

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2017

95. Ausgabe | 19. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

www.steuerrecht.org

41 Editorial

Wagner

Beiträge

- 43 Geraats **Die Vermögensauskunft des Vollstreckungsschuldners gemäß § 284 AO n.F.**
- 48 Kranz **Der Weg in die Gewerblichkeit durch Abschluß eines städtebaulichen Vertrags – Gefahren für Grundstückseigentümer bei der Teilnahme an der städtebaulichen Entwicklung**
- 54 Borsch **Juristische Personen des öffentlichen Rechts – umsatzsteuerliche Unternehmerschaft auf tönernen Füßen**
- 57 Biesgen **Steuerliche Folgen und strafrechtliche Risiken bei unentgeltlicher oder verbilligter Nutzung von Grundbesitz einer spanischen Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter**
- 64 Holtz **Nach der Reform ist vor der Reform – Die nächsten Änderungen des ErbStG**
- 69 Beul **Zukunftsperspektiven der Rechtsprechung des EuGH zur Grundrechtecharta und die Auswirkungen auf das Steuerrecht**

74 Söffing **Rechtsprechung**

79 **LiteraTour**

I.

Manchmal ist die Phantasie des Steuerzahlers größer als die Regelungskraft des Gesetzgebers.

Wolfgang Schäuble (mit 5 Sternen bewertetes Zitat)

II.

„Vor mehr als 25 Jahren haben Sie an dem genannten schönen Ort am Main die albernsten mir jemals bekannt gewordenen Nachbarstreitigkeiten um den Pflanzabstand von Flühlühern und allerlei anderes geführt und allesamt kläglich verloren. Sagen Sie nicht, daß ich Sie nicht vorher wahrheitsgemäß vom voraussichtlichen Desaster unterrichtet hatte!

All die bedeutenden Bedeutungen, mit denen Sie allen mir bekannten Menschen seit jeher auf die Nerven gingen, sollen nicht erwähnt werden. Es ist sehr traurig, daß Sie noch immer keine Ruhe gefunden haben. Sie müßten doch jetzt auch schon langsam auf die 70 zugehen.“

(Thomas Fischer, Vors. Richter am BGH in einer online-Antwort auf seine Pensionierung, Ito.de, 11.03.2017)

III.

„Manche Menschen freuen sich halt, wenn sie anderen heimlich etwas von ihrer exkrementellen Produktion an den Schuh schmieren können. Wahrscheinlich hat er sonst nicht viel Freude mit sich und dem Leben.“

Derselbe Thomas Fischer steigert sich am 13.03.2017...

Ein schönes Frühjahr 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 abzudrucken.

Redaktion

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

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

Die 96. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Juni 2017.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Dr. Martin Geraats, Rechtsanwalt in Bonn; *Steffen Kranz*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Uwe Borsch*, Rechtsanwalt in Heilbronn; *Rainer Biesgen*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Michael Holtz*, Rechtsanwalt in Bonn; *Carsten Rene Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied; *Claudius Söffing*, Rechtsreferendar in Düsseldorf.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FA HuGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR/FA Gew. Rechtsschutz **Dr. Stephan Dornbusch**, 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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

Prof. Dr. Wolfgang Joecks †, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA/FAStR **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 6152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, www.boorberg.de
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

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 139,80 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Aktuell und praxisnah.



NEU.

GIERE



**Einkommensteuer und
Gewinnermittlung in der
Landwirtschaft 2016/2017**

 **BOORBERG**

von Hans-Wilhelm Giere, Steuer-
oberamtsrat, Nieders. Finanz-
ministerium, hrsg. vom Steuer-
beraterverband Niedersachsen
Sachsen-Anhalt e.V. und Landesver-
band Niedersachsen/Weser-Ems im
HLBS

**2017, 144 Seiten, DIN A4, € 46,-
ISBN 978-3-415-05995-5**

Das Arbeitsbuch nimmt umfassend und fachlich fundiert Stellung zu aktuellen Themen aus dem Bereich der Einkommensbesteuerung und Gewinnermittlung der Land- und Forstwirte. Es enthält erläuternde Anmerkungen zu zahlreichen Zweifelsfragen und sich abzeichnenden Entwicklungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung.

Die Themenschwerpunkte sind:

- Aktuelle Gesetzgebung (z.B. Klarstellung in § 6 Abs. 3 EStG; sog. Poollösung bei § 7g EStG; Tarifglättung nach § 32c EStG)
- Rechtsprechung zum Liebhabereibegriff und zum Abzug von Altenteilsleistungen
- Fortführung des Verpächterwahlrechts bei teilentgeltlicher Betriebsübertragung
- Zweifelsfragen und Beispiele zur Umsetzung der neuen BFH-Rechtsprechung zur Übertragung, Umstrukturierung und Veräußerung/Aufgabe von betrieblichen Einheiten
- Anwendungsumfang der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/43 61 564 TEL 0711/7385-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

Die Vermögensauskunft des Vollstreckungsschuldners gemäß § 284 AO n.F.

Dr. Martin Geraats, Rechtsanwalt, Meyer-Köring, Bonn

I. Vorbemerkung

In 2009 hat der Gesetzgeber die Regelungen zur Abgabe der Vermögensauskunft (damals: eidesstattliche Versicherung) grundlegend geändert und § 284 AO durch Art. 2 des Gesetzes zur Reform der Sachaufklärung in der Zwangsvollstreckung vom 29.07.2009¹ neu gefaßt. Da die Änderungen zwischenzeitlich Eingang in Literatur und Rechtsprechung gefunden haben, soll dies Anlaß sein, sie noch einmal zu beleuchten.

Ausgangspunkt der Gesetzesänderung war eine umfassende Reform des Zwangsvollstreckungsrechts. Um den Gleichlauf zwischen der zivilen Zwangsvollstreckung und der Verwaltungsvollstreckung zu erhalten, erfolgte nach der Änderung der Vollstreckungsvorschriften in der ZPO eine entsprechende Anpassung des § 284 AO. Ziel der Reform war es, das Auskunftsverfahren an die moderne Informationstechnik und die zwischenzeitlich entstandenen datenschutzrechtlichen Anforderungen anzupassen und die Justiz zu entlasten; zugleich sollte der Schutz des Rechtsverkehrs weiter verbessert werden.²

Um dies zu erreichen, sollte der Finanzverwaltung eine frühzeitige Sachaufklärung und die Beschaffung von Informationen über das Schuldnervermögen ermöglicht werden.³ „Herzstück“ der Reform war die Vermögensauskunft,⁴ bestehend aus der Vorlage des Vermögensverzeichnisses und der Abnahme der eidesstattlichen Versicherung sowie der Eintragung in das Vermögensverzeichnisregister. Unabhängig davon kann unter gewissen Bedingungen eine Eintragung in ein Schuldnerverzeichnis vorgenommen werden. Auf diese Weise sollte bundesweit vor nicht liquiden oder unzuverlässigen Schuldner „gewarnt“ werden.

