ersterer auszugehen, wenn die Tätigkeit in einem Arbeitsverhältnis unter einer Weisungsgebundenheit verrichtet wird und eine Eingliederung in einen fremden Betrieb vorliegt – im vorliegenden Fall entschieden für einen *Pressesprecher* eines Vereins. Demgegenüber ist eine selbständige Tätigkeit durch das eigene Unternehmerrisiko, eine eigene Betriebsstätte, die Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft und die im Wesentlichen frei gestaltete Tätigkeit und Arbeitszeit gekennzeichnet.

Letztlich gelten für einige Vereine besondere (Ausnahme-)Regeln: Ein Fußballverein der ersten Bundesliga darf bspw. Verträge mit Lizenzspielern weiterhin befristen. Die Befristung ist wegen der Eigenart der geschuldeten Arbeitsleistung des Spielers als Profifußballspieler sachlich gerechtfertigt. Auch obliegt die Entscheidung darüber, ob der Spieler in Bundesligaspielen eingesetzt wird, dem freien Ermessen des Trainers.<sup>47</sup>

39 *BGH* 15.09.1969 – AnwZ (B) 6/69, BGHZ 52, 297, NJW 1970, 46.

40 *Stöber/Otto*, Rn. 794.

41 *Reichert/Wagner*, Rn. 1782.

42 *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 268; *BGH* 25.01.1982 – II ZR 164/81, BGHZ 83, 35, NJW 1982, 1585 *OLG Frankfurt* 06.07.2018 – 3 U 22/17, NZG 2018, 1074 (Satzungsänderung zur Aufnahme von Frauen als Vereinsmitglieder); Verweis auf *BGH* 12.01.1987 – II ZR 152/86, NJW 1987, 2430.

43 *BGH* 06.02.1984 – II ZR 119/83, BGHZ 90, 92, NJW 1984, 1884.

44 *BGH* a.a.O.; *OLG Düsseldorf* 19.01.1988 – 23 U 222/87, NJW-RR 1988.

45 *OLG Dresden* 31.05.2002 – 2 U 141/02, juris.

46 *LSG Berlin-Brandenburg* 14.09.2017 – L 1 KR 476/14, Rn. 16, juris. Spezialliteratur: *Ley*, Ehrenamtliches Engagement aus arbeitsrechtlicher Sicht, Diss. Passau 2018.

47 *LAG Rheinland-Pfalz* 17.02.2016 – 4 Sa 202/15, ZStV 2016, 99, m. Anm. *Morgenroth*; nachfolgend *BAG* 16.01.2018 – 7 AZR 312/16, juris; *Pfaffenberger*, npoR 2018, 250.

## 2. Begriff der Beschäftigung

Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer Beschäftigung ist § 7 Abs. 1 SGB IV. Hiernach ist Beschäftigung die nicht-selbstständige Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis. Anhaltspunkte für eine Beschäftigung sind eine Tätigkeit nach Weisungen und eine Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Weisungsgebers. Voraussetzung ist, daß der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber persönlich abhängig ist. Bei einer Beschäftigung in einem fremden Betrieb ist dies der Fall, wenn der Beschäftigte in den Betrieb eingegliedert ist und er dabei einem Zeit, Dauer, Ort und Art der Ausführung umfassenden Weisungsrecht des Arbeitgebers unterliegt. Diese Weisungsgebundenheit kann eingeschränkt und zur „funktionsgerecht dienenden Teilhabe am Arbeitsprozeß“ verfeinert sein. Demgegenüber ist eine selbstständige Tätigkeit vornehmlich durch das eigene Unternehmerrisiko, das Vorhandensein einer eigenen Betriebsstätte, die Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft und die im Wesentlichen frei gestaltete Tätigkeit und Arbeitszeit gekennzeichnet. Ob jemand abhängig beschäftigt oder selbstständig tätig ist, richtet sich ausgehend von den genannten Umständen nach dem Gesamtbild der Arbeitsleistung und hängt davon ab, welche Merkmale überwiegen.<sup>48</sup>

## 3. Pflichtverletzungen

Bei arbeitsvertraglichen Pflichtverletzungen, die zu einem Gesamtverhalten zusammengefaßt werden können, beginnt die Ausschlußfrist nach § 626 Abs. 2 Satz 2 BGB erst mit Kenntnis des letzten Vorfalls, der ein weiteres und letztes Glied in einer Kette der Ereignisse bildet, die in ihrer Gesamtheit zum Anlaß für eine Kündigung genommen werden.<sup>49</sup> Betreibt eine *Geschäftsführerin* eines Vereins auf intrigante Weise zielgerichtet die Abwahl des Vereinsvorsitzenden, kann dies die außerordentliche Kündigung ihres Arbeitsverhältnisses rechtfertigen.

## VII. Insolvenz

Insolvenzfähig sind der nichtrechtsfähige Vorverein, der nichtrechtsfähige Verein (§ 11 Abs. 1 Satz 2 InsO)<sup>50</sup> und der rechtsfähige Verein (§ 11 Abs. 1 Satz 1 InsO)<sup>51</sup>, auch wenn er sich bereits im Abwicklungsstadium befindet, solange das Restvermögen nicht unter den Anfallberechtigten verteilt und somit die Verfahrensfähigkeit (§ 4 Abs. 1 InsO, § 50 Abs. 1 ZPO) noch nicht erloschen ist. Einer Unterscheidung zwischen als Wirtschaftsunternehmen geführten Verein und dem Verein als solchem bedarf es nicht, da der ideelle Bereich im Insolvenzverfahren nicht vom Massebeschlag umfaßt wird. Die Insolvenzfähigkeit impliziert auch die Beteiligtenfähigkeit in einem Insolvenzverfahren. Teilweise wird dies aus § 11 Abs. 2 InsO oder aus §§ 4 InsO, 50 ZPO abgeleitet.<sup>52</sup>

## VIII. Öffentliches Recht

### 1. Vereinsverbot/Folgen/Vereinsvermögen

Gegenstand einer Einziehungsverfügung ist nicht das Vereinsvermögen, sondern eine Sache im Gewahrsam eines Dritten, welche der Förderung der verfassungsfeindlichen Bestrebungen des verbotenen Vereins dient. Insoweit ist es grundsätzlich irrelevant, ob der eingezogene Vermögenswert rechtlich im Eigentum des Antragstellers oder eines Dritten steht. Dies wäre im Übrigen auch nicht anders zu bewerten, wenn es sich um Vereinsvermögen handelte.<sup>53</sup> Der vom Vereinsgesetz (§ 3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, § 10 VereinsG) verwendete Begriff des Vereinsvermögens ist nicht im eigentumsrechtlichen, sondern im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Zum Vereinsvermögen gehören nach gefestigter Rechtsprechung alle Gegenstände, derer sich der Verein zur Erreichung seiner Zwecke bedient hat oder bedienen wollte und deren Einsatz im Wesentlichen von seinem Willen und dem Willen der Vereinsführung abhing.<sup>54</sup>

### 2. Eintragung in das Handelsregister?

Wird ein wirtschaftlicher Verein in das Vereinsregister eingetragen, ohne daß die Voraussetzungen dafür vorlagen, oder wird ein Idealverein eingetragen, ändert aber nachträglich entgegen seiner Satzung seine Tätigkeit, indem er hauptsächlich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, so ist der Verein gem. § 395 FamFG von Amts wegen zu löschen.<sup>55</sup>

Vielfach unbekannt ist die Tatsache, daß (neben der Eintragung des Vereins in das Vereinsregister) auch eine Eintragung in das Handelsregister erforderlich ist, wenn der Verein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält – jedenfalls ab einer gewissen Größenordnung und dann, wenn er einen in käufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, wenn also ein Handelsgewerbe vor-

48 BSG 14.03.2018 – B 12 KR 13/17 R, LSG Nordrhein-Westfalen 28.08.2018 – L 8 BA 98/18 B ER, juris.

49 BAG 01.06.2017 – 6 AZR 720/15, Rn. 47, 64, MDR 2017, 1190.

50 FK-InsO/Schmerbach § 11 Rn. 14. Die Insolvenzfähigkeit impliziert auch die Beteiligtenfähigkeit in einem Insolvenzverfahren. Teilweise wird dies aus § 11 Abs. 2 InsO oder aus §§ 4 InsO, 50 ZPO abgeleitet; Reichert/Dauernheim, Rn. 3870.

51 FK-InsO/Schmerbach § 11 Rn. 13. Spezialliteratur: *Commandeur/Römer*, Aktuelle Entwicklungen im Insolvenzrecht, NZG 2017, 776, NZG 2018, 97; *Hörning/Knauth*, Die Insolvenzantragspflicht von Stiftungen und Vereinen, NZI 2017, 785.

52 Haas/Leuschner, Münchner Hdb. GesR § 60 Rn. 4 m.w.N. Alle Zitate ohne weitergehende Begründung. Insoweit wird die in den bereits in den Vorauslagen vertretene Rechtsauffassung, Ableitung aus § 11 Abs. 2 InsO, weiter als überzeugend gehalten.

53 VG Köln 26.01.2018 – 20 L 4644/17, juris.

54 OVG Nordrhein-Westfalen 31.05.2006 – 5 A 4410/04, juris.

55 Wagner, Verein und Verband, 2018, Rn. 73; Knof in MüHb. GesR § 12 Rn. 10; OLG Frankfurt 08.03.2018 – 6 U 221/16, npoR 2018, 212 m. Anm. Krüger/Saberzadeh.

liegt. Dies wurde vom *OLG Köln* bestätigt, der den Fall eines Vereins zu beurteilen hatte, der ein Fitneßstudio mit 80 ehrenamtlichen Mitarbeitern betrieb.<sup>56</sup> Ist demnach die Frage geklärt, ob der Verein ein Handelsgewerbe betreibt, so ist der Verein auch in das Handelsregister einzutragen. Wann ein Handelsgewerbe vorliegt, beurteilt sich nach den Umständen des Einzelfalls.<sup>57</sup> Bedeutsam sind das Umsatzvolumen, die Anzahl der Beschäftigten und die Größe der Organisation.

### 3. Steuerrecht

Vereine, die die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllen, erhalten steuerliche Privilegien. Steuerbegünstigte Körperschaften sind von der Körperschaft-, Gewerbe-, Erbschaft- sowie Schenkungsteuer, Grund- und Grunderwerbsteuer überwiegend befreit. Der Umsatzsteuer unterliegen sie, soweit nicht eine generelle Befreiung greift, gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG mit dem ermäßigten Steuersatz von 7%. Sie genießen aber vollen Vorsteuerabzug; Spenden an steuerbegünstigte Vereine sind beim Geber unter gewissen Voraussetzungen abzugsfähig.<sup>58</sup>

Die Umsatzbesteuerung der Vereine und Verbände richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen. Sie sind mit jeder nachhaltigen Einnahmeerzielung Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG. Die Lieferungen und Leistungen sind nach Maßgabe der §§ 1, 3 ff. UStG umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig.<sup>59</sup> Werden im Rahmen unternehmerischer Tätigkeit Lieferungen oder Leistungen von anderen Unternehmern bezogen, kann aus deren Rechnungen der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Die Vorlage zur Umsatzbesteuerung von Vereinen liegt jetzt dem *EuGH* als Rs. C-488/18 vor; der *BFH* schrieb

hierzu:<sup>60</sup> „Die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung, wonach die Leistungen, die Sportvereine an ihre Mitglieder gegen Mitgliedsbeiträge erbringen, nicht in den Anwendungsbereich des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL fallen, steht nach der Überzeugung des erkennenden Senats im Widerspruch zum *EuGH*-Urteil *Kennemer Golf* vom 21.03.2002.“

Das *BVerfG* hat nun über den Verzicht auf Vergütungsersatzanspruch als freigiebige Zuwendung<sup>61</sup> zu entscheiden: Überläßt ein Dritter von ihm angestellte und entlohnte Arbeitnehmer einem Fußballverein in vollem Umfang zum Einsatz als Spieler, Trainer oder Betreuer und verzichtet er auf die Geltendmachung eines Vergütungsersatzanspruchs für die Überlassung, liegt in dem Verzicht eine freigiebige Zuwendung des Dritten an den Verein. Bei einer Schenkung von einer Gesamthandsgemeinschaft sind für die Schenkungsteuer die Gesamthänder als vermögensmäßig entreichert anzusehen.

56 *OLG Köln* 24.05.2016 – 2 Wx 78/16, juris.

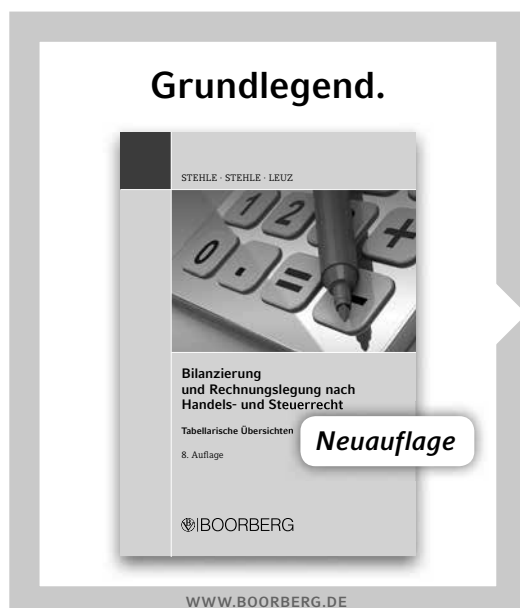
57 Zum Gewerbebegriff s. *VG Ansbach* 12.06.2018 – AN 4 K 18.00812 u.a., Tz. 35 f., juris und *BVerwG* 03.07.1998 – 1 B 114/97 (Scientology), juris.

58 *Stöber/Otto*, Rn. 82, 1598 ff. Anhängig *BFH* 20.09.2018 – V R 4/18, juris (vorgehend *FG Hamburg* 15.11.2017 – 1 K 2/16, juris).

59 *Alvermann in Wagner*, Verein und Verband, 2018, Rn. 730.

60 *BFH* 21.06.2018 – V R 20/17, BStBl. II 2018, 558; *EuGH* C-488/18.

61 *BVerfG* 05.11.2018 – 1 BvR 1599/18 (vorhergehend *BFH* II ZR 46/15, BFHE 259, 370).



## Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

in tabellarischen Übersichten

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater

2018, 8., überarbeitete und erweiterte Auflage, 152 Seiten, € 40,- ISBN 978-3-415-06168-2

Die Broschüre bietet die einzige Gesamtübersicht der einzelnen Anforderungen an Kapitalgesellschaften hinsichtlich Bilanzierung und Rechnungslegung in fünf vergleichenden Tabellen.

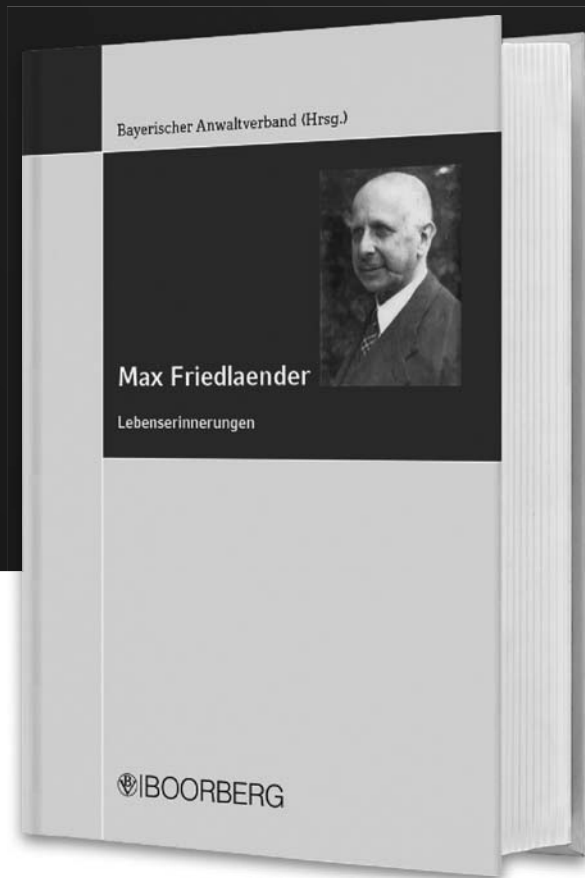
Die 8. Auflage erforderte eine detaillierte Überarbeitung des Buchs. Besonders zu erwähnen sind das Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz, das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz, die sich stetig verändernden IFRS sowie die Aktienrechtsnovelle 2016. Auch auf die vielen steuerlichen Änderungen, z.B. durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016, ist hinzuweisen.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564  
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0118

## □ Eindrucksvolle Biografie eines Rechtsanwalts.



### Max Friedlaender

#### Lebenserinnerungen

hrsg. vom Bayerischen Anwaltverband,  
bearbeitet und kommentiert von

Dr. Tillmann Krach und Dr. Reinhard Weber

2018, 454 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-06367-9

Max Friedlaender (1873–1956) gehörte vor der »Machtergreifung« zu den bekanntesten Rechtsanwältinnen im Deutschen Reich. Vor allem in Fachkreisen hatte er sich durch seine Vorträge und zahlreichen Publikationen – schwerpunktmäßig im Anwaltsrecht – einen hervorragenden Ruf erworben. Manche seiner Überlegungen sind auch heute noch **irritierend aktuell**.

In seinen Lebenserinnerungen zieht er Bilanz, berichtet von seiner Familie und ihrem Verhältnis zum Judentum, schildert die (noch im 19. Jahrhundert absolvierte) schulische sowie juristische Ausbildung und beschreibt schließlich die erfolgreiche Karriere als Anwalt in München und als überregional bekannter Experte für anwaltliches Landesrecht. Sie dauerte mehr als 30 Jahre und endete erst 1933 mit dem Beginn der staatlich sanktionierten Diskriminierung und gesellschaftlichen Ächtung, deren Ursachen und Triebfedern er **klarsichtig analysiert**. Was folgte, waren die Flucht aus Deutschland in letzter

Sekunde und ein Leben – ohne den geliebten Beruf – im englischen Exil. In seine Heimat ist Friedlaender nie zurückgekehrt.

Zahlreiche Anmerkungen und ein umfangreicher biografischer Anhang, verfasst von dem Rechtsanwalt Tillmann Krach und dem Historiker Reinhard Weber, ermöglichen es dem heutigen Leser, das Erzählte einzuordnen. Ein Buch, das sich nicht nur an Juristen richtet, sondern an alle, die eine in vielerlei Hinsicht **hoch spannende Phase deutscher Geschichte** hautnah (mit-)erleben wollen.

»Es gibt viele Gründe, sich heute ... mit den Memoiren Max Friedlaenders zu befassen. Mit ihm erleben wir die ausgehende Kaiserzeit, die Novemberrevolution und die guten sowie schlechten Zeiten der Weimarer Republik; wir lesen von den schrecklichen Tagen des Novemberpogroms, der überstürzten, aber glücklichen Flucht in die Schweiz, dem Wiederbeginn eines bescheidenen Lebens in relativer Zufriedenheit im englischen Exil ...«

*Dr. Tillmann Krach – Max Friedlaender und die deutsche Anwaltschaft*

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564

TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE WWW.BOORBERG.DE

# Steuerliche Haftung des Erwerbers bei Asset Deals

RA/StB/FAStR Dr. Tobias Schwan, Flick Gocke Schaumburg, Bonn<sup>1</sup>

## I. Einleitung

Die steuerliche Begleitung eines Unternehmenskaufs in der Form des Asset Deals, also dem Erwerb des Unternehmens durch Erwerb der einzelnen Wirtschaftsgüter, gilt gemeinhin als steuerlich weniger anspruchsvoll. Denn während die steuerliche Abgrenzung von etwaigen Steuernachzahlungen für die Vergangenheit im Falle des Erwerbs von Unternehmensbeteiligungen oft eine ggf. umfangreiche kaufvertragliche Regelung bedingt, bleiben die Steuerschulden beim Erwerb von Wirtschaftsgütern beim Verkäufer zurück. Bestehen damit zwar im Ausgangspunkt keine rein steuerlich getriebenen Kooperationspflichten für die Vertragsparteien, läßt diese Betrachtung außer Acht, daß das Steuerrecht mit § 75 AO eine Haftungsnorm enthält, die mit erheblichen Folgen für den Erwerber verbunden sein kann. Aus Erwerbersicht ist daher im Einzelfall zu prüfen, ob und wie etwaige Haftungsrisiken abgesichert werden können.

Im Rahmen dieses Aufsatzes soll die Haftung des Erwerbers nach § 75 AO einer näheren Betrachtung unterzogen und anhand eines praktischen Beispiels mögliche Fallstricke dargestellt werden. Im Anschluß sollen verschiedene Lösungsansätze durch vertragliche Gestaltung skizziert und bewertet werden.

## II. Die Erwerberhaftung nach § 75 AO

### Beispielfall:

*Die A-GmbH betreibt einen Baustoffhandel und vermietet unabhängig hiervon ein größeres Bürogebäude an fremde Dritte. Ende 2016 veräußert die A-GmbH das vermietete Grundstück an den B für EUR 10 Mio., der die Vermietung fortführt. Den Betriebsübergang meldet B im Februar 2017 auf Nachfrage bei der zuständigen Gemeinde an. Parallel dazu meldet die A-GmbH im gleichen Jahr Insolvenz an. Ende 2017 fordert das Finanzamt von der A-GmbH nach Abschluß der Betriebsprüfung Lohnsteuer für die Jahre 2014 bis 2016 nach. Bei der A-GmbH ist insoweit jedoch nichts mehr zu holen. Auch die im Jahr 2017 fällige Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn aus dem Grundstücksverkauf kann die A-GmbH nicht mehr bezahlen. Im Jahr 2019 schickt das Finanzamt dem B einen Haftungsbescheid über die ausstehende Körperschaftsteuer und Lohnsteuer der A-GmbH. Kurze Zeit später erhält B zudem einen Haftungsbescheid der Gemeinde über die Gewerbesteuer des Jahres 2016 der A-GmbH.*

### 1. Steuerliche Grundsätze des Asset Deals

Die Übertragung eines Wirtschaftsguts an einen anderen Steuerpflichtigen führt steuerlich regelmäßig zu einer Zäsur. Die sich bei den Vertragsparteien hieraus ergebenden steuerlichen Folgen (Versteuerung des Veräußerungsgewinns durch den Verkäufer, Aktivierung des Wirtschaftsguts beim bilanzierenden Erwerber) korrespondieren zwar miteinander, sind jedoch verfahrensrechtlich nicht miteinander verknüpft und bedürfen im Grundsatz keiner weiteren vertraglichen Regelung.

Auch im Falle des Erwerbs eines ganzen Unternehmens bleibt das Steuerschuldverhältnis zwischen Finanzamt und dem Rechtsträger als Steuerpflichtigem hiervon unberührt, wenn der Unternehmenskauf als sog. Asset Deal abgewickelt wird. In diesem Fall überträgt der Verkäufer das Eigentum an allen Wirtschaftsgütern des Unternehmens einzeln auf den Käufer und überträgt alle zum Unternehmen gehörenden Verträge auf den Käufer. Die von dem Unternehmen bis zur Übertragung verursachten Steuerschulden bleiben jedoch beim bisherigen Rechtsträger zurück, da das Gesetz eine Übertragung einzelner Steuerschulden auf einen anderen Steuerpflichtigen nicht vorsieht. Der Verkäufer bleibt damit weiterhin Steuerschuldner der Einkommen- oder Körperschaftsteuer sowie der Umsatzsteuer.

Beim Erwerb von Unternehmen spielt der Asset Deal regelmäßig im Vergleich zum Share Deal eine geringere Rolle, da die Übertragung aller zum Unternehmen gehörenden Wirtschaftsgüter insbesondere im Fall von laufenden Vertragsbeziehungen oft Schwierigkeiten bereitet und aufgrund des Bestimmtheitsgebots stets mit dem Risiko verbunden ist, daß nicht alle Wirtschaftsgüter wirksam übertragen wurden. Der Asset Deal empfiehlt sich daher insbesondere im Falle des Erwerbs aus der Insolvenz, um die Fortführung des Unternehmens ohne potenzielle Haftungsrisiken zu ermöglichen sowie bei Immobilientransaktionen und bei Forderungabtretungen, da hier die Anzahl der zu übertragenden Wirtschaftsgüter überschaubar ist und die Übertragung regelmäßig nicht der Zustimmung der Vertragspartner des Zielunternehmens bedarf.

<sup>1</sup> Der Autor ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater bei Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB, Bonn.



## 2. Überblick zur Haftung nach § 75 AO

Steuerlich ist jedoch aus Sicht des Erwerbers bei jedem Kauf § 75 AO in den Blick zu nehmen.

Nach § 75 Abs. 1 Satz 1 AO haftet der Erwerber eines Betriebs oder Teilbetriebs für betrieblich veranlaßte Steuern sowie für Abzugsteuern, „vorausgesetzt, daß die Steuern seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahrs entstanden sind und bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet werden.“

### a) Hintergrund

Die Norm dient der Absicherung des Steueranspruchs des Finanzamts, wenn es zu einer Trennung von Haftungsmasse und Steuerschuldner kommt.<sup>2</sup> So soll vermieden werden, daß dem Finanzamt der Zugriff auf u. U. wertvolle Teile des Unternehmens entzogen wird. Die gesetzlich angeordnete Mithaft des Erwerbers für Steuern des Verkäufers und die damit einhergehende Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips wird allgemein als verfassungsgemäß angesehen, da der Gegenstand der Haftung mit sog. unternehmensbezogenen Steuern stark eingegrenzt ist und die Haftung des Erwerbers nach § 75 Abs. 1 Satz 2 AO auf das übernommene Vermögen beschränkt ist.<sup>3</sup>

### b) Die wesentlichen sachlichen Haftungsvoraussetzungen

Die Norm setzt nach herrschender Meinung die Übernahme eines bestehenden bzw. aktiven Betriebs oder Teilbetriebs voraus. Der Begriff des Teilbetriebs wird insoweit mit dem ertragsteuerlichen Begriff gleichgesetzt.<sup>4</sup> Maßgeblich sind hierbei die Verhältnisse beim Verkäufer.<sup>5</sup>

Hierin zeigt sich bereits das erste Risiko aus Erwerbersicht. Denn ein Teilbetrieb hat aus steuerlicher Sicht keine bestimmten formalen Anforderungen, wie gesonderte betriebliche Strukturen oder beispielsweise eine eigenständige Buchführung. Ein Erwerber kann daher u. U. nur schwer erkennen, ob der von ihm erworbene Betriebsteil die Voraussetzungen eines Teilbetriebs erfüllt.

**Empfehlung:** Hier empfiehlt sich regelmäßig die Durchführung einer steuerlichen Due Diligence, um das diesbezügliche Risiko einordnen zu können.

Nach herrschender Meinung fehlt es dagegen an einem Übergang eines Betriebs oder Teilbetriebs, wenn es sich um keinen aktiven Betrieb mehr handelt.<sup>6</sup> Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein Betrieb oder Betriebsteil erst im Anschluß an eine mehrere Monate zuvor erfolgte Betriebseinstellung erworben wird. Eine weitere wichtige Ausnahme enthält § 75 Abs. 2 AO, wonach die Haftung auch im Falle des Erwerbs aus der Insolvenz entfällt.

Bei den von der Haftung erfaßten Steuern muß es sich um betrieblich veranlaßte Steuern handeln. Hierzu zählen insbesondere die Gewerbesteuer und die Umsatzsteuer, nicht dagegen Personensteuern wie die Körperschaftsteuer oder die Einkommensteuer oder steuerliche Neben-

leistungen wie Steuerzinsen nach § 233a AO.<sup>7</sup> Bei den Abzugsteuern, also Steuern, bei denen das Unternehmen nicht selbst Steuerschuldner ist, sondern lediglich zum Einbehalt verpflichtet wird, sind insbesondere die Kapitalertragsteuer und die Lohnsteuer hervorzuheben.

### Rechtliche Würdigung des Beispielsfalls

*Eine Haftung des B für die Steuerschulden der A-GmbH kommt hier nach § 75 AO in Betracht.*

*Die Einordnung von Vermietungsobjekten als Unternehmen bzw. Teilbetriebe i. S. d. § 75 AO ist umstritten. Für die Erfassung führt die herrschende Meinung die vom Gesetzgeber gewollte Parallele zum Begriff des Unternehmens gemäß § 2 UStG an.<sup>8</sup> In der Literatur wird dagegen kritisiert, daß dies regelmäßig nicht der Verkehrsauffassung entspreche.<sup>9</sup> Der herrschenden Meinung folgend dürfte das vermietete Gebäude als Teilbetrieb „Vermietung“ einzuordnen sein, da sich die Vermietungstätigkeit innerhalb des Gesamtbetriebs hinreichend abgrenzen läßt.<sup>10</sup> Diesen hat B auch erworben.*

*Bei der Gewerbesteuer und der Lohnsteuer handelt es sich zudem um betrieblich veranlaßte Steuern der A-GmbH. Die Körperschaftsteuer ist dagegen eine Personalsteuer, die nicht vom Anwendungsbereich des § 75 AO erfaßt ist. Insoweit kommt eine Inanspruchnahme des B nicht in Betracht.*

*Nach herrschender Meinung ist die Haftung im Fall des Erwerbs eines Betriebsteils auf die Steuern beschränkt, die durch die-*

2 Vgl. BFH 06.10.1977 – V R 50/74, BStBl. II 1978, 241 Rn. 15 zur Vorgängervorschrift des § 116 Abs. 1 AO sowie Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO 153. Lfg. 08.2018, § 75 AO Rn. 1; Nacke, Haftung für Steuerschulden, 4. Aufl. 2017, Rn. 3.3.