II. Änderungen im einzelnen

1. Pflicht zur Auskunftserteilung und Leistungsaufforderung

§ 284 Abs. 1 AO regelt wie schon zuvor die Pflicht zur Abgabe der Vermögensauskunft. Der Vollstreckungsschuldner hat auf das Verlangen der Vollstreckungsbehörde über sein Vermögen Auskunft nach Maßgabe des § 284 AO zu erteilen, wenn er die Forderung nicht binnen zwei Wochen begleicht. Mit der Änderung begründet der Gesetzgeber also eine zentrale vollstreckungsrechtliche Mitwirkungspflicht des Vollstreckungsschuldners.⁵

Im Unterschied zur alten Fassung der Vorschrift ist nunmehr allerdings kein vorausgehender erfolgloser Vollstreckungsversuch mehr notwendig, um die Pflicht des Vollstreckungsschuldners zur Vermögensauskunft zu begründen. Es reicht allein der Umstand, daß der Vollstreckungsschuldner trotz des Vorliegens der allgemeinen Voraussetzungen der Vollstreckung wegen einer Geldforderung nicht binnen zwei Wochen nach Aufforderung leistet. Zeitlich wird die Vermögensauskunft also vorverlagert. Diese Wirkung verstärkt § 284 Abs. 6 Satz 1 Halbsatz 2 AO, der eine Verbindung der Ladung zum Termin zur Abgabe der Vermögensauskunft mit der Leistungsaufforderung zuläßt. Der nach alter Fassung geltende Ultima-Ratio-Gedanke wurde also aufgegeben,⁶ die Rolle der Vermögensauskunft und der eidesstattlichen Versicherung hat sich grundlegend zu einem der eigentlichen Vollstreckungsvoraussetzungen Druckmittel gewandelt.

Bei der Entscheidung über die Frage der Anordnung zur Abgabe einer Vermögensauskunft handelt es sich weiterhin um eine Ermessensentscheidung.⁷ Mit der Neufassung haben sich die Anforderungen an die Entscheidung gewandelt:

„Maßstab der Ermessensausübung haben Zweckmäßigkeit und Effizienz zu sein. Das spricht dafür, daß der Abgabegläubiger innerhalb der durch das Willkürverbot und die offenbare Unbilligkeit gezogenen Grenzen zuerst diejenigen Vollstreckungsmaßnahmen ergreifen kann, die ihm dafür unter dem Blickwinkel der Verwaltungspraktikabilität geeignet erscheint. Die Entscheidung, den Schuldner zur Abgabe der Vermögensauskunft aufzufordern, bedarf deshalb in der Regel wohl keiner näheren Begründung.“⁸

Insofern ist das Ermessen der Behörde kaum eingeschränkt. Gleichwohl dürfte auch weiterhin einer Aufforderung zur Abgabe der Vermögensauskunft unzulässig sein, wenn die Behörde die Vermögensverhältnisse des Vollstreckungs-

1 BGBl. I 2009, 2258.

2 Vgl. BT-Drs. 16/10069, S. 1.

3 Vgl. BT-Drs. 16/10069, S. 1.

4 *Vollkommer*, NJW 2012, 3681.

5 OVG NRW, Beschluß vom 10.11.2016 – 9 B 298/16; *Klein-Werth*, AO, 13. Aufl. 2016, § 284 Rn. 3.

6 So *Carlé*, AO-StB 2013, 347.

7 BFH, Urteil vom 15.03.2013 – VII B 201/12, BFH/NV 2013, 972.

8 OVG NRW, Beschluß vom 10.11.2016 – 9 B 298/16.

schuldners bereits zuverlässig kennt oder Kenntnis davon hat, dass kein pfändbares Vermögen vorhanden ist.⁹ Ebenso bleibt es der Vollstreckungsbehörde unbenommen, Auskunft über die Vermögensverhältnisse des Vollstreckungsschuldners nach §§ 249 Abs. 2 Satz 1, 95 Abs. 1 Satz 1 AO zu verlangen.

Die in § 284 Abs. 4 Satz 1 AO enthaltene Sperrfrist ist auf 2 Jahre verkürzt worden. Im Gegensatz zur alten Fassung kommt es nun nicht mehr darauf an, ob bzw. wann eine Eintragung in das Schuldnerverzeichnis stattgefunden hat, sondern lediglich auf die Hinterlegung des im Rahmen der Vermögensauskunft erstellten Vermögensverzeichnisses beim zentralen Vollstreckungsgericht. Die Sperrfrist gilt – wie schon zuvor – dann nicht, wenn eine wesentliche Änderung der Vermögensverhältnisse des Vollstreckungsschuldners anzunehmen ist.

2. Ladung zur Abgabe der Vermögensauskunft

Nach § 284 Abs. 6 Satz 1 Halbsatz 1 AO ist der Vollstreckungsschuldner zum Termin zur Abgabe der Vermögensauskunft zu laden; die Ladung ist förmlich zuzustellen. Diese Regelung entspricht inhaltlich der vorhergehenden Fassung, nach der auch die Ladung zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung förmlich zuzustellen war.

Neu ist dagegen die Belehrungspflicht der Vollstreckungsbehörde, die den Vollstreckungsschuldner bereits mit der Ladung über seine Rechte und Pflichten (nach Abs. 2 und Abs. 3 n.F.) sowie über die Folgen der Verletzung seiner Auskunftspflicht und insbesondere auch über die Möglichkeit zur Eintragung in das Schuldnerverzeichnis aufzuklären hat. Die Belehrungspflicht erstreckt sich außerdem auf eine weitere wesentliche Änderung, den Entfall der aufschiebenden Wirkung eines Einspruches gegen die Anordnung der Abgabe einer Vermögensauskunft. § 284 Abs. 6 Satz 3 AO regelt ausdrücklich, daß ein solcher Rechtsbehelf keine aufschiebende Wirkung mehr hat. Damit entfällt die zuvor bestehende Möglichkeit, die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung durch die Einlegung eines Einspruches hinauszuzögern. Klageverfahren, die zuvor bis zum BFH getrieben werden konnten, bleiben zwar prinzipiell möglich, sie haben aber keinen (zeitlichen) Nutzen mehr für den Vollstreckungsschuldner. Im Vergleich mit der alten Regelung stellt dies eine deutliche Verschlechterung für den Vollstreckungsschuldner dar, vor allem dann, wenn sich im nachhinein bestätigt, daß die Vollstreckungsvoraussetzungen nicht vorgelegen haben.¹⁰

3. Vermögensauskunft

Grundsätzlich gleich geblieben sind die inhaltlichen Anforderungen an die abzugebende Vermögensauskunft, § 284 Abs. 1 und 2 AO. Neu hinzugekommen ist allerdings die Verpflichtung, auch personenbezogene Angaben zu machen, § 284 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO. Der Vollstreckungs-

schuldner hat prinzipiell sein gesamtes Aktivvermögen anzugeben.