3 Vgl. Nacke, Haftung für Steuerschulden, 4. Aufl. 2017, Rn. 3.6.

4 Vgl. BFH 19.11.1985, BFH/NV 1987, 275; Intemann in Koenig, AO 3. Aufl. 2014, § 75 Rn. 9; Jatzke, in Gosch, AO/FGO 141. Lfg. 09/2018, § 75 AO Rn. 10.

5 BFH 19.02.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415 Rn. 9; a.A. Halaczinsky, Die Haftung im Steuerrecht, 3. Aufl. 2013, Rn. 298, wonach hier stärker auf die Sicht des Erwerbers abzustellen sei.

6 BFH 19.01.1988 – VII R 74/85, BFH/NV 1988, 479 Rn. 17; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO 153. Lfg. 08.2018, § 75 AO Rn. 10.

7 Vgl. BFH 05.10.2004 – VII R 76/03, BStBl. II 2006, 3, Rn. 15; OVG Rheinland-Pfalz 26.02.2008 – 6 A 11154/07, Rn. 36, juris.

8 Vgl. BFH 07.03.1996 – VII B 242/95, BFH/NV 1996, 726 (727); BFH 11.05.1993 – VII R 86/92, BStBl. II 1993, 700, Rn. 8; FG Köln 05.08.2014 – 11 K 654/09, EFG 2014, 2106; Jatzke in Gosch, AO/FGO 141. Lfg. 09/2018, § 75 AO Rn. 9; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO 153. Lfg. 08.2018, § 75 AO Rn. 6; Nacke, Haftung für Steuerschulden 4. Aufl. 2017, Rn. 3.10.

9 Brune, DStZ 1992, 135 (137); Halaczinsky, Die Haftung im Steuerrecht, 3. Aufl. 2013, Rn. 296; Klein, DStR 2005, 1753 (1754).

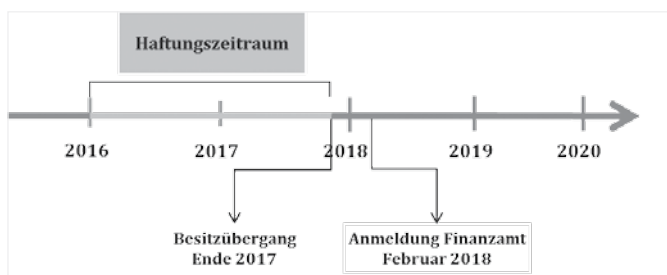
10 Vgl. Rüsken in Klein, AO 14. Aufl. 2018, § 75 Rn. 11. § 75 AO erfordert im Gegensatz zu § 1 UStG wörtlich einen „in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betrieb“. Hieraus wird teilweise geschlossen, daß der Begriff des Teilbetriebs in § 75 AO im Einzelfall enger sein kann als der Begriff des Teilbetriebs gemäß § 1 UStG, der eine solche organisatorische Eigenständigkeit nicht fordert, vgl. Specker in BeckOK AO (Stand: 10/2018), § 75 AO Rn. 30. Hier dürfte dies – jedenfalls aus Sicht der Finanzverwaltung – irrelevant sein, da die A-GmbH nur ein Vermietungsobjekt hatte und diese Tätigkeit damit auch organisatorisch vom übrigen Betrieb wohl getrennt geführt wurde.

sen Betriebsteil verursacht wurden.<sup>11</sup> Wie eine Abgrenzung im Einzelfall, insbesondere bei Abzugsteuern erfolgen soll, ist derzeit noch ungeklärt. Unterlagen die laufenden Einkünfte der A-GmbH aus der Vermietung des Bürogebäudes beispielsweise der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, so sollte eine Inanspruchnahme des B für die Gewerbesteuerschulden der A-GmbH insoweit ausscheiden.

**c) Der Haftungszeitraum und die Jahresfrist**

Zeitlich ist bei § 75 AO der Haftungszeitraum einerseits und die nachlaufende Ein-Jahresfrist andererseits zu unterscheiden. Der Haftungszeitraum betrifft die materielle Frage, welche Steuern von § 75 AO erfaßt sind; die nachlaufende Ein-Jahresfrist beschränkt die Haftung verfahrensrechtlich auf diejenigen Steuern des Haftungszeitraums, die bis zum Ablauf der Ein-Jahresfrist durch Bekanntgabe des Steuerbescheids bzw. durch Steueranmeldung erstmals festgesetzt wurden.

Materiell sind von der Haftung zunächst sämtliche Steuerschulden der relevanten Haftungssteuern betroffen, die im Zeitraum zwischen dem Beginn des vorangegangenen Jahres und dem Übergang der betrieblichen Einheit entstanden sind.



Bei einem Erwerb am 15.12.2017 beginnt der Haftungszeitraum am 01.01.2016 und umfaßt damit fast zwei Jahre. Bei zeitraumbezogenen Steuern wie der Gewerbesteuer ist fraglich, ob es insoweit ausreicht, daß bereits der zugrundeliegende Geschäftsvorfall vor Übergang des Besitzübergangs erfolgte, oder ob es zur Entstehung der jeweiligen Steuer durch Ablauf des betreffenden Zeitraums kommen muß. Letzteres hätte jedoch den Effekt, daß der Erwerber gewerbesteuerlich regelmäßig nur für den vorletzten Erhebungszeitraum sowie für Vorauszahlungen in Anspruch genommen werden könnte. Nach herrschender Meinung entspricht dies nicht dem Sinn und Zweck des Gesetzes, das ausdrücklich lediglich den Beginn des Haftungszeitraums regelt.<sup>12</sup> Ein Erwerber muß also damit rechnen, für die betrieblichen Steuern zu haften, die bis zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums durch Geschäftsvorfälle des erworbenen Betriebsteils verursacht wurden.

Verfahrensrechtlich wird die Haftung des Erwerbers auf diejenigen Steuern beschränkt, die gegenüber dem Verkäufer innerhalb eines Jahres nach Anmeldung des Erwerbs festgesetzt wurden.



**Rechtliche Würdigung des Beispielsfalls (Fortsetzung)**

B erwarb das Grundstück Ende des Jahres 2016. Der Haftungszeitraum umfaßt damit die Jahre 2015 und 2016 bis zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf B.

Hierbei ist hervorzuheben, daß auch die Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn der A-GmbH aus dem Verkauf des Grundstücks als letzter Geschäftsvorfall in der logischen Sekunde vor Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an B noch verwirklicht wurde. B haftet damit auch für die Gewerbesteuer der A-GmbH, die aus deren Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Grundstücks resultiert. Gerade dies kann für Erwerber im Einzelfall ein erhebliches Haftungsrisiko bedeuten.

B haftet auch für die Steuern, die erst Ende 2017 gegenüber der A-GmbH festgesetzt wurden. Denn die Anmeldung des Betriebsübergangs erfolgte erst im Februar 2017 und damit weniger als ein Jahr vor Bekanntgabe der zugrunde liegenden Steuerbescheide. Hätte B den Betriebsübergang bereits unmittelbar nach dem Erwerb noch im Jahr 2016 angemeldet, würde eine Haftung insoweit ausscheiden.

**Empfehlung:** Durch die zeitnahe Anmeldung des Betriebsübergangs hat es der Erwerber selbst in der Hand, den Lauf der Ein-Jahresfrist möglichst frühzeitig in Gang zu setzen.

**3. Möglichkeiten der vertraglichen Gestaltung**

Aus Sicht des Erwerbers sind vor diesem Hintergrund die Möglichkeiten in den Blick zu nehmen, um eine mögliche Inanspruchnahme für Steuern des Verkäufers zu verhindern.

**a) Freistellungspflicht des Verkäufers**

Regelmäßig ist in Kaufverträgen eine Freistellungspflicht des Verkäufers vorzufinden, wenn das Risiko einer Haftung nach § 75 AO durch die Parteien erkannt wurde. Je nach

<sup>11</sup> Vgl. BFH 12.12.1996 – VII R 53/96, BFH/NV 1997, 386 Rn. 19; *Intemann* in Koenig, AO 3. Aufl. 2014, § 75 Rn. 44; *Loose* in Tipke/Kruse, AO/FGO 153. Lfg. 08.2018, § 75 AO Rn. 63.

<sup>12</sup> Vgl. BFH v. 06.10.1977 – V R 50/74, BStBl. II 1978, 241, Rn. 17, zustimmend: *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO 153. Lfg. 08.2018, § 75 AO Rn. 54; *Nacke*, Haftung für Steuerschulden, 4. Aufl. 2017, Rn. 3.49; *Specker*, in: Pfirmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO (Stand: 10/2018), § 75 Rn. 115.

Umfang des Vertrags wird diese von entsprechenden wechselseitigen Mitwirkungspflichten bei der Abwehr der Inanspruchnahme gegenüber dem Finanzamt flankiert.

Eine solche Freistellungspflicht ist jedoch nur auf den ersten Blick hinreichend geeignet, um das Risiko des Erwerbers abzusichern. Bei genauerer Betrachtung ist dies jedoch meist nur dann der Fall, wenn diese Verpflichtung durch weitere Regelungen ausreichend flankiert ist.

So ist darauf zu achten, ob die Freistellungsverpflichtung nicht mit den übrigen Ansprüchen des Erwerbers auf einen Prozentsatz des Kaufpreises gedeckelt ist (sog. Kaufpreis-Cap). Gerade im Falle einer Haftung für die Steuern auf den Veräußerungsgewinn des Erwerbers kann eine solche Begrenzung schnell ausgeschöpft werden.

Zudem ist ein Verkäufer oft bemüht, seine Haftung aus einem Vertrag zeitlich zu begrenzen. Eine solche Haftungsbeschränkung – beispielsweise auf einen Zeitraum von drei Jahren nach wirtschaftlichem Übergang – kann für eine Haftung des Erwerbers nach § 75 AO jedoch fatal sein, da der zugrunde liegende Steuerbescheid zwar innerhalb der o.g. Ein-Jahresfrist bekanntgegeben werden muß, die hier gemeinte Bekanntgabe erfolgt aber noch gegenüber dem Verkäufer. Der Erwerber wird durch das Finanzamt dagegen durch Erlaß eines eigenständigen Haftungsbescheids gemäß § 191 AO in Anspruch genommen. Die Festsetzungsfrist für einen solchen Haftungsbescheid beträgt gemäß § 191 Abs. 3 Satz 2 AO vier Jahre.

Zuletzt ist die Werthaltigkeit des Freistellungsanspruchs zu hinterfragen. Richtet sich der Freistellungsanspruch ausschließlich gegen den Verkäufer der betrieblichen Einheit, ist zu beachten, daß eine Inanspruchnahme durch das Finanzamt nach § 75 AO regelmäßig nur dann in Betracht kommt, wenn der Verkäufer als primärer Steuerschuldner zahlungsunfähig ist.<sup>13</sup> Vor diesem Hintergrund ist jedoch auch ein Freistellungsanspruch regelmäßig wertlos, wenn er nicht durch weitere Sicherheiten wie beispielsweise Garantierklärungen Dritter abgesichert ist.

#### b) Kaufpreiseinbehalt

Die Absicherung des Freistellungsanspruchs durch einen Kaufpreiseinbehalt bietet dem Erwerber dagegen ein hohes Maß an Sicherheit, wenn dieser ausreichend bemessen ist.

Ein solcher Einbehalt läßt sich in der Praxis aber nur selten durchsetzen, da ein Verkäufer regelmäßig nicht bereit sein wird, für längere Zeit auf die Zahlung von erheblichen Teilen des Kaufpreises zu warten. Zudem muß ein solcher Einbehalt üblicherweise nach Ablauf einer eher kurz bemessenen Frist an den Verkäufer ausgekehrt werden. Wie oben dargelegt, kann ein Haftungsbescheid jedoch noch mehr als vier Jahre nach Abschluß der Transaktion ergehen.

#### c) Kombination von Kaufpreiseinbehalt und Unbedenklichkeitsbescheinigung

Eine für beide Seiten tragfähige Lösung kann hier die Nutzung der sog. Unbedenklichkeitsbescheinigung sein. Nach

Ziff. 6 Abs. 2 AEAO zu § 75 hat der Erwerber, bei dem eine Haftung nach § 75 AO dem Grunde nach in Betracht kommt, aufgrund seiner gesamtschuldnerischen Haftung<sup>14</sup> für die betrieblichen Schulden des Verkäufers einen Anspruch auf Mitteilung der steuerlichen Außenstände des Verkäufers, für die er ggf. in Mithaft genommen werden kann.<sup>15</sup>

Zur Absicherung des Erwerbers vereinbaren die Parteien einen Kaufpreiseinbehalt, dessen Höhe idealerweise auf Grundlage einer steuerlichen Due Diligence ermittelt wurde. Zur Freigabe des Einbehalts vereinbaren die Parteien, daß der Käufer unmittelbar nach dem Erwerb den Übergang des Betriebs anmeldet. Kurz nach Ablauf der Ein-Jahresfrist kann er so bei den zuständigen Finanzämtern eine Auskunft erhalten, ob noch offene Steuerschulden des Verkäufers bestehen. Nach Erhalt der Bestätigung durch das Finanzamt ist der Kaufpreiseinbehalt freizugeben und der einbehaltene Betrag, soweit erforderlich, auf Rechnung des Verkäufers an das Finanzamt zu zahlen und im Übrigen an den Verkäufer auszukehren.<sup>16</sup>

Der Erwerber ist auf diese Weise hinreichend vor einer Inanspruchnahme gemäß § 75 AO geschützt, andererseits dürfte ein Kaufpreiseinbehalt für die Dauer von etwas mehr als einem Jahr auch für den Verkäufer regelmäßig akzeptabel sein.<sup>17</sup>

13 Auch wenn Steuerschuldner und Haftungsschuldner nach § 44 AO für die Haftungssteuern gesamtschuldnerisch haften, ist nach § 219 Satz 1 AO eine Zahlungsaufforderung auf Grundlage eines Haftungsbescheids nur dann zulässig, wenn das Finanzamt sich erfolglos um die Eintreibung der Steuerschulden beim eigentlichen Steuerschuldner bemüht hat oder dies offensichtlich aussichtslos ist.

14 Vgl. § 44 AO.

15 Vgl. zum Anspruch des Haftungsschuldners BFH 13.09.1972 – I R 189/70, BStBl. II 1973, 119. Die rechtliche Relevanz der Auskunft durch die Finanzbehörde ist zwar nicht selbstständig gesetzlich normiert. Auf Grundlage des Prinzips der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung ist das Finanzamt jedoch verpflichtet, zutreffende Angaben zu machen. Eine unrichtige Auskunft dürfte insoweit eine Inanspruchnahme des Haftungsschuldners aus Vertrauens Gesichtspunkten ausschließen bzw. entsprechende Amtshaftungsansprüche auslösen. Für eine Lösung auf Ebene des Auswahlermessens *Nacke*, Haftung für Steuerschulden 4. Aufl. 2017, Rn. 3.55.

16 Ist eine Haftung des Erwerbers nach § 75 AO nicht eindeutig, empfiehlt es sich, eine Zustimmung des Verkäufers zur Weitergabe der Informationen durch das Finanzamt zu vereinbaren.

17 Vgl. zu weiteren Überlegungen, um das Risiko des Erwerbers zu reduzieren, *Leibner/Pump*, DStR 2002, 1689, 1691 ff.

### III. Zusammenfassung

Die Haftung nach § 75 AO kann für Erwerber erhebliche Konsequenzen auch noch Jahre nach Durchführung der Transaktion haben. So kann die Mithaft für die Gewerbesteuer auf einen Veräußerungsgewinn des Verkäufers den Haftungsumfang erheblich ausweiten. Zugleich verlassen sich Erwerber oft zu Unrecht auf die Ein-Jahresfrist des § 75 Abs. 1 Satz 1 AO und verkennen dabei die verfahrensrechtliche Selbstständigkeit der Haftungsbescheide und die

damit einhergehende vierjährige Festsetzungsfrist etwaiger Haftungsbescheide. Zuletzt ist die oftmals verwendete Absicherung dieses Risikos durch isolierte Vereinbarung einer Freistellungspflicht des Verkäufers regelmäßig nicht geeignet, den Käufer vor einer Inanspruchnahme zu schützen, falls diese tatsächlich zum Zuge kommt. Hier kann vor allem das Instrument der steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung helfen, eine für beide Seiten akzeptable Absicherung des Erwerbers herbeizuführen.

## Rechtssichere Arbeitszeugnisse.



WWW.BOORBERG.DE

Weuster · Scheer

### Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Rationelle Erstellung, Analyse, Rechtsfragen

2015, 13. Auflage, 454 Seiten, € 22,50

ISBN 978-3-415-05411-0

Das Standardwerk stellt ein ausgereiftes System von über 3000 Textbausteinen bereit. Damit lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständlich-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Eine detaillierte Einführung zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen zeigt, worauf es in der Praxis ankommt.

Weuster · Scheer

### Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Deutsch – Englisch

Rationelle Erstellung, Analyse, Rechtsfragen

2015, 3. Auflage, 216 Seiten, € 26,40

ISBN 978-3-415-05412-7

Bei der deutsch-englischen Ausgabe gehen die Autoren auch auf die Besonderheiten ein, die sich bei der internationalen Nutzung von Zeugnissen ergeben. Auf je einer Doppelseite finden sich links jeweils die deutschen und rechts die englischen Textbausteine. Sie helfen nicht nur bei Bewerbungen in englischsprachigen bzw. westlichen Ländern, sondern sind weltweit einsetzbar.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ1118



## Vereinspraxis optimal gestalten.

WWW.BOORBERG.DE

### Verein und Verband Praktikerhandbuch

von Jürgen Wagner LL.M., Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Handels- und Gesellschafts-  
recht, Konstanz/Zürich/Vaduz

2018, 724 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-06224-5



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415062245](http://www.boorberg.de/9783415062245)

Wie kein anderes berücksichtigt das Werk die Gestaltungsanforderungen der Vereinspraxis, wobei ein Schwerpunkt auf zivilrechtlichen Fragestellungen und Problemen liegt. Die steuerlichen Konsequenzen sind präzise und praxisnah aufbereitet.

**Zahlreiche praktische Beispiele und Lösungen,** Tipps und Empfehlungen machen die Thematik transparent. Trotzdem erfüllt das Werk wissenschaftliche Anforderungen. Die Themen sind knapp und auch für Nichtjuristen nachvollziehbar aufbereitet.

Das Praktikerhandbuch umfasst z.B. die Gebiete

- Vereinsschiedsgerichte,
- Sportverbände,
- Vereinskonzernrecht,
- Corporate Compliance und
- Organisationsrecht.

Zentral ist immer wieder die Frage, ob sich die Vereinspraxis der Rechtslage oder diese sich der gelebten Praxis anzupassen hat. Viele Theorien haben mit der gelebten Praxis nichts zu tun. Diesem Zwiespalt unterliegt die Diskussion zwischen Wissenschaft und Rechtsprechung. Das Werk vollzieht diese Diskussion nach und bereitet sie problem- und vor allem lösungsorientiert auf.

 BOORBERG

## Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Grundstücke<sup>1</sup>

RA/FfStR Dr. Matthias Söffing, S&P Söffing & Partner Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf<sup>2</sup>

### A. Einleitung

Bei dem Thema Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Grundstücke denkt man in erster Linie an den gewerblichen Grundstückshandel. Eine Immobilie kann aber noch in anderer Art und Weise in die Gewerblichkeit hineingezogen werden. Es ist in diesem Zusammenhang an die gewerbliche Infizierung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG), die gewerbliche Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), die Betriebsaufspaltung und seit der Entscheidung des BFH vom 28.09.2018 auch an die gewerbliche Verklammerung zu denken. Der vorliegende Beitrag möchte sich zum einen mit dieser Verklammerungsrechtsprechung und zum anderen mit einigen in den letzten Jahren zu dem Rechtsinstitut des „Gewerblichen Grundstückshandels“ ergangenen Entscheidungen des BFH beschäftigen.

Die mancherorts – insbesondere im Hinblick auf den gewerblichen Grundstückshandel – getätigten Äußerungen, daß der gewerbliche Grundstückshandel nicht so schlimm sei, denn dadurch daß die tarifliche Einkommensteuer sich, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt, ermäßigt (§ 35 EStG), wird ihm die Schärfe und Spitze genommen. Darüber hinaus könne ein Zählobjekt i.S. des gewerblichen Grundstückshandels nur dann entstehen, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre liegen. Diese Haltefrist ist deckungsgleich mit der Haltefrist nach § 23 EStG.

Dieser Ansicht muß energisch entgegengetreten werden. Ein gewerblicher Grundstückshandel bedingt, daß die Grundstücke dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind. Denn insoweit geht es ja gerade um die Ware, mit der der Steuerpflichtige Handel betreibt. Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens richtet sich die Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG mit der Folge, daß keine Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 EStG in Anspruch genommen werden kann.<sup>3</sup> Dieser Umstand kann erhebliche Auswirkungen bei einem von der Betriebsprüfung rückwirkend zum Grundstückshändler gemachten Steuerpflichtigen haben. Denn der Steuerpflichtige wird regelmäßig davon ausgegangen sein, daß seine Immobilien sich im Privatvermögen befanden. Vor diesem Hintergrund hat er auch Absetzungen für Abnutzungen vorgenommen. Wird sodann von der Be-

triebsprüfung eine Umqualifizierung vorgenommen, hat dies zur Folge, daß die Absetzungen für Abnutzung rückwirkend aufgehoben werden. Dies führt zu einer Gewinn- und damit zu einer Steuererhöhung, einhergehend mit einer Verzinsung von Steuernachforderungen von 6% pro Jahr gemäß § 233a AO. Hierzu ein kleiner Beispielsfall: Der Steuerpflichtige hat einen Grundbesitz im Wert von 5 Mio. €. Und hat seit 2010 hierauf 2% AfA vorgenommen. Da er einem durchschnittlichen Steuersatz von 40% unterliegt, ergibt sich für ihn aufgrund des von der Betriebsprüfung angenommenen gewerblichen Grundstückshandels folgende liquiditätsmäßige Auswirkung:

Steuerjahr	Grundstückswert 5.000.000 €	Abschreibung 2%, Steuer 40%	Beginn Zinslauf	Zins- Monate	Zinseffekt
2010	-100.000,00 €	-40.000,00 €	Apr 12	78	-15.600,00 €
2011	-100.000,00 €	-40.000,00 €	Apr 13	66	-13.200,00 €
2012	-100.000,00 €	-40.000,00 €	Apr 14	54	-10.800,00 €
2013	-100.000,00 €	-40.000,00 €	Apr 15	42	-8.400,00 €
2014	-100.000,00 €	-40.000,00 €	Apr 16	30	-6.000,00 €
2015	-100.000,00 €	-40.000,00 €	Apr 17	18	-3.600,00 €
2016	-100.000,00 €	-40.000,00 €	Apr 18	6	-1.200,00 €
Zinsen gesamt					-58.800,00 €
Nachzahlung					-280.000,00 €
Liquiditätsabfluß insgesamt					-338.800,00 €

Wie man dem vorstehenden Beispiel entnehmen kann, kommt dem gewerblichen Grundstückshandel immer noch große Relevanz zu. Beschäftigt man sich deshalb damit, so ist zu beachten, daß Ausgangspunkt hinsichtlich der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, nach wie vor § 15 Abs. 2 EStG, § 2 Abs. 1 GewStG ist. Danach muss für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, positiv vorliegen und die darüber hinaus sich nicht weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Aus-

1 Dem Beitrag liegt ein Vortrag, gehalten am 02.11.2018 auf dem 24. Steueranwaltstag in Berlin zugrunde.

2 Der Autor ist Gründungsgesellschafter der überörtlichen Sozietät S&P Söffing Rechtsanwalts-gesellschaft mbH mit Standorten in Düsseldorf/München/Zürich.

3 BFH-Urteil vom 09.01.2013 – I R 33/11, BFH/NV 2013, 1009 Rn. 38.

übung eines freien Berufes oder einer anderen selbständigen Tätigkeit anzusehen ist. Außerdem müssen durch die Tätigkeit die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten werden.

## B. Nachhaltigkeit

Von den positiven Tatbestandsmerkmalen ist im Hinblick auf den gewerblichen Grundstückshandel insbesondere die Nachhaltigkeit zu erwähnen. Hier ist ausdrücklich darauf hinzuweisen, daß die Nachhaltigkeit ein Tatbestandsmerkmal darstellt, das unabhängig vom Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze zu prüfen ist.<sup>4</sup> Der Sinn und Zweck dieses Tatbestandsmerkmals besteht darin, die nur gelegentliche Tätigkeit von einer gewerblichen Tätigkeit abzugrenzen.<sup>5</sup>

Nach unbestrittener Ansicht ist eine Tätigkeit nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also eine Wiederholungsabsicht in der Weise besteht, daß weitere Geschäfte geplant sind.<sup>6</sup> Hierbei handelt es sich um eine innere Tatsache, deren Vorliegen nur anhand von äußeren Umständen beurteilt werden kann. Bei einem gewerblichen Grundstückshandel besteht die „nachhaltige Betätigung“ – wie dies auch in dem Begriff zum Ausdruck gebracht wird – im Handel. Einen Handel betreiben setzt voraus, daß man etwas einkauft, um es wieder zu verkaufen. Dies gilt auch dann noch, wenn der Händler die Ware einer Wertschöpfung unterzieht, also Maßnahmen ergriffen werden, um die Ware in ihrem Wert zu steigern. Kennzeichnend für einen Handel ist der Umschlag von Ware, also der Verkauf von Ware. Aus diesem Grund stellt die höchstrichterliche Rechtsprechung zutreffend bei der Prüfung der Nachhaltigkeit auf das Verhalten des Steuerpflichtigen beim Verkauf ab. Eine wiederholte Tätigkeit auf der Beschaffungsseite, also auf der Seite des Einkaufs, reicht deshalb für die Annahme eines Handels nicht aus. Andererseits hindert es die Annahme einer nachhaltigen Betätigung nicht, wenn nur ein einziger Kaufvorgang, aber mehrere Verkaufsvorgänge vorliegen.<sup>7</sup>

Für die Beratungspraxis interessant ist die Feststellung des X. Senats des BFH<sup>8</sup>, daß jedes Verkaufsgeschäft eine **sachliche Komponente** (Verkaufsgegenstand) und eine **personelle Komponente** (Käufer) aufweist. Damit kann man zumindest für die Basisfälle klar definieren: Fall 1: Wird nur ein Objekt an einen Erwerber veräußert, so liegt keine Nachhaltigkeit und damit kein gewerblicher Grundstückshandel vor. Fall 2: Wird nur ein Objekt an zwei oder mehrere Erwerber, die nicht gesellschaftsrechtlich verbunden sind, veräußert, so liegt Nachhaltigkeit vor, weil ein Miteigentumsanteil (§§ 741, 1008 BGB) an einer Immobilie jeweils ein Objekt darstellt. Entsprechend wird auch ein Miteigentumsanteil als ein Zählobjekt i.S. der Drei-Objekt-Grenze angesehen.<sup>9</sup> Fall 3: Wird mehr als ein Objekt an nur einen Erwerber veräußert, liegt grundsätzlich keine Nachhaltigkeit und somit auch kein gewerblicher Grundstücks-

handel vor.<sup>10</sup> In diesem Zusammenhang dürfte noch eine weitere Komponente, nämlich eine **zeitliche Komponente** eine Rolle spielen. Der Verkauf von mehreren Objekten an einen Erwerber führt nur dann nicht zur Nachhaltigkeit, wenn die Übertragung in einem einzigen rechtsgeschäftlichen Vorgang erfolgt.<sup>11</sup> Schließlich ist noch ein Fall 4 denkbar: Verkauf von mehreren Objekten an mehrere Erwerber. Hier ist Nachhaltigkeit gegeben.<sup>12</sup>