Auch die formalen Bedingungen zur Abgabe der Vermögensauskunft sind weitestgehend gleichgeblieben bzw. lediglich an die „Vermögensauskunft“ angepaßt worden. Zur Abnahme der Vermögensauskunft ist grundsätzlich die Vollstreckungsbehörde zuständig, in deren Bezirk der Vollstreckungsschuldner seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, § 284 Abs. 5 AO. Entsprechend der Anpassung an die neuen Informationstechniken ist nach Abs. 7 der Vorschrift in dem Termin zur Abgabe der Vermögensauskunft ein elektronisches Dokument – das Vermögensverzeichnis – zu erstellen. Das erstellte Vermögensverzeichnis ist im Anschluß dem Vollstreckungsschuldner vorzulesen oder am Bildschirm zur Durchsicht wiederzugeben. Nach § 284 Abs. 7 Satz 3 AO ist ein Ausdruck nur auf Verlangen zu erteilen. Das Vermögensverzeichnis wird nach Satz 4 der Vorschrift bei dem neuen zentralen Vollstreckungsgericht hinterlegt.

4. Versicherung an Eides statt

Auch nach der Änderung des § 284 AO ist die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung („Versicherung an Eides statt“) vorgesehen. Der Vollstreckungsschuldner hat zu versichern, daß seine Vermögensauskunft nach bestem Wissen und Gewissen vollständig und richtig ist. Ebenso erstreckt sich die eidesstattliche Versicherung nach der Neukonzeption auch auf die nach § 284 Abs. 1 Satz 2 AO ergänzend zu machenden personenbezogenen Angaben. Anders als zuvor ist die Anordnung der Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung allerdings nicht mehr in das Ermessen der Vollstreckungsbehörde gestellt. § 284 Abs. 3 Satz 2 AO a.F., welcher der Behörde ein Absehen von der Anordnung ermöglichte, wurde gestrichen. Die Vermögensauskunft ist deshalb seit Inkrafttreten der Änderung immer mit einer eidesstattlichen Versicherung zu bekräftigen.

Diese Änderung wurde anfangs noch in Zweifel gezogen, kürzlich stellte der BFH¹¹ allerdings unmißverständlich klar, daß die Regelung – wie nach der Gesetzesbegründung¹² intendiert – kein Ermessen mehr eröffnet:

„Nach der ab dem 1. Januar 2013 geltenden Fassung des § 284 AO wird der Finanzbehörde bei der Entscheidung, ob der Vollstreckungsschuldner neben dem Vermögensverzeichnis auch eine eidesstattliche Versicherung abzugeben hat, kein Ermessen mehr eingeräumt [...] Nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorschrift ist der Vollstreckungsschuldner verpflichtet, eine solche Versicherung abzugeben, so daß kein Raum für eine isolierte Ermessensausübung

9 Vgl. BFH/NV 1990, 79; Klein-Werth, a.a.O., § 284 Rn. 5.

10 Vgl. Carlé, AO-StB 2013, 347.

11 BFH, Beschluss vom 08.02.2016 – VII B 60/15; BFH/NV 2016, 891.

12 Vgl. BT-Drs. 16/10069, S. 45 f.

besteht; darauf deuten die Formulierung „hat ... zu versichern“ und die Gesetzesbegründung hin.“

Entsprechend seien „die Verpflichtungen zur Vorlage des Vermögensverzeichnisses und zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung „nach der neuen Rechtslage als eine Einheit anzusehen, so daß nur eine einzige Ermessensentscheidung erforderlich“¹³ sei – diejenige zur Anordnung der Abgabe der Vermögensauskunft. Begründet wird diese Änderung vom Gesetzgeber mit der Loslösung (s.u.) der Vermögensauskunft von der Eintragung in das Schuldnerverzeichnis,¹⁴ die umgekehrt nicht länger zwingend und als Ermessensentscheidung nur unter bestimmten Bedingungen zulässig ist (s.u.).

Im übrigen ist der Vollstreckungsschuldner gem. § 284 Abs. 3 Satz 2 AO nunmehr auch unabhängig von der im Rahmen der Ladung erfolgten Belehrung nochmals gesondert über die (strafrechtliche) Bedeutung der eidesstattlichen Versicherung zu belehren.

5. Erzwingungshaft

Erscheint der Vollstreckungsschuldner nicht zu dem anberaumten Auskunftstermin, weigert er sich in dem Termin, vollständig Auskunft zu seinem Vermögen zu erteilen oder verweigert er die Abgabe der eidesstattlichen Versicherung, so kann die Vollstreckungsbehörde unverändert einen Antrag auf Anordnung der Erzwingungshaft stellen. Wie bei der Anordnung der Abgabe einer Vermögensauskunft handelt es sich auch bei dem Antrag auf Erlass eines Haftbefehls um eine Ermessensentscheidung der Vollstreckungsbehörde. Dies hat für die neue Rechtslage inzwischen das FG Köln entschieden und damit die zur alten Rechtslage ergangene Rechtsprechung fortgeführt, nach welcher der Antrag als Verwaltungsakt zu beurteilen ist.¹⁵ Gegen diesen Verwaltungsakt ist damit auch weiterhin der Einspruch der statthafte Rechtsbehelf, nach der Grundregel des § 361 Abs. 1 Satz 1 AO ohne aufschiebende Wirkung, auch wenn dies in der Neufassung des § 284 AO nicht ausdrücklich benannt wird:

„Dem Senat ist bewusst, dass die vorstehende Auslegung des § 284 Abs. 8 Satz 1 AO für den Vollstreckungsschuldner eine Anfechtungsmöglichkeit eröffnet, die im Text der ab 1.1.2013 geltenden Gesetzesfassung nicht enthalten ist und von der in den Materialien zur Entstehungsgeschichte – soweit erkennbar – nicht die Rede war. Dass ein Einspruch gegen den Antrag auf Haftanordnung statthaft ist, war allerdings vor der Änderung zum 1.1.2013 ganz überwiegend anerkannt, obwohl der Text des § 284 Abs. 8 AO a.F. dafür ebenso wenig eine Grundlage geboten hat wie heute. Es gibt ferner keine Belege dafür, dass der Gesetzgeber mit der Neufassung den von den Finanzgerichten nach den allgemeinen Bestimmungen zu gewährenden einstweiligen Rechtsschutz beschneiden wollte.“¹⁶

Dies gilt nach dem FG Köln selbst dann – und entgegen eines anderslautenden Beschlusses des BFH,¹⁷ der die Be-

schwerde gegen die Entscheidung für ausreichend hielt – wenn das Amtsgericht den von der Vollstreckungsbehörde beantragten Haftbefehl bereits erlassen hat; nur so werde der Rechtsweggarantie des Art. 19 Abs. 4 GG genüge getan. Denn der Vollstreckungsschuldner erfahre von der Entscheidung des Amtsgerichts mangels des Erfordernisses der Zustellung der Haftanordnung vor Vollstreckung des Haftbefehls in aller Regel erst mit seiner „Verhaftung“ – was zu einer erheblichen Schlechterstellung gegenüber dem finanzgerichtlichen Rechtsschutz führe. Weiter könne das Amtsgericht bei Erlass des Haftbefehls das Ermessen der Vollstreckungsbehörde schon gar nicht überprüfen: „Dazu sind nur die Finanzgerichte berechtigt und verpflichtet (§ 102 Satz 1 FGO).“ Darüber hinaus stehe einer anderen Bewertung auch die übrige Rechtsprechung des BFH¹⁸ entgegen, nach der die Vollstreckungsbehörde nach Erlass des Haftbefehls „Herrin des Verfahrens“ bleibe.