## C. Gewinnerzielungsabsicht

Ein weiteres Tatbestandsmerkmal ist die Gewinnerzielungsabsicht. Sie ist das Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns, d.h. das Streben nach einem Gewinn über die Dauer der Betriebsinhaberschaft des Steuerpflichtigen.<sup>13</sup> Die Tatsache, daß ein Steuerpflichtiger seine Geschäfte, die nicht zum typischen Privatbereich (Hobbybereich) gehören, nicht wie geplant erfolgreich, d.h. gewinnbringend, abgeschlossen hat, führt nicht zur Negierung einer Gewinnerzielungsabsicht. Mit klaren Worten führt der BFH in seinem Urteil vom 05.04.2017<sup>14</sup> aus: „Es wäre nicht zulässig, von dem tatsächlichen Ausbleiben eines Gewinns auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht zu schließen.“ Andererseits verdeutlicht der BFH in der vorstehend zitierten Entscheidung, daß die Gewinnerzielungsabsicht auch nachträglich wieder wegfallen kann. Dies ist ein spannendes Thema, denn der Wegfall der Gewinnerzielungsabsicht in einem bestehenden Betrieb führt nach ständiger Rechtsprechung des BFH<sup>15</sup> nicht zu einer Betriebsaufgabe, sondern lediglich zu einem erfolgsneutralen **Strukturwandel**. Dies gilt auch für einen Wandel vom Gewerbebetrieb zur Liebhaberei.<sup>16</sup>

Der maßgebende Grund für diese Rechtsprechung ist, dass der betriebliche Organismus bestehen bleibt und insbesondere die Verknüpfung der Wirtschaftsgüter mit dem Betrieb nicht gelöst wird. Was aber bedeutet steuerlich ein solcher Strukturwandel? Die Wirtschaftsgüter des Betriebs-

4 BFH-Urteil vom 22.04.2015 – X R 25/13, BStBl. II 2015, 897 Rn. 21.

5 BFH-Urteil vom 01.12.2005 – IV R 65/04, BStBl. II 2006, 259 Rn. 45.

6 BFH-Urteil vom 22.04.2015 – X R 25/13, BStBl. II 2015, 897 Rn. 22.

7 BFH-Urteil vom 22.04.2015 – X R 25/13, BStBl. II 2015, 897 Rn. 22.

8 BFH-Urteil vom 22.04.2015 – X R 25/13, BStBl. II 2015, 897 Rn. 33.

9 BFH-Beschluss vom 19.01.2012 – IV B 3/10, BFH/NV 2012, 740 Rn. 5.

10 BFH-Urteil vom 22.04.2015 – X R 25/13, BStBl. II 2015, 897 Rn. 24.

11 BFH-Urteil vom 17.06.1998 – X R 68/95, BStBl. II 1998, 667 Rn. 26.

12 BFH-Urteil vom 22.04.2015 – X R 25/13, BStBl. II 2015, 897 Rn. 33.

13 BFH-Urteil vom 30.10.2014 – IV R 34/11, BStBl. II 2015, 380 Rn. 26.

14 BFH-Urteil vom 05.04.2017 – X R 6/15, BStBl. II 2017, 1130 12.

15 BFH-Urteil vom 11.05.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939 Rn. 24.

16 BFH-Urteil vom 05.04.2017 – X R 6/15, BStBl. II 2017, 1130 Rn. 13.

vermögens bleiben Betriebsvermögen.<sup>17</sup> Es erfolgt mithin keine Zwangsentnahme und damit keine Aufdeckung stiller Reserven. Die Wirtschaftsgüter werden, so die Formulierung des BFH<sup>18</sup>, eingefroren, d.h. die stillen Reserven werden auf den Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei nach § 8 VO zu § 180 Abs. 2 AO gesondert festgestellt. Treten während der Zeit der Liebhaberei Wertveränderungen auf, z.B. in Form von Substanzwerterhöhungen, so sind diese einkommensteuerrechtlich unbeachtlich. Die eingefrorenen stillen Reserven werden erst durch Veräußerung oder Entnahme des jeweiligen Wirtschaftsguts oder durch Aufgabe des Liebhabereibetriebs realisiert.<sup>19</sup>

Was die vorstehenden Rechtsgrundsätze für einen gewerblichen Grundstückshandel bedeuten, mag nachfolgender Beispielfall verdeutlichen.

Beispiel: Frau Ferienglück ist stolze Eigentümerin von insgesamt 10 Ferienwohnungen auf Sylt und auf Norderney. Diese Immobilien vermietet sie an unterschiedliche Feriengäste. Sie ist jedoch sehr wählerisch in der Auswahl der Feriengäste. Aufgrund dessen ergeben sich nicht unerhebliche Leerstände. Die Folge ist eine anhaltende Verlustsituation. Diese nimmt Frau Ferienglück hin, da sie davon ausgeht, daß bei einer späteren Veräußerung aufgrund von Substanzwertsteigerungen insgesamt ein positives Ergebnis erzielt werden wird. Dessen bewußt, geht Frau Ferienglück gezielt in die Gewerblichkeit. Nach den ersten fünf Verlustjahren ist das FA nicht mehr bereit, die Verluste weiterhin steuerlich zu akzeptieren. Ab dem sechsten Jahr geht man daher von einer sog. Liebhaberei aus. Auf den 31.12.05 werden die Buchwerte der Ferienwohnungen gesondert festgestellt, u.a. auch für die Ferienwohnung Schönblick, die Frau Ferienglück für 50.000 € erworben hatte, mit 150.000 €. Als Frau Ferienglück im Jahr 10 diese Wohnung für 400.000 € verkauft, muß sie 100.000 € eingefrorene stille Reserven (150.000 €–50.000 €) versteuern. Die Wertsteigerungen bis zur Veräußerung in Höhe von 250.000 € bleiben steuerlich außen vor.

Von Bedeutung ist der Umstand, daß es sich bei den Grundstücken in aller Regel um Umlaufvermögen handelt. § 8 VO zu § 180 Abs. 2 AO erfaßt grundsätzlich jedoch nur Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Der BFH hat aber entschieden, daß diese Vorschrift auch auf Umlaufvermögen anzuwenden ist.<sup>20</sup> Denn auch für die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens gilt die entsprechende materiell-rechtliche Beurteilung wie für Anlagegüter.

## D. Zählobjekt

Ein ganz typisches Kriterium des gewerblichen Grundstückshandels ist stets die Frage nach einem sog. Zählobjekt. Dies ist für die Prüfung der Drei-Objekt-Grenze von Bedeutung. Im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels differenziert man zwischen der unbedingten und

der bedingten Veräußerungsabsicht. Dabei ist nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung die sog. **Drei-Objekt-Grenze** allein im Zusammenhang mit der bedingten Veräußerungsabsicht zu sehen.<sup>21</sup> Nach der Drei-Objekt-Grenze ist regelmäßig von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung und Verkauf mindestens vier Objekte (Zählobjekte) veräußert werden.<sup>22</sup> Der enge zeitliche Zusammenhang rechtfertigt eine Indizwirkung<sup>23</sup> dahingehend, daß nach den Regeln der Lebenserfahrung mangels eindeutiger gegenteiliger Anhaltspunkte zumindest eine bedingte Veräußerungsabsicht beim Erwerb vorliegen habe.

Bei der Bestimmung eines Zählobjektes ist grundsätzlich vom Prinzip her von einem **strengen sachenrechtlichen Objektbegriff** auszugehen.<sup>24</sup> Dieses Prinzip erfährt jedoch durch wirtschaftliche Gesichtspunkte unter Beachtung der Verkehrsanschauung Ausnahmen.<sup>25</sup> Im Anschluß an die Rechtsprechung des IV. Senats des BFH<sup>26</sup> hat nun der X. Senat<sup>27</sup> auch mehrere Zählobjekte bei Miteigentumsanteilen verbunden mit dem Sondereigentum an Wohnungen angenommen, wenn folgender Sachverhalt gegeben ist:

- Die frühzeitige Erstellung der Aufteilungspläne und die Erteilung der Abgeschlossenheitsbescheinigung lag zeitlich weit vor dem Verkaufsvertrag,
- bereits im Verkaufsvertrag war die Aufteilung des Kaufpreises auf die einzelnen Wohnungen vorgenommen worden,
- die Gewährleistung einer „mietvertragsfreien Übertragung“ bezog sich auf die einzelne Eigentumswohnung und
- die schon im Kaufvertrag geregelte Abhängigkeit der Kaufpreiszahlung vom Besitzübergang bezog sich ebenfalls auf die einzelne Wohnung. Damit war diese Kaufpreiszahlung für jede Wohnung zu jeweils unterschiedlichen Zeitpunkten zu erwarten, weil sie von der individuellen Mieterfreiheit abhängig war.

Eine weitere Frage nach einem Zählobjekt ergibt sich in aller Regel in der Beratungspraxis auch bei unentgeltlich übertragenen Grundstücken. Zum einen ist der Fall der er-

17 BFH-Urteil vom 11.05.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939 Rn. 25.

18 BFH-Urteil vom 05.04.2017 – X R 6/15, BStBl. II 2017, 1130 Rn. 13.

19 BFH-Urteil vom 11.05.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939 Rn. 27.

20 BFH-Urteil vom 11.05.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939 Rn. 28 und 44.

21 BFH-Urteil vom 28.10.2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95 Rn. 23.

22 BFH-Urteil vom 03.03.2011 – IV R 10/08, juris Rn. 15.

23 BFH-Urteil vom 19.10.2010 – X R 41/08, juris Rn. 18.

24 BFH-Urteil vom 21.07.2016 – X R 56 – 57/14, juris Rn. 24 und 29.

25 BFH-Urteil vom 21.07.2016 – X R 56 – 57/14, juris Rn. 29.

26 BFH-Urteil vom 30.09.2010 – IV R 44/08, BStBl. II 2011, 645 Rn. 25.

27 BFH-Urteil vom 21.07.2016 – X R 56 – 57/14, juris Rn. 31 f.



**erbt bzw. der geschenkten Grundstücke** zu diskutieren. In Rn. 9 des BMF-Schreibens vom 26.03.2004 vertritt die Finanzverwaltung die Ansicht, daß in die Prüfung des gewerblichen Grundstückshandels und damit in die Prüfung der Drei-Objekt-Grenze Grundstücke, die im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder durch Schenkung übertragen und vom Rechtsnachfolger in einem zeitlichen Zusammenhang veräußert worden sind, einzubeziehen sind. Ausdrücklich soll dies aber nicht für durch Erbfolge übergegangene Grundstücke gelten. Aufgrund der einem Erwerb von Todes wegen zugrundeliegenden Universalsukzession (§ 1922 BGB) kann die aus einem Zählobjekt abgeleitete bedingte Veräußerungsabsicht des Erblassers nicht ohne weiteres dem Erwerber zugerechnet werden. Dies dürfte auch für die Fälle der Schenkung, also für die Einzelrechtsnachfolge gelten.<sup>28</sup> Der BFH hatte in einem Revisionsfall die Gelegenheit hierzu Stellung zu beziehen. Diese Möglichkeit hat er nicht genutzt, auch nicht in Gestalt eines *obiter dictum*, da im Entscheidungsfall die Zählobjektsqualität sich aus anderen Umständen ergab.<sup>29</sup>

Ist vorstehend erörtert worden, wie ein unentgeltlich erworbenes Objekt bei der Qualifizierung zum Zählobjekt auf Seiten des Erwerbers zu werten ist, so ist auch der gegenteilige Fall höchst interessant, ob nämlich auf der Veräußerungsseite eine **verschenkte Immobilie** ein Zählobjekt ist. Ausgangspunkt ist klar: Da eine Veräußerung stets einen entgeltlichen Rechtsträgerwechsel bedingt, kann das einer Schenkung zugrundeliegende Grundstück kein Zählobjekt sein. Auch Objekte, mit deren Weitergabe kein Gewinn erzielt werden soll, können in die Betrachtung, ob die Drei-Objekt-Grenze überschritten ist, grundsätzlich nicht mit einbezogen werden.<sup>30</sup> Von diesem Grundsatz gibt es aber Ausnahmen, die der BFH in seiner Entscheidung vom 23.08.2017 aufzählt. Danach kann sich eine Ausnahme unter dem Gesichtspunkt des Gestaltungsmissbrauchs, einer wirtschaftlichen Betrachtung oder eines Scheingeschäfts bzw. aus dem Gesichtspunkt der Grundsätze über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ergeben.

In diesem Zusammenhang sieht der BFH<sup>31</sup> in Übereinstimmung mit der Finanzverwaltung<sup>32</sup> wohl unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtung bei folgender Fallkonstellation, ein Zählobjekt: Eine Einbeziehung der an Angehörige schenkweise übertragenen Objekte hinsichtlich der Frage des Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze soll dann in Betracht kommen, wenn der Schenker – bevor er sich dazu entschließt, das Objekt unentgeltlich zu übertragen – die (zumindest bedingte) Absicht besessen hat, auch diese Objekte am Markt zu verwerten. Hieraus zieht der BFH den Schluß, daß es sich bei dem verschenkten Objekt um ein Zählobjekt handelt. Da die Schenkung dieses Grundstücks nur aus dem Privatvermögen erfolgen kann, bedingt sie zuvor eine mit dem Teilwert zu erfassende gewinnrealisierende Entnahme.<sup>33</sup> Diese Rechtsansicht ist äußerst bedenklich, da sie zwei rechtliche Gesichtspunkte

mit einander vermischt, die aber strikt auseinanderzuhalten sind. Diese beiden rechtlichen Gesichtspunkte sind einmal die Qualifizierung zum Zählobjekt und zum anderen die Zuordnung zum Betriebsvermögen. Hat der Steuerpflichtige drei Objekte veräußert und das vierte Objekt an einen nahen Angehörigen verschenkt, dann kann nur dann ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, wenn das vierte Objekt ein Zählobjekt ist. Das vierte Objekt ist aber unentgeltlich auf den nahen Angehörigen übertragen worden, so daß keine Veräußerung vorlag. Eine gewinnrealisierende Entnahme kann die mangelnde Veräußerung nicht ersetzen, denn ohne das vierte Objekt gab es noch kein Betriebsvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels, da hierfür gerade das vierte Objekt erforderlich war. Die Annahme eines Zählobjektes ohne dessen Veräußerung kann auch nicht allein aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtung angenommen werden.