Antragsbefugt ist allein die Behörde, welche die Vollstreckung der Forderung betreibt, wegen der eine Vermögensauskunft abzugeben ist. Diese Behörde muß jedoch nicht identisch mit der Behörde sein, welche die Vermögensauskunft entgegennimmt. § 284 Abs. 8 AO entspricht insoweit den Regelungen der Abs. 8 und 9 a.F.

Zuständig für die Entscheidung zur Anordnung der Haft bleibt das Amtsgericht, dessen Zuständigkeit nunmehr unmittelbar aus § 284 Abs. 8 Satz 2 AO folgt. Die Entscheidung folgt den allgemeinen Grundsätzen; insbesondere ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Soweit die Leistungsfähigkeit des Vollstreckungsschuldners bereits feststeht, kann deshalb keine Erzwingungshaft angeordnet werden. Umgekehrt ist aber eine nur geringe Forderung für sich genommen kein Grund, eine Erzwingungshaft abzulehnen – der Schuldner könnte die Haft umso leichter durch Zahlung abwenden.¹⁹

Vor dem Eindruck der Verwaltungspraxis in NRW gibt das Urteil des FG Köln außerdem Anlaß, der Antragsbegründung der Vollstreckungsbehörde zur Haftanordnung besondere Aufmerksamkeit zu schenken, da entscheidende Angaben fehlen können:

„Der Senat hält es allerdings für bedenklich, wenn eine Vollstreckungsbehörde – wie hier der Antragsgegner – dem Amtsgericht mitteilt, dass der Vollstreckungsschuldner ohne ausreichende Entschuldigung im Termin zur Abgabe der Vermögensauskunft nicht erschienen sei, sie das Amtsgericht aber nicht darüber in Kenntnis setzt, dass der Vollstre-

13 Der BFH zitiert hier Schwarz/Pahlke-Dißars, AO, FGO, § 284 Rn. 33.

14 Vgl. BT-Drs. 16/10069, S. 45 f.

15 FG Köln, Beschluß vom 12.10.2016 – 3 V 593/16 m.w.N.

16 FG Köln, Beschluß vom 12.10.2016 – 3 V 593/16.

17 BFH, Beschluß vom 25.10.2004 – VII B 108/04, BFH/NV 2005, 659.

18 BFH, Beschluß vom 11.12.1984 – VII B 41/84, BStBl. II 1985, 197; Beschluß vom 12.06.1991 – VII B 58/91, BFH/NV 1992, 519.

19 Vgl. etwa BVerfGE 48, 401.

ckungsschuldner einen Tag vor dem Termin schriftlich mitgeteilt hat, warum er nicht erscheinen könne, selbst wenn die Vollstreckungsbehörde in diesem Vorbringen keine ausreichende Entschuldigung sieht.“²⁰

6. Eintragung in das Schuldnerverzeichnis

Neu ist auch das Verfahren zur Eintragung in das Schuldnerverzeichnis, nunmehr geregelt in den Absätzen 9 bis 11. Nach altem Recht war die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung zwingend in das Schuldnerverzeichnis einzutragen (Abs. 7 a.F.) – dies ist nun nicht mehr der Fall. Denn mit der Änderung des § 284 AO wurde die Anordnung zur Eintragung als Ermessensentscheidung gestaltet („Die Vollstreckungsbehörde **kann** die Eintragung des Vollstreckungsschuldners in das Schuldnerverzeichnis [...] anordnen...“). Das Ermessen ist allerdings nur in bestimmten Fällen eröffnet: (1) Der Vollstreckungsschuldner ist seiner Pflicht zur Abgabe der Vermögensauskunft nicht nachgekommen; (2) die Vollstreckung erscheint angesichts der zuvor erteilten oder (noch) gespeicherten Vermögensauskunft offensichtlich aussichtslos; (3) der Vollstreckungsschuldner zahlt die Forderung nicht binnen eines Monats nach Abgabe der Vermögensauskunft vollständig oder er zahlt sie nicht vollständig, obwohl eine Vermögensauskunft (wieder) verlangt werden könnte und er über die Möglichkeit der Eintragung in das Schuldnerregister belehrt wurde. Diese Monatsfrist zur Befriedigung der Forderung wurde bereits als zu kurz kritisiert und vor diesem Hintergrund davor gewarnt, daß der Vollstreckungsschuldner aus Zeitmangel zu wirtschaftlich unsinnigen Veräußerungen gezwungen würde.²¹

Die Beschränkung auf die genannten Voraussetzungen und die Einführung einer Ermessensentscheidung soll nach der Konzeption des Gesetzgebers einen Ausgleich dafür schaffen, daß die Ermessensentscheidung über die Frage der Anordnung der Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung entfallen ist.²² Die zuvor im Rahmen der entfallenen Ermessensentscheidung zu berücksichtigenden Umstände sind nunmehr im Rahmen der neugeschaffenen Ermessensentscheidung zur Schuldneintragung zu berücksichtigen.²³ Für die Ermessensentscheidung an sich gelten die allgemeinen Grundsätze.²⁴ Dabei ist allerdings stets darauf zu achten, angesichts der starken Berücksichtigung der Interessen des Rechtsverkehrs den Gläubigerschutz nicht zu vernachlässigen. Denn dieser ist – gerade auch unter Einbeziehung der „Prangerwirkung“ einer Eintragung in das Schuldnerregister – schon im Hinblick auf den Schutz der Menschenwürde geboten.²⁵ Entscheidend können insoweit Dauer und Höhe der Rückstände und die Erfolglosigkeit bisheriger Vollstreckungsmaßnahmen sein,²⁶ nicht aber die Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz:

„Eine Gefährdung der wirtschaftlichen oder persönlichen Existenz des Vollstreckungsschuldners wird nämlich vom Gesetzgeber in Kauf genommen, um das Ziel der Eintragung

ins Schuldnerverzeichnis als Druckmittel zur Steigerung der Zahlungsmoral zu erreichen...“.²⁷

Diese grundsätzliche Zielrichtung führt außerdem dazu, daß jedenfalls unter dem Gesichtspunkt der Existenzgefährdung auch keine Aussetzung der Vollziehung wegen unbilliger Härte gewährt werden kann, wie das FG Düsseldorf²⁸ deutlich gemacht hat:

„Da die Möglichkeit der Existenzgefährdung im Rahmen des § 284 AO gerade keine außergewöhnliche, sondern eine typische Folge ist, ist dieser Gesichtspunkt ungeeignet, eine „unbillige Härte“ zu begründen [...]“

Nach § 284 Abs. 9 Satz 2 AO „soll“ die Ermessensentscheidung über die Eintragungsanordnung ausdrücklich mit einer kurzen Begründung versehen werden. Eine solche Begründung wäre allerdings grundsätzlich auch schon nach dem allgemeinen Begründungszwang der Abgabenordnung (§ 121 AO) vorauszusetzen. Deshalb wird z.T. vermutet, der Gesetzgeber wolle mit der ausdrücklichen Regelung zur Begründung möglicherweise eine gängige Behördenpraxis unterlassenen Ermessensgebrauchs bekämpfen, um anfechtbares Verwaltungshandeln zu vermeiden.²⁹ Zugleich wurde aber auch die Befürchtung geäußert, der allgemeine Begründungszwang könne durch die Einfügung des § 284 Abs. 9 Satz 2 AO unterlaufen werden – wohl, weil lediglich eine „kurze“ Begründung gegeben werden soll.³⁰ Ob die Formulierung tatsächlich dahingehend interpretiert werden wird und zu einer tendenziellen Verkürzung führt, ist – soweit ersichtlich – bisher nicht auszumachen.

Die Anordnung ist dem Vollstreckungsschuldner außerdem gemäß § 284 Abs. 9 Satz 3 AO zuzustellen. Da es sich um einen Verwaltungsakt handelt, ist dieser grundsätzlich mit dem Einspruch angreifbar. Wie schon im Falle der Anordnung zur Abgabe einer Vermögensauskunft (s.o.) hat ein gegen die Anordnung der Eintragung der Abgabe der Vermögensauskunft in das Schuldnerverzeichnis gerichteter Rechtsbehelf keine aufschiebende Wirkung, § 284 Abs. 10 Satz 1 AO.

20 Anlässlich dessen äußerte das FG Köln deutliche Kritik an dem der Verwaltungspraxis in NRW zugrundeliegenden Erlaß: FM NRW, Erlaß vom 1.2.2015, Vo-Kartei NW § 284 AO Karte 5.

21 So etwa Thomas/Putzo, ZPO, 35. Aufl. 2014, § 882c Rn. 4 zur insoweit gleichlaufenden zivilen Vollstreckung.

22 Vgl. BT-Drs. 16/10069, S. 46 f.

23 Vgl. BT-Drs. 16/10069, S. 46.

24 Vgl. Koenig-Fritsch, AO, 3. Aufl. 2014, § 284 Rn. 44.

25 Vgl. Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, 75. Aufl. 2016, Vor § 882b Rn.4; Koenig-Fritsch, a.a.O., § 284 Rn. 37.

26 FG Köln, Beschluß vom 15.07.2014 – 15 V 778/14, DStRE 2015, 1321.

27 FG Köln, Beschluß vom 15.07.2014 – 15 V 778/14, DStRE 2015, 1321; Klein-Werth, AO, 13. Aufl. 2016, § 284 Rn. 40 m.w.N.

28 FG Düsseldorf, Beschluß vom 28.09.2015 – 9 V 2588/15 A (KV), DStRE 2017, 174.

29 Vgl. Carlé, AO-StB 2013, 347.

30 Ebenfalls Carlé, AO-StB 2013, 347.

Zum Schutz des Vollstreckungsschuldners darf die Eintragungsanordnung erst einen Monat nach ihrer Zustellung an den Vollstreckungsgläubiger auch an das zentrale Vollstreckungsgericht übermittelt werden, § 284 Abs. 10 Satz 2 AO. Auf diese Weise will der Gesetzgeber dem Schuldner die Gelegenheit geben, Einspruch gegen die Eintragungsanordnung einzulegen und die Aussetzung der Vollziehung zu beantragen.³¹ Die Übermittlung ist allerdings gem. Satz 3 dann zu unterlassen, wenn der Vollstreckungsschuldner die Forderung innerhalb des Monats begleicht oder Anträge des Vollstreckungsschuldners auf die Aussetzung der Vollziehung der Eintragungsanordnung nach § 361 AO oder § 69 FGO Aussicht auf Erfolg haben. Dies ermöglicht eine Aussetzung der Vollziehung bereits dann, wenn der Antrag auf Aussetzung gestellt, aber noch nicht entschieden ist, solange er nur ausreichende Erfolgsaussichten vermittelt. Käme es in einem solchen Fall schließlich doch zu einer Ablehnung des Antrages, entfielen auch die aufschiebende Wirkung des Antrages.

Mit der Neuregelung des Verfahrens zur Vermögensauskunft und Schuldnerverzechnung wurde auch die Organisationsstruktur zur Führung der Schuldnerverzechnisse geändert; diese ist nunmehr in § 882h Abs. 1 ZPO zu finden. Anders als noch bis einschließlich 2012 werden die Schuldnerverzechnisse nicht mehr örtlich bei dem jeweiligen Vollstreckungsgericht geführt, sondern für jedes Bundesland einheitlich bei einem zentralen Vollstreckungsgericht. Entsprechend der Zielsetzung, das Verfahren auch an die moderne Informationstechnik anzupassen, wurde zudem die eine zentrale, länderübergreifende Abfragemöglichkeit im Internet geschaffen.

Nach erfolgter Eintragung in das Schuldnerverzeichnis sind Entscheidungen über Rechtsbehelfe von der Vollstreckungsbehörde oder dem Gericht unmittelbar dem zentralen Vollstreckungsgericht mitzuteilen, § 284 Abs. 11 Satz 1 AO.

III. Fazit

Mit der Neufassung des § 284 AO wurde das bisherige Konzept zur Abgabe einer Vermögensauskunft grundlegend geändert. Besonders bedeutsam ist vor allem die geänderte Zielrichtung, die Vermögensauskunft bereits ohne notwendigerweise vorhergehenden Vollstreckungsversuch an den Anfang des Vollstreckungsverfahrens zu setzen, um so den Druck auf den Schuldner zu erhöhen. Da hierfür zum einen die Ermessensentscheidung über die Anordnung der Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung und weiter auch die aufschiebende Wirkung von Rechtsbehelfen entfallen sind, kompensiert die Ermessensentscheidung über die Eintragung in das Schuldnerverzeichnis die Einbuße an Rechtsschutzmöglichkeiten nur zum Teil.³² Die nunmehr bestehende Verknüpfung von Vermögensauskunft und zwingend abzugebender eidesstattlicher Versicherung stellt deshalb durchaus eine Verschlechterung der Schuldnerposition dar.

Obwohl viele verfahrenstechnische Regelungen § 284 AO n.F. mit den vorhergehenden Regelungen übereinstimmen oder sehr ähnlich gefaßt wurden, zeigt die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung, daß noch einiger Klärungsbedarf besteht. Wie groß dieser sein tatsächlich sein wird, wird allerdings maßgeblich von der Verwaltungspraxis abhängen, die bereits Anlaß zur Kritik gegeben hat (s.o.).

³¹ Vgl. BT-Drs. 16/10069, S. 47.

³² Carlé beklagt deshalb einen weiteren „Schritt weg von der ‚Waffengleichheit‘ zwischen Finanzverwaltung und Steuerschuldner“, Carlé, AO-StB 2013, 347.



Standardwerk.

Die Einkommensteuer-Erklärung

hrsg. von Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D., unter Mitarbeit von Dipl.-Finanzwirt (FH) Günter Link, Dipl.-Finanzwirt (FH) Andreas Leis, Dipl.-Finanzwirtin (FH) Sandra Golz und Carina Keller, Bachelor of Laws (LL.B.)