Im Zusammenhang mit der Annahme eines Zählobjektes ist auch stets die Frage nach der **Zurechnung von Objekten** zu stellen. Vor diesem Hintergrund hat der BFH seine höchstrichterliche Rechtsprechung bestätigt, wonach im Interesse einer sachlich zutreffenden Besteuerung des Steuerpflichtigen alle ihm zuzurechnenden Tätigkeiten auf dem Gebiet des Grundstückshandels in eine Gesamtwürdigung nach Maßgabe des jeweils einschlägigen Steueratbestands einzubeziehen sind.<sup>34</sup> Deshalb sind einem Steuerpflichtigen auch die Veräußerungen von Personengesellschaften, an denen er beteiligt ist, zuzurechnen, die Objekte betreffen, die die Anforderungen an ein Zählobjekt erfüllen. Diese Zurechnung erfolgt zutreffenderweise auf der Grundlage des für Personengesellschaften geltenden Transparenzprinzips. Der Vollständigkeit halber sei auch noch auf das BMF-Schreiben vom 26.03.2004<sup>35</sup> hingewiesen. Danach folgt die Finanzverwaltung der Ansicht, daß Veräußerungen der Grundstücksgesellschaft dem Gesellschafter im Rahmen der Prüfung eines gewerblichen Grundstückshandels auf Gesellschafterebene zuzurechnen sind. Dabei verlangt die Finanzverwaltung jedoch eine Beteiligungsquote von 10% bzw. einen Beteiligungswert von mindestens 250.000 €.

Wenn man mithin aufgrund des Transparenzprinzips Grundstücksgesellschaft und Gesellschafter als Einheit betrachtet, so stellt sich zwingend die Frage, ob dann nicht

28 *Reiß* in Kirchhof, 17. Auflage 2017, § 16 Rn. 23.

29 BFH-Urteil vom 23.08.2017 – X R 7/15, juris Rn. 26 ff.

30 BFH-Urteil vom 23.08.2017 – X R 7/15, juris Rn. 30.

31 BFH-Urteil vom 23.08.2017 – X R 7/15, juris Rn. 32.

32 BMF-Schreiben vom 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl. I 2004, 434 Rn. 11.

33 BFH-Urteil vom 23.08.2017 – X R 7/15, juris Rn. 38.

34 BFH-Urteil vom 22.04.2015 – X R 25/13, BStBl. II 2015, 897 Rn. 19.

35 BMF-Schreiben vom 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl. I 2004, 434 Rn. 14 ff.

auch die Einbringung bzw. die Veräußerung eines Grundstücks von einem Gesellschafter an eine Grundstücksgesellschaft, an der er beteiligt ist, ebenfalls als eine Einheit, sprich als internes Geschäft, gewürdigt werden muß. Der BFH<sup>36</sup> verneint diesen Gedanken. Eine Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft ist als Veräußerung im Rahmen eines Grundstückshandels anzusehen. Der Personengesellschaft komme ertragsteuerlich partielle Steuerrechtsfähigkeit zu. Der Einbringung oder gar der Veräußerung eines Grundstücks von einem Gesellschafter an seine Personengesellschaft liegt mithin ein Rechtsträgerwechsel zugrunde. Es ist nicht von der Hand zu weisen, daß ein gewisser Wertungswiderspruch zu erkennen ist. Berufet man sich in Bezug auf das Verhältnis von Gesellschafter zur Gesellschaft auf die unterschiedlichen Rechtsträger, so wäre es nur konsequent, dies auch im Verhältnis von Gesellschaft zum Gesellschafter zu tun. Dies hätte zur Folge, daß eine Grundstücksveräußerung der Gesellschaft nicht dem Gesellschafter zugerechnet werden kann.

Der BFH sieht hingegen keinen Widerspruch darin, daß auf der einen Seite die Verkäufe der Personengesellschaft dem Gesellschafter zuzurechnen sind und auf der anderen Seite in der Übertragung von Grundstücken auf die Personengesellschaft eine Veräußerung zu sehen ist. Die Zurechnung der Verkäufe der Gesellschaft erfolge im Rahmen der Gesamtwürdigung aller Aktivitäten eines Steuerpflichtigen auf dem Immobiliensektor, um beurteilen zu können, ob seine Betätigung überhaupt gewerblich ist. Demgegenüber würde dadurch, daß die Einbringungen in die Personengesellschaft Veräußerungen darstellen, dem Umstand Rechnung getragen, dass der Steuerpflichtige durch seine Handlungen einen Rechtsträgerwechsel bei den Grundstücken bewirkt hat.

## E. Anlagevermögen

In der Beratungspraxis wird regelmäßig die Frage gestellt, ob bei einem gewerblichen Grundstückshändler es denkbar sei, daß dieser in seinem Betriebsvermögen auch Grundstücke im Anlagevermögen halten könne. Diese Frage hat insofern Bedeutung, als Absetzungen für Abnutzung nur beim Anlagevermögen und nicht beim Umlaufvermögen zulässig sind. Auch kann die Frage im Hinblick auf eine § 6b EStG-Rücklage von Relevanz sein. Gemäß § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG ist Voraussetzung für die Bildung einer Rücklage u. a., daß die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben. In seinem Beschluß vom 08.02.2017 hat der BFH<sup>37</sup> deutlich zum Ausdruck gebracht, daß auch ein gewerblicher Grundstückshändler neben dem aus Grundstücken bestehenden Umlaufvermögen auch aus Grundstücken bestehendes Anlagevermögen haben kann. Da der Zweck eines Betriebs eines Grundstückshändlers der Han-

del mit Grundstücken ist, sind die Grundstücke regelmäßig dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Dies besagt aber nicht, daß der Grundstückshändler daneben auch Grundstücke in seinem Betriebsvermögen haben kann, die vermietet werden und damit auf Dauer der Einkünfteerzielung durch Substanzausnutzung dienen. Diese Grundstücke werden erst dann zur Veräußerung bestimmt, wenn ihre Wertsteigerung realisiert werden soll und zwar als letzter Akt der Substanzausnutzung. Demgegenüber gehören Grundstücke zum Umlaufvermögen, die zum Zwecke der Weiterveräußerung erworben und alsbald auch veräußert werden.<sup>38</sup>

Das Finanzamt neigt dazu eine Umwidmung vom Anlagevermögen zum Umlaufvermögen in der Veräußerung zu sehen. Dies hätte zur Folge, daß ein gewerblicher Grundstückshändler stets nur Umlaufvermögen veräußern kann. Damit würde für einen gewerblichen Grundstückshändler die Inanspruchnahme einer § 6b-Rücklage EStG nie zur Anwendung gelangen, da diese Vorschrift ausdrücklich voraussetzt, dass das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt seiner Veräußerung zum Anlagevermögen gehört haben muß. Dieser Ansicht ist der BFH entgegengetreten und hat aufgrund einer teleologischen Reduktion den § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG dahingehend ausgelegt, daß das veräußerte Wirtschaftsgut vor der Übertragung noch nicht zu Umlaufvermögen geworden sein dürfe, da § 6b EStG andernfalls niemals angewendet werden könnte.<sup>39</sup>

## F. Verklammerungsrechtsprechung<sup>40</sup>

Man ist geneigt zu sagen, daß die Rechtsprechung mit allen Mitteln versucht, eine Grundstücksveräußerung der Besteuerung zu unterwerfen und deshalb bemüht ist, stets eine gewerbliche Tätigkeit dem Steuerpflichtigen zu unterstellen. Denn neben den uns bislang bekannten steuerlichen Regelungsbereichen der gewerblichen Infizierung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG), der gewerblichen Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), der Betriebsaufspaltung<sup>41</sup> oder des gewerblichen Grundstückshandels<sup>42</sup> kommt nun noch die gewerbliche Verklammerung dazu. Mit dem Urteil des IV. Senats des BFH vom 28.9.2018 ist die bislang nur für bewegliche Wirtschaftsgüter anerkannte Verklammerungsrechtsprechung

36 BFH-Urteil vom 28.10.2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95 Rn. 20 f.

37 BFH-Beschluß vom 08.02.2017 – X B 138/16, juris Rn. 59; siehe mit weiteren Nachweisen BFH-Beschluß vom 30.1.2017 – X B 83/16, juris Rn. 15.

38 BFH-Beschluß vom 08.02.2017 – X B 138/16, juris Rn. 59.

39 BFH-Beschluß vom 08.02.2017 – X B 138/16, juris Rn. 61

40 BFH-Urteil vom 28.09.2017 – IV R 50/15, BStBl. II 2018, 89.

41 Siehe hierzu *Söffing/Micker*, Die Betriebsaufspaltung, 7. Auflage 2018.

42 Siehe hierzu *Söffing*, Gewerblicher Grundstückshandel und private Veräußerungsgeschäfte mit Grundstücken, 5. Auflage 2017.

auf den Bereich der unbeweglichen Wirtschaftsgüter ausgedehnt worden.

## I. Sachverhalt

Die Klägerin, eine GbR, erklärte im Streitjahr 2003 – wie bereits in den Vorjahren – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Zu diesen erklärten Einkünften gehörten zum einen solche aus der Vermietung eines Rathauses und eines Straßenverkehrsamts (Dienstgebäude) und zum anderen Vermietungseinkünfte, die aus einer Beteiligung an einer anderen vermögensverwaltenden GbR resultierten.

Der Vermietung der Dienstgebäude lag folgender besonderer Sachverhalt zugrunde: In dem Jahr 1986 räumte die Stadt E und 1992 der Landkreis G der Klägerin Erbbaurechte an den jeweiligen Grundstücken für die Dauer von jeweils 20 Jahren ein. Dafür verpflichtete sich die Klägerin gegenüber der Stadt E, auf dem Erbbaurechtsgrundstück ein Rathausweiterungsgebäude und gegenüber dem Landkreis G auf dem Erbbaurechtsgrundstück ein Straßenverkehrsamt zu errichten und sodann diese Dienstgebäude bis zum Erlöschen der Erbbaurechte an die Stadt E bzw. an den Landkreis G zu vermieten. Jeweils zum Ende der Erbbaurechte, d.h. 2007 und 2013, sollte die Klägerin eine Entschädigungszahlung erhalten.

Die ursprünglich als Einkünfte aus Vermietungstätigkeit deklarierten Zahlungen qualifizierte das beklagte Finanzamt aufgrund einer für die Jahre 2003 bis 2009 durchgeführten Betriebsprüfung als gewerbliche Einkünfte. Der Beklagte änderte die Feststellungsbescheide entsprechend; d.h. er stellte Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest und erhöhte die Einkünfte um die zuvor in Anspruch genommenen Abschreibungen für Abnutzung, da er nunmehr die Gebäude dem Umlaufvermögen zuordnete. Dabei bezog der Beklagte in seine Würdigung nicht nur die Dienstgebäude, sondern auch die weiteren Vermietungsobjekte ein, da diese aufgrund des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gewerblich infiziert seien. Nach einem im Wesentlichen erfolglosen Einspruch erhob die Klägerin erfolgreich Klage. Das Finanzgericht führte aus, die Klägerin habe den Bereich der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten. Insbesondere könne die bisher allein zu beweglichen Wirtschaftsgütern ergangene sog. Verklammerungsrechtsprechung des BFH nicht angewandt werden. Der BFH gab der Revision des Beklagten statt und hob die Vorentscheidung auf und verwies den Rechtsstreit zur weiteren Sachverhaltsfeststellung mit einigen Hinweisen ohne Bindungswirkung an das Finanzgericht zurück.

## II. Rechtsausführungen des BFH

Eingangs stellt der erkennende IV. Senat klar, daß im Revisionsfall die gesamte Vermietungstätigkeit der Klägerin aufgrund der gewerblichen Infektion nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren ist. Eine Ab-

färbung ist dann gegeben, wenn eine eigenständige gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG vorliegt, die von mindestens einer weiteren Tätigkeit der Personengesellschaft, die isoliert betrachtet zu einer anderen Einkunftsart führen würde und auf die sich die Abfärbung auswirken soll, getrennt werden kann.<sup>43</sup> Diese für eine gewerbliche Infizierung mindestens zwei notwendigen Tätigkeiten sah der BFH bei der Klägerin in der Vermietung der beiden Dienstgebäude einerseits und in der „üblichen Vermietungstätigkeit“ andererseits. Die Besonderheit bei der Nutzungsüberlassung der Dienstgebäude sah der BFH darin, daß der Erbbaurechts- und der Mietvertrag sich gegenseitig bedingten.

In einem nächsten Schritt prüfte der erkennende Senat sodann, ob in der Nutzungsüberlassung der Dienstgebäude eine originäre gewerbliche Tätigkeit nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG zu sehen ist. Bei dieser Prüfung mußte der BFH sich auch mit der Frage auseinandersetzen, ob der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschritten wurde. Die Grundsätze eines gewerblichen Grundstückshandels lehnte er ab. Für die Veräußerung von mehr als drei Objekten (Fall der bedingten Veräußerungsabsicht) sah der BFH keine Anhaltspunkte. Aber auch unter dem Gesichtspunkt einer unbedingten Veräußerungsabsicht in Bezug auf die Dienstgebäude verneinte der BFH einen gewerblichen Grundstückshandel. Dieser verlangt einen zeitnahen Umschlag der Ware, also der Grundstücke. Wird ein Gebäude zwar von Anfang an in unbedingter Veräußerungsabsicht erworben, aber gleichzeitig langjährig (20 Jahre) durch Vermietung genutzt, läßt sich in diesen Fällen allein durch den Verkauf keine gewerbliche Tätigkeit begründen.<sup>44</sup>

Sodann wirft der IV. Senat des BFH die Frage auf, ob nicht auch dann der Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschritten wird, wenn das Geschäftskonzept darin besteht ein angeschafftes oder hergestelltes Gebäude langfristig zu vermieten und nach Ablauf der Mietzeit gegen Erhalt einer von vornherein fest vereinbarten Entschädigung zu übertragen und ein positives Gesamtergebnis sich aus diesem Geschäft nur unter Berücksichtigung der Entschädigungsleistung errechnen läßt.<sup>45</sup> In diesem Zusammenhang bezieht er sich auf seine zu beweglichen Wirtschaftsgütern ergangene Verklammerungsrechtsprechung<sup>46</sup> und erweiterte diese auf unbewegliche Wirtschaftsgüter. Dabei trägt er folgende Begründungen vor:

- Läßt sich ein erwartetes positives Gesamtergebnis nur unter Berücksichtigung des Veräußerungserlöses der vermieteten Wirtschaftsgüter erzielen, tritt die Umschichtung der Vermögenswerte gegenüber der Fruchtziehung

43 BFH-Urteil vom 28.09.2017 – IV R 50/15, BStBl. II 2018, 89 Rn. 18.

44 BFH-Urteil vom 28.09.2017 – IV R 50/15, BStBl. II 2018, 89 Rn. 26.

45 BFH-Urteil vom 28.09.2017 – IV R 50/15, BStBl. II 2018, 89 Rn. 27.

46 BFH-Urteil vom 08.06.2017 – IV R 30/14, BStBl. II 2017, 1061 Rn. 33.

aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund.<sup>47</sup>

- Die Rechtsprechung des BFH zum gewerblichen Grundstückshandel hat keinen abschließenden Charakter.<sup>48</sup>
- Die Verklammerungsrechtsprechung sei nicht auf solche Fälle beschränkt, bei denen zwischen An- und Verkauf nur eine kurzfristige zwischenzeitliche Vermietung erfolgt.<sup>49</sup>
- Einer Verklammerung der Teilakte zu einer einheitlichen Tätigkeit steht auch nicht von vornherein entgegen, daß die in § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Haltefristen für die dort genannten Veräußerungsgegenstände überschritten sind. Zwar weist der BFH daraufhin, daß dem § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG die Wertung zu entnehmen sei, Veräußerungen nach der dort aufgeführten 10-jährigen Haltefrist sind privater Natur. Die Ausnutzung des Vermögenswertes durch Umschichtung sei aber auch noch nach Ablauf dieser Frist möglich. Ohne nähere Begründung nimmt der erkennende Senat sodann Bezug auf eine Entscheidung des X. Senats<sup>50</sup> und des eigenen Senats<sup>51</sup> mit dem Hinweis, daß in beiden Entscheidungen eine Verklammerung auch dann für möglich erachtet wurde, wenn im Zeitpunkt der Veräußerung die in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG genannten Haltefristen abgelaufen waren. In der erst genannten Revision wurden Wohnmobile nach einer 18-monatigen Vermietungszeit veräußert und in der anderen Revision wurden Schiffscontainer nach einer 6-jährigen Vermietungsphase veräußert.