2017, 17., vollständig überarbeitete Auflage, 448 Seiten, € 43,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 199–201

ISBN 978-3-415-05912-2

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

SZ0317

Der Weg in die Gewerblichkeit durch Abschluß eines städtebaulichen Vertrags – Gefahren für Grundstückseigentümer bei der Teilnahme an der städtebaulichen Entwicklung

Dr. Steffen Kranz, LL.M., Rechtsanwalt, S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf

A. Vorbemerkung und Problemaufriß

Der vorliegende Beitrag zeigt eine direkte Schnittstelle zwischen dem öffentlichen Baurecht und dem Steuerrecht auf. Baurechtlicher Anknüpfungspunkt ist der Abschluß eines städtebaulichen Vertrags i.S.v. § 11 BauGB. Dieser stellt für Gemeinden das Mittel der Wahl dar, um die Vorbereitung oder Durchführung städtebaulicher Maßnahmen oder die Übernahme der hierbei anfallenden Kosten oder Aufwendungen auf private Grundstückseigentümer zu übertragen.¹ Soll beispielsweise ein bisher als Industriegebiet genutztes Grundstück zukünftig als Mischgebiet insbesondere Wohn- und Büroflächen bereitstellen, kann die Gemeinde mit den Grundstückseigentümern im Rahmen eines städtebaulichen Vertrags vereinbaren, daß die Grundstückseigentümer die notwendige Bodensanierung und Erschließung des Grundstücks entweder selbst durchführen oder zumindest die hierbei entstehenden Kosten übernehmen. Auch können sich die Grundstückseigentümer im Rahmen eines städtebaulichen Vertrags gegenüber der Gemeinde dazu verpflichten, die Bebauung des zukünftigen Mischgebiets mit Wohn- und Bürogebäuden zu übernehmen.

Die Übernahme von Verpflichtungen zur Sanierung und Erschließung von Grundstücken sowie deren Bebauung nach den Vorgaben des gewünschten Bauplanungsgebiets ist mittlerweile gängige Praxis. Beispielhaft seien die von der Landeshauptstadt München aufgestellten „Grundsätze zur Sozialgerechten Bodennutzung“ (SoBoN) genannt.² Diese Verpflichtungen, die teilweise mit erheblichen wirtschaftlichen Belastungen verbunden sind, werden die Grundstückseigentümer selbstverständlich nur dann übernehmen, wenn städtebauliche Maßnahmen, im obigen Beispiel also die Änderung der Art der baulichen Nutzung, zu einem wirtschaftlichen Vorteil führen (gesteigerte Rendite, Wertsteigerung), der die wirtschaftlichen Belastungen, die kurzfristig durch die Sanierung und Erschließung sowie die Bebauung entstehen, in absehbarer Zeit kompensieren wird. Beim Abschluß eines städtebaulichen Vertrags herrscht Parität, so daß die Vorbereitung oder Durchführung städtebaulicher Maßnahmen oder die Übernahme der hierbei anfallenden Kosten oder Aufwendungen durch die Grundstückseigentümer nicht hoheitlich von der Gemeinde erzwungen werden können.

Es ist jedoch eine Frage des Einzelfalls, ob der Grundstückseigentümer die übernommenen Maßnahmen (fremd-)finanzieren kann. Nicht selten werden Grund-

stückseigentümer in Anbetracht des kurzfristigen Liquiditätsbedarfs zur Finanzierung der Bodensanierung, der Erschließung und der Bebauung des Grundstücks dazu gezwungen sein, einen Teil des Grundstücks zu veräußern.

Hält eine Person ein Grundstück seit über zehn Jahren in ihrem Privatvermögen und erzielt sie mit diesem Grundstück ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, unterfällt der bei einer Veräußerung dieses Grundstücks erzielte Gewinn grundsätzlich dem nicht-steuerbaren Bereich (vgl. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG). Der Abschluß eines städtebaulichen Vertrags kann dies jedoch ändern. Die Übernahme von kommunalen Aufgaben im Rahmen eines städtebaulichen Vertrags kann nach der Rechtsprechung des BFH und der Ansicht der Finanzverwaltung dazu führen, daß die Veräußerung des Grundstücks im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 EStG vollzogen wird und daher eine (nicht vorhergesehene) Belastung mit Ertragsteuern (Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Gewerbesteuer) nach sich zieht. Der vorliegende Beitrag beleuchtet dieses Risiko anhand eines Fallbeispiels.

B. Fallbeispiel

Ein Grundstückseigentümer hält sein als Industriegebiet ausgewiesenes Grundstück bereits seit über zehn Jahren im Privatvermögen und verpachtet dieses an ein Industrieunternehmen. Die Einkünfte aus seiner Verpachtungstätigkeit ermittelt der Grundstückseigentümer durch Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten. Die Gemeinde ist bestrebt, dieses Grundstück zukünftig als Mischgebiet auszuweisen, auf dem der Grundstückseigentümer Wohn- und Büroflächen zur Verfügung stellt. Die Vermietung des Grundstücks entsprechend der Vorgaben des geänderten Bebauungsplans würde beim Grundstückseigentümer zu einer deutlichen Steigerung seiner Renditen führen und somit auch zu einer Wertsteigerung seines Grundstücks verhelfen. Vor diesem Hintergrund ist der Grundstückseigentümer bereit, einen städtebaulichen

1 Zum Verfahrensablauf vgl. *Graf/Weber*, DStR 2001, 1463

2 Vgl. Broschüre der Landeshauptstadt München „Die Sozialgerechte Bodennutzung“, abrufbar unter <https://www.muenchen.de/rathaus/Stadtverwaltung/Kommunalreferat/immobilien/sobon.html>

Vertrag mit der Gemeinde abzuschließen, in dem er sich dazu verpflichtet, für die notwendigen Sanierungs- und Erschließungsmaßnahmen sowie für die Bebauung mit einem Büro- und Wohnhauskomplex Sorge zu tragen.

Die kurzfristige wirtschaftliche Belastung, die durch die Sanierungs- und Erschließungsmaßnahmen sowie durch den Bau des Büro- und Wohnhauskomplexes entstehen, ist so hoch, daß eine Fremdfinanzierung für den Grundstückseigentümer aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht in Betracht kommt. Vor diesem Hintergrund beabsichtigt der Grundstückseigentümer, das Grundstück zu teilen und einen Teil (im sanierten und erschlossenen Zustand) zu veräußern. In dem abzuschließenden Grundstückskaufvertrag soll sichergestellt werden, daß auch der Grundstückskäufer den erworbenen Grundstücksteil entsprechend der im städtebaulichen Vertrag übernommenen Verpflichtung bebaut.

Exkurs: Einvernehmliches, amtliches Umlegungsverfahren

Vielfach beinhalten städtebauliche Entwicklungsmaßnahmen nicht nur bauplanerische Veränderungen, sondern auch die Neugestaltung von Gebieten durch Umlegungsverfahren i.S.v. § 45 BauGB. Hierbei hat sich in der Praxis das sog. einvernehmliche, amtliche Umlegungsverfahren durchgesetzt. Charakteristikum eines einvernehmlichen, amtlichen Umlegungsverfahrens ist, daß sich die Grundstückseigentümer zunächst untereinander und mit der Gemeinde darauf verständigen, mittels umfänglicher Vereinbarungen nach den Vorschriften des BauGB die gewollten Ergebnisse des Bodenordnungsverfahrens festzulegen und bei der sie vereinbaren, den Vollzug der Neuordnung der Grundstücksverhältnisse danach dem hoheitlichen Verfahren zu überlassen.³ Auch in diesen Fällen wird die Vorbereitung oder Durchführung kommunaler Aufgaben von den Grundstückseigentümern im Rahmen eines mit der Gemeinde abgeschlossenen städtebaulichen Vertrags übernommen. Die hier diskutierten Fragestellungen ergeben sich somit auch im Rahmen eines einvernehmlichen, amtlichen Umlegungsverfahrens. Die Diskussion der zusätzlichen, in diesem Rahmen auftretenden ertragsteuerrechtlichen Fragestellungen würde jedoch den Umfang dieses Beitrags sprengen, weshalb das Umlegungsverfahren im folgenden nicht näher betrachtet wird.

C Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 EStG

I. Grundsätzliches

Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, Gewerbebetrieb,

wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Die bloße Verwaltung eigenen Vermögens ist jedoch regelmäßig keine gewerbliche Tätigkeit.⁴

Im folgenden werden lediglich die Tatbestandsmerkmale „Nachhaltigkeit“ und „(keine) Vermögensverwaltung“ diskutiert, da die übrigen von § 15 Abs. 2 EStG aufgestellten Tatbestandsmerkmale (Gewinnerzielungsabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, keine Ausübung von Land- und Forstwirtschaft, keine Ausübung eines freien Berufs oder einer anderen selbständigen Arbeit) in den meisten Fällen unproblematisch erfüllt sein dürften.

II. Nachhaltigkeit

Eine Tätigkeit ist regelmäßig nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also die Absicht besteht, weitere Geschäfte abzuschließen, wobei allein auf die Absatz- und nicht auf die Beschaffungsseite abzustellen ist.⁵ Soll – wie im obigen Beispiel – lediglich ein Absatzgeschäft über ein Grundstück getätigt werden, sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Hier soll die angedachte Veräußerung des Grundstücksteils vielmehr nur zur Finanzierung des kurzfristigen Liquiditätsbedarfs erfolgen. Die Veräußerungstätigkeit kann vor diesem Hintergrund nicht als nachhaltig, weil nicht auf Wiederholung gerichtet, angesehen werden.

Nach der Rechtsprechung des BFH soll Nachhaltigkeit ausnahmsweise selbst dann bejaht werden können, wenn der Steuerpflichtige nur ein einziges Geschäft oder einen einzigen (Veräußerungs-)Vertrag abschließt und sich insoweit keine Wiederholungsabsicht feststellen läßt.⁶ Nachhaltigkeit soll in diesem Fall zu bejahen sein, wenn die Erfüllung dieses Geschäfts oder Vertrags eine Vielzahl von unterschiedlichen Einzeltätigkeiten erfordere (sogenannte Einzeltätigkeitsrechtsprechung).⁷ Anknüpfend an die Vielzahl und das Gewicht der vom Verkäufer im Hinblick auf die Bebauung entfaltenen Tätigkeiten soll die „Gesamtstätigkeit“ als nachhaltig angesehen werden können, wobei das

3 BVerfG, Beschluß vom 24.03.2015 – 1 BvR 2880/11, BStBl. II 2015, 622, unter A. IV Nr. 8

4 BFH, Urteil vom 01.12.2005 – IV R 65/04, BStBl. II 2006, 259, Ziffer II.; R 15. 7 (1) Satz 2 EStR

5 Vgl. BFH, Urteil vom 09.12.2002 – VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294, unter 2. a)

6 Vgl. BFH, Urteil vom 19.02.2009 – IV R 10/06, BStBl. II 2009, 533, unter II. 2. c), bb)

7 Vgl. BFH, Urteile vom 09.12.2002 – VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294, unter 2. b); vom 15.04.2004 – IV R 54/02, BStBl. II 2004, 868, unter II. 2.; vom 28.04.2005 – IV R 17/04, BStBl. II 2005, 606, unter 2. d); vom 19.02.2009 – IV R 10/06, BStBl. II 2009, 533, unter II. 2. c), cc)

Gesamtbild der Verhältnisse eines jeden Falls entscheidend sein sollen.⁸

Im Zusammenhang mit der Erstellung von Gebäuden wies der BFH jedoch einschränkend darauf hin, daß für die Annahme der Nachhaltigkeit solche Einzeltätigkeiten nicht ausreichen, die beim Bau eines jeden Hauses erforderlich werden, gleichgültig ob es selbst genutzt, vermietet oder veräußert werden soll.⁹ Es sei vielmehr darauf abzustellen, ob der Steuerpflichtige in einer Weise tätig geworden ist, die dem Bild eines Gewerbetreibenden – insbesondere eines Bauunternehmers oder eines Bauträgers – entspricht, wobei die Höhe der Baukosten im Rahmen dieser Gesamtwürdigung nur als Beweisanzeichen eine Rolle spiele.¹⁰

Wenn es der BFH auch im Falle des Verkaufs eines einzigen selbst bebauten Grundstücks für möglich hält, die Gesamttätigkeit im Einzelfall als nachhaltig anzusehen, so hat er Fälle vor Augen, in denen der Steuerpflichtige über einen längeren Zeitraum hinweg Aktivitäten entwickelt, die nach Umfang und Gewicht hinter denen, die zum Bau mehrerer Gebäude notwendig sind, nicht zurückbleiben, mit dem einzigen Unterschied, daß sie eben nur in ein einziges Objekt einfließen.¹¹ Andernfalls wäre die Nachhaltigkeit bei der Veräußerung eines einzigen selbst bebauten Grundstücks nicht die Ausnahme, sondern die Regel.¹² Für den Bau eines Supermarkts hat der BFH beispielsweise entschieden, daß die Initiativen und Tätigkeiten des Steuerpflichtigen nicht über diejenigen hinausgehen, die jeder Bauherr ergreifen muß und verwirklicht, wenn sich seine Aufgaben auf die eigenverantwortliche Grundstückssuche, die Planerstellung und Durchführung des Baugenehmigungsverfahrens, die Errichtung des Objekts unter Inanspruchnahme von Dritteleistungen sowie auf die Sicherstellung der Finanzierung beschränken.¹³

Durch die Unterzeichnung eines städtebaulichen Vertrags kann sich der Grundstückseigentümer zur Übernahme verschiedener Tätigkeiten verpflichten. Der Umfang dieser Tätigkeiten ist vom Einzelfall abhängig, kann jedoch – wie im Beispielfall – einen erheblichen Umfang annehmen. Die Erfüllung der kaufvertraglichen Verpflichtung erfordert im Kern nur die Übertragung des Eigentums an dem Grundstück, gegebenenfalls im sanierten und erschlossenen Zustand. Die Pflicht zur Sanierung und Erschließung wird jedoch im städtebaulichen Vertrag gegenüber der Gemeinde begründet. In vielen Fällen wird ein zur Finanzierung der Maßnahmen zu schließender Kaufvertrag zum Zeitpunkt des Abschlusses des städtebaulichen Vertrags noch nicht einmal abgeschlossen sein.