### III. Analyse und Kritik

Bei einer Analyse der Entscheidung vom 28.9.2017 kann man lediglich eine rudimentäre rechtliche Begründung erkennen. Es werden Behauptungen als Begründung angeführt. Warum hat beispielsweise der gewerbliche Grundstückshandel hinsichtlich der Umschichtung von Vermögenswerten keinen abschließenden Charakter? Warum ist die Verklammerungsrechtsprechung nicht auf die Fälle beschränkt, in denen zwischen An- und Verkauf nur eine kurzfristige zwischenzeitliche Vermietung erfolgt? Warum steht die vom Gesetzgeber getroffene und in § 23 EStG zum Ausdruck gebrachte Wertung, nach Ablauf der dort genannten Fristen sei eine Veräußerung privater (steuerrelevanter) Natur der Verklammerungsrechtsprechung nicht entgegen?

1. Ausgehend von dem sog. Dualismus im Einkommensteuerrecht, wonach lediglich bei den Gewinneinkunftsarten Veräußerungsvorgänge Steuerrelevanz haben, stellt sich das in § 23 EStG normierte private Veräußerungsgeschäft als eine der wenigen Durchbrechungen des Dualismus der Einkunftsarten dar. Nach diesseitigem Verständnis ergibt sich aus § 23 EStG damit die äußerste Grenze für die Besteuerung von Veräußerungsgeschäften, die an sich einer Überschusseinkunftsart zuzuordnen sind. Da im Revisions-

fall eine über 20 Jahre vereinbarte und damit typische Nutzungsüberlassung gegeben war, ist insoweit erst einmal von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit i.S. des § 21 EStG auszugehen. Veräußerungsgeschäfte sind damit nur im Rahmen des § 23 EStG steuerbar. Der X. Senat hat diese Sichtweise im Zusammenhang mit dem Tatbestandsmerkmal der Gewinnerzielungsabsicht bestätigt. In dieser Entscheidung hatte der Steuerpflichtige als Motiv für die Fortführung eines bislang verlustbringenden Betriebs angeführt, daß die Immobilienpreise über einen sehr langen Zeitraum, ggf. auch über mehr als zehn Jahre hinweg, steigen werden und deshalb Gewinne erwirtschaftet werden könnten. Dies sah der X. Senat als nicht schlüssig an. Grundstücksveräußerungen nach einer derartig langen Haltephase sind nach der aus gemäß § 23 Abs. 1 EStG erkennbaren Wertung regelmäßig privater Natur. Eine darauf gerichtete Absicht kann deshalb nicht als Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels gewürdigt werden.<sup>52</sup>

Wer diese in § 23 EStG zum Ausdruck kommende gesetzgeberische Wertung durchbrechen will, muß diese Ausnahme von der Ausnahme ganz besonders begründen. Eine derartige Begründung hat der BFH jedoch nicht vorgetragen für die Erweiterung der Verklammerungsrechtsprechung auf unbewegliche Wirtschaftsgüter, die weit nach Ablauf der 10-jährigen Haltefrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG veräußert werden.

2. Letztlich geht der IV. Senat allein von einer wirtschaftlichen Betrachtung aus. Bezogen auf das einzelne Immobilienobjekt muß sich im Zeitpunkt der Aufnahme der jeweiligen Vermietungstätigkeit ergeben, daß sich das jeweils erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des fest vereinbarten, späteren Veräußerungspreises (Entschädigung) errechnen läßt. Im Rahmen der Prognose ist zu prüfen, ob für den Zeitraum der tatsächlichen Vermögensnutzung ein Totalüberschuß erzielt wird. Ergibt sich ein Totalüberschuß bereits aus der Vermietungstätigkeit, so befindet sich der Steuerpflichtige im Bereich der Vermietung und Verpachtung. Sollte sich aus dieser Prognoserechnung jedoch noch kein Totalüberschuß errechnen lassen, sondern erst durch Beachtung des Veräußerungserlöses, dann befindet sich der Steuerpflichtige im Bereich der gewerblichen Einkünfte.

47 BFH-Urteil vom 28.09.2017 – IV R 50/15, BStBl. II 2018, 89 Rn. 30.

48 BFH-Urteil vom 28.09.2017 – IV R 50/15, BStBl. II 2018, 89 Rn. 30.

49 BFH-Urteil vom 28.09.2017 – IV R 50/15, BStBl. II 2018, 89 Rn. 32 am Anfang.

50 BFH-Urteil vom 22.01.2003 – X R 37/00, BStBl. II 2003, 464

51 BFH-Urteil vom 08.06.2017 – IV R 30/14, BStBl. II 2017, 1061.

52 BFH-Urteil vom 05.04.2017 – X R 6/15, BStBl. II 2017, 1130 Rn. 19; BFH-Urteil vom 28.09.2017 – IV R 50/15, BStBl. II 2018, 89 Rn. 26.

3. Spannend ist in diesem Zusammenhang, wie die Abgrenzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zur Liebhaberei vorzunehmen ist. Es ist anerkannt, daß in die für die Einkünfteerzielungsabsicht vorzunehmende Prognoserechnung im Rahmen des § 21 EStG Veräußerungsgeschäfte unberücksichtigt zu bleiben haben.<sup>53</sup> So heißt es in der BFH-Entscheidung vom 31.03.1992 wörtlich: „Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist die Überschusserzielungsabsicht zu verneinen, wenn das Gesamtergebnis der voraussichtlichen Vermögensnutzung durch den Nutzenden negativ ist, wobei steuerfreie Veräußerungsgewinne außer Betracht bleiben.“<sup>54</sup> Gelangt man also aufgrund der laufenden Einnahmen nicht zu einem Totalüberschuß, so befindet man sich in der Liebhaberei. Stellt man nun in die Prognoserechnung den Veräußerungserlös ein und gelangt so zu einem positiven Totalergebnis, so soll nun in den Fällen der Verklammerungsrechtsprechung der Bereich der gewerblichen Einkünfte betroffen sein. Dies dürfte ein Wertungswiderspruch sein, den die Entscheidung vom 28.09.2017 zur Folge hat, es sei denn das wesentliche Unterscheidungskriterium ist der Umstand, daß im Rahmen der Prognose betreffend die Verklammerungsrechtsprechung die Übertragung des Grundstücks unabdingbar ist und demgegenüber im Rahmen der Prognose betreffend die Liebhaberei die Grundstücksübertragung lediglich bedingter Natur ist.

4. Der BFH macht jedoch die Frage nach der Gewerblichkeit nicht wie die vorstehenden Ausführungen an dem Tatbestandsmerkmal der „Gewinnerzielungsabsicht“ fest, sondern an dem ungeschriebenen Tatumstand der „privaten Vermögensverwaltung“.<sup>55</sup>

Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine private Vermögensverwaltung gegeben, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Tätigkeit als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt und die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. An dieser Stelle geht der BFH davon aus, daß durch das Geschäftskonzept die Umschichtung in den Vordergrund tritt, da nur so ein Totalgewinn erzielt werden kann. Deshalb wird die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten. Dieses Geschäftskonzept wird wie folgt umschrieben:

- Das Geschäftskonzept besteht darin Wirtschaftsgüter zu kaufen, zwischenzeitlich zu vermieten und zu verkaufen.
- Bereits bei Aufnahme der Tätigkeit muß festgestanden haben, daß zu erwartendes Gesamtergebnis des Geschäftskonzepts positiv ist.
- Dieses positive Gesamtergebnis läßt sich nur unter Berücksichtigung des Veräußerungserlöses des vermieteten Wirtschaftsguts erzielen.

Wichtig ist die Erkenntnis, daß es sich um eine Prognose im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit handelt.

#### IV. Praxishinweise

Der Hintergrund dieser Verklammerungsrechtsprechung liegt auf der Hand. Sie möchte Steuergestaltungen verhindern, die darauf abzielen, besonders niedrige Mieteinnahmen zu generieren und damit die Steuerbelastung zu reduzieren und das daraus entstehende Einnahmeloch durch einen entsprechend höheren, nicht zu versteuernden Veräußerungserlös auszugleichen. Was bedeutet die Verklammerungsrechtsprechung nun für die Beratungspraxis?

1. Der Steuerpflichtige geht davon aus, daß es sich um eine Vermietung und Verpachtung handelt. Dementsprechend deklariert er auch Einkünfte aus § 21 EStG. Weist die von ihm aufzustellende Prognose für den Zeitraum der tatsächlichen Vermögensnutzung einen Totalüberschuß aus, so ist ein späterer Veräußerungserlös für ein positives Gesamtergebnis nicht erforderlich. Damit tritt die Umschichtung von Vermögenswerten nicht in den Vordergrund. Es liegt mithin keine gewerbliche Tätigkeit vor.<sup>56</sup>

2. Der Steuerpflichtige geht davon aus, daß es sich um eine Vermietung und Verpachtung handelt. Dementsprechend deklariert er Einkünfte aus § 21 EStG. Die von ihm aufgestellte Prognose gelangt jedoch nicht zu einem positiven Gesamtergebnis. Eine Veräußerung der Immobilie ist nicht geplant, so dass ein etwaiger Veräußerungserlös auch im Rahmen der Prognose nicht berücksichtigt werden kann. Es liegt ein Fall einer sog. Liebhaberei vor. Die während der Vermietungsphase erzielten Verluste sind steuerlich nicht zu berücksichtigen. Eine spätere Veräußerung der Immobilie wäre grundsätzlich nicht steuerbar.

3. Der Steuerpflichtige geht davon aus, daß es sich um eine Vermietung und Verpachtung handelt. Dementsprechend deklariert er auch Einkünfte aus § 21 EStG. Weist die von ihm aufzustellende Prognose für den Zeitraum der tatsächlichen Vermögensnutzung keinen Totalüberschuß aus, sondern ergibt sich ein solcher erst durch den fest einkalkulierten späteren Veräußerungserlös, so wären Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgrund der Verklammerungsrechtsprechung gegeben. Da es sich in diesem Fall nicht um einen gewerblichen Grundstückshandel handelt, ist die während der Vermietungsphase vorgenommene Absetzung für Abnutzung nicht rückgängig zu machen, da es sich bei der veräußerten Immobilie nicht um die Veräußerung von Umlaufvermögen, sondern um die Veräußerung von Anlagevermögen handelt. Besondere Aufmerksamkeit muß in diesem Fall der Gewerbesteuer geschenkt werden, um die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht zu verlieren.

53 BFH-Urteil vom 05.05.1988 – III R 41/85, BStBl II 1988, 778 Rn. 15.

54 BFH-Urteil vom 31.03.1992 – IX R 11/87, BFH/NV 1993 Rn. 11.

55 BFH-Urteil vom 28.09.2017 – IV R 50/15, BStBl II 2018, 89 Rn. 28.

56 BFH-Urteil vom 28.09.2017 – IV R 50/15, BStBl II 2018, 89 Rn.

4. Der Steuerpflichtige geht davon aus, daß es sich um eine gewerbliche Tätigkeit handelt. Dementsprechend deklariert er Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die von ihm aufgestellte Prognose für den Zeitraum der tatsächlichen Vermögensnutzung weist einen Totalgewinn aus. Dieser Totalgewinn ergibt sich jedoch erst durch die fest eingeplante Veräußerung in späterer Zeit. Nach der Verklammerungsrechtsprechung ist hier von einem Gewerbebetrieb auszugehen. Die bis zur geplanten Veräußerung angefallenen Verluste sind solche aus § 15 EStG und bei der Steuerveranlagung zu berücksichtigen. Kommt es sodann nicht zu einer Veräußerung der Immobilien, so wirkt sich dies nicht rückwärts auf die Qualifizierung der Einkunftsart aus. Der Entscheidung des IV. Senats vom 28.09.2018 ist nicht zu entnehmen, daß es nur dann zur Annahme der Gewerblichkeit kommt, wenn die Immobilie auch plangemäß tatsächlich veräußert wird. Dem Sachverhalt der Entscheidung ist vielmehr zu entnehmen, daß der Mietvertrag sich auch verlängern konnte und damit eine Beendigung des Erbbaurechts nicht plangemäß eintritt. Maßgebend ist letztlich die Prognose und nicht der tatsächlich realisierte Sachverhalt.

## G. Schlussbemerkung

Wie bereits einleitend erwähnt, hat die Rechtsprechung hinsichtlich des gewerblichen Grundstückshandels die eine oder andere Rechtsansicht bestätigt und verfestigt. Eine Fortentwicklung des Rechtsinstituts des gewerblichen Grundstückshandels hat nicht stattgefunden.

Eine Fortentwicklung ist hingegen insoweit festzustellen, als es um die grundsätzliche Tendenz geht, Grundstücksveräußerungen unabhängig von § 23 EStG in den steuerpflichtigen Bereich zu ziehen. Vor diesem Hintergrund hat nun die Rechtsprechung des BFH die Verklammerungsrechtsprechung auch auf unbewegliche Wirtschaftsgüter ausgedehnt. Nach diesseitigem Verständnis argumentiert der erkennende IV. Senat allein aus dem ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal „keine private Vermögensverwaltung“ heraus und verkennt dabei, daß auch eine gewerbliche Tätigkeit im Rahmen der Verklammerungsrechtsprechung die allgemeinen, tatbestandlichen Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG und dort insbesondere die Gewinnerzielungsabsicht erfüllen muß.

## Topaktueller Leitfaden.



WWW.BOORBERG.DE

## Aktuelle Brennpunkte der Abgeltungsteuer BFH-Rechtsprechung für die Praxis ausgewertet

von Dr. Christian Stahl, Wiss. Mitarbeiter  
am Bundesfinanzhof

2018, 114 Seiten, € 38,-

ISBN 978-3-415-06280-1

Systematisch gegliedert enthält der neue Band alle Problemfelder der Abgeltungsteuer, die sich aus der Rechtsprechung des BFH herauskristallisiert haben. Darüber hinaus sind alle derzeit anhängigen Verfahren mit Problemeinordnung und Lösungsansätzen eingearbeitet. In diesem Überblick über die relevanten Verfahren des BFH findet der Leser den aktuellen Stand zur Abgeltungsteuer wieder.

Die Themenbereiche:

- Steuertatbestand und Verlustrechnung
- Abgeltungsteuertarif
- Steuerabzugsverfahren

Das Buch ist weder ein Lehrbuch zur Abgeltungsteuer, das deren Einzelheiten erläutert, noch eine Kommentierung der die Abgeltungsteuer betreffenden Vorschriften. Vielmehr wertet der Autor die Rechtsprechung des BFH und die derzeit anhängigen Verfahren bezüglich der Abgeltungsteuer aus.



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415062801](http://www.boorberg.de/9783415062801)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564

TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0518

## Tatbestandliche Voraussetzungen der Umsatzsteuerbefreiung bei einer Vermietung von Sportanlagen

**Orientierungssatz:** Da das Betreiben einer Sportanlage im Allgemeinen nicht nur die passive Zurverfügungstellung des Grundstücks umfaßt, ist die entgeltliche Überlassung einer Sporthalle regelmäßig keine bloße Raumüberlassung und deshalb nicht gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerbefreit.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 21.06.2018, V R 63/17

### I. Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt in Form einer GbR ein Fitness- und Freizeitcenter auf einem eigenen Grundstück. Das Center verfügt über verschiedenste Räumlichkeiten, welche die Klägerin an einen Sportverein vermietet. Hierzu unterzeichneten die Klägerin und der Sportverein zwei Mietverträge mit der jeweiligen Bezeichnung „Rehasport“ und „Kampfkunst“.

Vertragsgegenstand des Vertrags „Rehasport“ vom 30.04.2007 war die Überlassung eines Sport- und Gymnastikraums nebst Umkleide, Toiletten, Sauna und Ruheraum. Als zusätzliche Leistung wurde dem Verein gestattet, die Sportgeräte in den anderen Räumlichkeiten des Vermieters unter dessen Aufsicht zu nutzen. Aufgrund einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung legte die Klägerin einen neuen Mietvertrag vom 21.05.2007 vor, welcher die Aufhebung des alten Mietvertrags beinhaltete. Die Klägerin und der Sportverein einigten sich in dem neuen Mietvertrag darauf, dass Gegenstand dieses Vertrags die Überlassung eines leeren Raums ohne Betriebsvorrichtungen von 90 qm und eines Lagerraums ohne Inventar von ca. 40 qm gegen eine Monatsmiete von 4.680 EUR sein sollte.

Gegenstand des Vertrags „Kampfsport“ vom 10.06.2007 war die Überlassung einer Sporthalle von 150 qm an zwei Tagen wöchentlich für jeweils drei Stunden nach Absprache, ebenso wie die Nutzung von Duschen und Umkleiden an den Nutzungstagen.

Im Anschluß an eine steuerliche Außenprüfung behandelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt –FA–) die Vermietungen als einheitliche, steuerpflichtige sonstige Leistung eigener Art, unterwarf sie dem Regelsteuersatz und setzte die Umsatzsteuer für die Streitjahre (2006 bis 2008) mit Bescheiden, entsprechend geändert im Jahr 2012, fest.

Die von der Klägerin erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Die entgeltliche Überlassung der Sporthalle sei nicht gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerfrei. Mit der Revision macht die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts geltend (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG). Das Finanzgericht (FG) habe die Vermietung des Gymnastikraumes und der Sporthalle zu Unrecht der Umsatzsteuer unterworfen.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen. Die Vermietungsleistungen der Klägerin wurden nicht von der Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG umfaßt.

Der erkennende Senat führt mit dem hiesigen Urteil die Rechtsprechung des EuGH und des BFH zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG bezüglich Sportstätten weiter fort. Nach der Rechtsprechung liegt eine steuerfreie Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG vor, wenn dem Vertragspartner gegen Zahlung eines Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück in Besitz zu nehmen und andere von ihm auszuschließen. Nach § 4 Nr. 12 Satz 2 Alternative 4 UStG greift die Ausnahmeregelung der Umsatzsteuerbefreiung ein, wenn es sich um vermietete Betriebsvorrichtungen handelt. Demnach ist bei einer Mitüberlassung von Betriebsvorrichtungen für die Annahme einer steuerfreien Vermietung darauf abzustellen, welche Leistung prägend ist.

In dem Urteil stellt der BFH deutlich dar, daß er keine reine Raumüberlassung in der Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten nebst der Zusatzleistungen sieht.

Der BFH nimmt Bezug auf die in dem EuGH-Urteil aufgestellten Grundsätze, welcher somit auf das zwischen den Parteien insoweit vereinbarte Leistungsbündel abstellt. Der EuGH folgt somit für die Zwecke des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG grds. einer einheitlichen Beurteilung. Eine Steuerbefreiung soll auf dieser Basis sodann nur in Betracht kommen, wenn sich die Überlassung der Immobilie als ausschlaggebendes Merkmal des Umsatzes darstellt und wenn die übrigen Leistungen demgegenüber in den Hintergrund treten.

Das FG hat sowohl hinsichtlich der Überlassung einer Sporthalle zur Ausübung von Kampfsport als auch der eines Sport- und Gymnastikraums zur Durchführung von Rehasport festgestellt, dass die Klägerin neben der reinen Raumüberlassung weitere Leistungen erbracht hat (vergünstigte Saunanutzung, Bereitstellung von Umkleideräumen und Sanitäranlagen, Pflege der Sportanlage) und dies dahingehend gewürdigt, daß damit keine bloß passive Zurverfügungstellung des Grundstücks vorliege.

Zu der sehr streitigen Frage, ob bei einer qualifizierten gemischten Leistung eine Aufteilung nach einer steuerfreien und steuerbaren Leistung vorgenommen werden

muß, schweigt der BFH und nimmt dazu keine Stellung.

(Claudius Söffing)

## Umsatzsteuervorauszahlung und deren Berücksichtigung als Ausgaben innerhalb des 10-Tages-Zeitraums

**Orientierungssatz:** Wird eine Umsatzsteuervorauszahlung innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres gezahlt, kann sie auch dann im Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit als Betriebsausgabe abgezogen werden, wenn der 10. Januar des Folgejahres auf einen Sonnabend, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fällt

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 27.06.2018, X R 2/17

### I. Sachverhalt

In dem Urteil stritten die Beteiligten um die wirtschaftliche Zuordnung von Umsatzsteuervorauszahlungen als Ausgaben. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt einen Friseursalon und erzielt damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

Das Finanzamt (Beklagter und Revisionskläger –FA–) gewährte ihr für die Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen sowie für die Entrichtung der Vorauszahlungen eine einmonatige Fristverlängerung nach § 46 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV). Die Klägerin erklärte bei der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2014 die am 09.01.2015 für November 2014 entrichtete Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von 1.386 EUR als Betriebsausgabe für das Jahr 2014.

Das FA war demgegenüber der Ansicht, die Umsatzsteuervorauszahlung sei dem Jahr 2015 zuzuordnen, da die Fälligkeit als eine Voraussetzung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG anzusehen sei. Die Umsatzsteuervorauszahlung sei noch nicht fällig gewesen, da die gesetzlich geregelte Fälligkeit der Umsatzsteuer für November 2014 am 10.01.2015 auf einen Sonnabend fiel. Nach § 108 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) habe sich die Zahlungsfrist bis zum folgenden Werktag verlängert.

Die von der Klägerin erhobene Klage hatte Erfolg. Das Gericht vertritt die Ansicht, daß es bei der Anwendung der Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 EStG neben der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu dem jeweiligen Wirtschaftsjahr nur darauf ankommen solle, daß die Ausgaben kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres abgeflossen seien. Gegen dieses Urteil legte das FA Revision ein.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist unbegründet. Der erkennende Senat bestätigt das Ergebnis des Finanzgerichts, so daß gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG die am 09.01.2015 entrichtete Zahlung als im Jahr 2014 abgeflossen gilt.

Gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Nach § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG gelten regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die bei dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres angefallen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören, als in diesem Kalenderjahr abgeflossen.

Der Senat folgt der höchstrichterlichen Rechtsprechung, daß es sich bei Umsatzsteuervorauszahlungen um regelmäßig wiederkehrende Ausgaben im Sinne von § 11 UStG handelt. Auch sieht er es als unproblematisch an, daß die Ausgaben innerhalb der 10-Tagesfrist abgeflossen sind und es sich somit um einen „kurzen Zeitraum“ handelt.

Die bislang in der Rechtsprechung noch nicht geklärte Problematik, ob die Fälligkeit einer Forderung als eine tatbestandliche Voraussetzung des § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG anzusehen ist, wird durch das hiesige Urteil nicht geklärt. Der erkennende Senat verweist darauf, daß dieser Frage keine Relevanz zugeordnet wird, da selbst bei der Annahme der Fälligkeit als Voraussetzung die Forderung innerhalb des 10-Tages-Zeitraums fällig gewesen wäre. Der Senat weicht somit nicht von der bislang geltenden Rechtsprechung ab, nach der eine Fristverlängerung nach § 108 Abs. 3 bzw. § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 193 BGB im Falle des Zusammentreffens eines Fristendes auf einen Sonntag, gesetzlichen Feiertag oder Sonnabend nicht anzuwenden ist.

Die Fälligkeit der Vorauszahlung der Umsatzsteuer hat eine gesetzliche Normierung in § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG gefunden. Demnach sind die Vorauszahlungen am 10. Tag



## ► Rechtsprechung

nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig. Die Umsatzsteuervorauszahlung der Klägerin für den November 2014 war infolgedessen innerhalb des 10-Tages-Zeitraums des § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG fällig. Der Umstand, daß es sich hierbei um einen Sonntag gehandelt hat, muß nach den obigen Ausführungen außer Betracht bleiben.

Schon die ältere Rechtsprechung wies in ihrem Urteil daraufhin, daß es bereits an der Voraussetzung, daß eine Leistung „zu bewirken ist“ im Sinne des § 193 BGB im § 11 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 EStG, fehle. § 11 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 EStG regelten nämlich keine Zahlungspflicht, sondern knüpften nur an eine tatsächlich in dem dort nicht näher bestimmten Zeitraum geleistete Zahlung an, um danach im Rahmen der Einkommensermittlung eine vom Grundsatz abweichende periodengerechte zeitliche Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben für die Gewinn- bzw. Überschusseinkünfte zu bestimmen. Zum anderen sei auch § 108 Abs. 3 AO nicht auf § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG anwendbar, da jene Vorschriften keine Frist regelten, sondern lediglich eine gesetzlich normierte Zufluß- bzw. Abflußfiktion schafften.

In seinem Urteil zeigt der Senat auf, daß er erhebliche Zweifel an dem Tatbestandsmerkmal der Fälligkeit gem. § 11 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 EStG hat. § 108 Abs. 3 AO knüpft an eine Handlungsfrist an, was nicht Gegenstand des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG ist. Bei § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG

kommt es auf einen tatsächlichen Vorgang an, nämlich die Zahlung der Umsatzsteuervorauszahlung innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums. Im Gegensatz zur Auffassung des FA ist allein die Frage zu beantworten, wann eine Zahlung als abgeflissen gilt.

Auch stellt der Senat auf den Zweck der Regelung des § 108 Abs. AO ab, welcher die Wahrung der Sonn- und Feiertagsruhe und die Berücksichtigung der in Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung üblichen Fünftagewoche ist und nicht verhindern soll, daß § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG in bestimmten Jahren aufgrund einer kalendari-schen Konstellation zur Anwendung kommen kann.

Ferner führt der Senat ergänzend aus, daß – sollte die Fälligkeit eine Voraussetzung sein – dies zu unabwägbar-en Zufallsergebnissen führen würde, was nicht hinnehmbar sei. Es sei nicht verständlich, wenn § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG trotz rechtzeitiger Zahlung allein deswegen nicht angewendet werden könne, weil das Fristende des § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG, ggfls. mit einer Fristverlänge-rung gemäß § 46 UStDV, nicht auf einen Werktag, sondern auf einen Sonnabend, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fiele, und damit aufgrund der Regelung des § 108 Abs. 3 AO bzw. § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 193 BGB die Steuerschuld erst am folgenden Werktag zu begleichen sei.

*(Claudius Söffing)*

**BUCHSERVICE**  
im Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG

*Kompetenz in allen Medien*

- **Sie sparen Zeit und Aufwand**, denn wir beschaffen Ihnen jedes lieferbare Verlagserzeugnis, auf Wunsch auch unverbindlich zur Ansicht.
- **Sie sparen Porto-, Versand- und Kontogebühren**; nutzen Sie unseren Sonderservice für Stammkunden.
- **Sie behalten den Überblick**, denn wir berechnen Ihren Literaturbezug auf Wunsch nach Ihren speziellen Haushaltsstrukturen.
- **Sie wünschen eine Umstellung von Print- auf Online-Medien?** Wir helfen Ihnen beim Wechsel und bei der optimalen Einbindung digitaler Medien in Ihr Literaturverwaltungsprogramm.
- **Sie haben Ihren persönlichen Ansprechpartner** im Innen- und Außendienst.

Levelingstr. 6a, 81673 München · Tel. 089/43 6000-40 · Fax 089/43 6000-85  
E-Mail: buchservice@boorberg.de · Internet: www.bs-muenchen.de