Ob die Übernahme von Verpflichtungen im Rahmen eines städtebaulichen Vertrags unter Berücksichtigung einer im Nachgang erfolgenden Veräußerung als nachhaltige (Gesamt-)Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG angesehen werden kann, muß im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Sachverhaltsdetails beurteilt werden. Soweit ersichtlich, existieren weder einschlägige Stellungnahmen der Finanzverwaltung noch Entscheidungen des BFH. Ob

die Voraussetzungen, die an eine nachhaltige Tätigkeit im Rahmen von § 15 Abs. 2 EStG zu stellen sind, nach Ansicht der Finanzverwaltung erfüllt sind, sollte daher im Einzelfall durch Einholung einer verbindlichen Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO erfragt werden.

III. Vermögensverwaltung

1. Allgemeine Abgrenzung

Eine private Vermögensverwaltung wird ausgeübt, solange sich die zu beurteilende Tätigkeit noch als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtungen nicht entscheidend in den Vordergrund tritt.¹⁴ Ein Gewerbebetrieb liegt dagegen vor, wenn eine selbständige nachhaltige Betätigung mit Gewinnabsicht unternommen wird, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.¹⁵ Dies ist dann der Fall, wenn die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung im Hintergrund steht. Es muß mithin eine Abgrenzung zwischen einer vermögensverwaltenden und einer gewerblichen Tätigkeit vorgenommen werden.

2. Drei-Objekt-Grenze

Für den Bereich des gewerblichen Grundstückshandels¹⁶ hat der BFH zur Konkretisierung der oben genannten Unterscheidung mit Urteil vom 09.12.1986¹⁷ die sogenannte Drei-Objekt-Grenze eingeführt. Danach ist regelmäßig von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs – man geht insoweit regelmäßig von einem Fünfjahreszeitraum

8 Vgl. BFH, Urteil vom 15.04.2004 – IV R 54/02, BStBl. II 2004, 868, unter II. 2; vom 19.02.2009 – IV R 10/06, BStBl. II 2009, 533, unter II. 2. c), ee)

9 Vgl. BFH, Urteil vom 19.02.2009 – IV R 10/06, BStBl. II 2009, 533, unter II. 2. c), dd)

10 Vgl. BFH, Urteil vom 19.02.2009 – IV R 10/06, BStBl. II 2009, 533, unter II. 2. c), ee)

11 Vgl. BFH, Urteil vom 28.04.2005 – IV R 17/04, BStBl. II. 2005, 606, 2. d) cc)

12 Vgl. BFH, Urteil vom 26.09.2006 – X R 27/03, BFH/NV 2007, 412, unter II 1. a) bb)

13 Vgl. BFH, Urteil vom 26.09.2006 – X R 27/03, BFH/NV 2007, 412, unter II 1. b)

14 Vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95, unter II. 1. a); R 15. 7 (1) Satz 2 EStR

15 R 15. 7 (1) Satz 3 EStR

16 Siehe hierzu umfassend: *Söffing/Thonemann-Micker*, Gewerblicher Grundstückshandel und private Veräußerungsgeschäfte mit Grundstücken, Abschnitt A.

17 BFH, Urteil vom 09.12.1986 - VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244

aus¹⁸ – mindestens vier Zählobjekte veräußert werden.¹⁹ Im Fall des Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze soll die vierte Veräußerung das Indiz für eine sogenannte bedingte Veräußerungsabsicht des Steuerpflichtigen darstellen und bei seiner Tätigkeit die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtungen entscheidend in den Vordergrund treten lassen, weshalb sich diese (im nachhinein) als gewerblicher Grundstückshandel darstellt.²⁰ Kein gewerblicher Grundstückshandel liegt dagegen im Regelfall vor, sofern weniger als vier Objekte veräußert werden. Selbständiges Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze (sogenanntes Zählobjekt) ist grundsätzlich jedes selbständig veräußerbare und nutzbare Immobilienobjekt, wie z.B. ein Grundstück, bei dem ein enger zeitlicher Zusammenhang von grundsätzlich fünf Jahren, höchstens jedoch zehn Jahren zwischen Errichtung, Erwerb oder Modernisierung und Veräußerung besteht.²¹

Hält der Grundstückseigentümer das Grundstück – wie im Fallbeispiel – seit über zehn Jahren in seinem Vermögen, kann dieses Grundstück kein Zählobjekt für die Drei-Objekt-Grenze sein.

3. Gewerblichkeit bei Unterschreiten der Drei-Objekt-Grenze

Der Drei-Objekt-Grenze kommt nur Indizwirkung für eine bedingte Veräußerungsabsicht zu. Steht aufgrund objektiver Umstände fest, daß der Grundbesitz bereits mit der unbedingten Absicht erworben oder bebaut worden ist, um ihn innerhalb kurzer Zeit zu verkaufen, ist ein gewerblicher Grundstückshandel selbst dann zu bejahen, wenn weniger als vier Objekte veräußert werden.²² Hier stellt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nicht erst im nachhinein, sondern von Anfang an als gewerblich dar. Auch bei der unbedingten Veräußerungsabsicht handelt es sich – wie bei der bedingten Veräußerungsabsicht – um eine innere Tatsache, auf die nur bei Vorliegen entsprechender Indizien geschlossen werden kann.

In einem die Abgrenzung land- und forstwirtschaftlicher Hilfgeschäfte vom gewerblichen Grundstückshandel betreffenden Urteil vom 08.09.2005²³ wertete der BFH die Übertragung kommunaler Aufgaben auf den Grundstückseigentümer als Merkmal für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels. Kommunale Aufgaben sind die in § 11 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2 BauGB genannten, also insbesondere die Erschließung von Grundstücken.

Von Seiten der Finanzverwaltung haben bisher – soweit ersichtlich – lediglich das Finanzministerium Bayern mit Schreiben vom 04.01.2000²⁴ und die Oberfinanzdirektion Niedersachsen mit Verfügung vom 03.05.2011²⁵ zum Thema konkret Stellung genommen. Hierbei wird vom Bayerischen Finanzministerium vorausgeschickt, daß es für Grundstücksverkäufe nach Abschluß eines städtebaulichen Vertrags keine Sonderregelungen gebe und sich die Frage, ob bei nachfolgenden Veräußerungen von Grundstücken, die Gegenstand des städtebaulichen Vertrags sind, ein Gewerbebetrieb vorliegt, nach den gleichen Grundsätzen, die

allgemein für die Veräußerung von Grundstücken eines privaten Grundstückseigentümers gelten, entscheidet.²⁶ Nach den oben genannten Schreiben der Finanzverwaltung soll es als Merkmal eines gewerblichen Grundstückshandels zu werten sein, wenn durch einen städtebaulichen Vertrag eine Reihe von kommunalen Aufgaben von der Gemeinde auf den Grundstückseigentümer übertragen werden, wobei als Beispiele die Durchführung der Erschließung in eigener Regie oder durch Beauftragung von Erschließungsunternehmen genannt wird. Begründet wird diese Auffassung damit, daß die vertragliche Übernahme (Erfüllung) kommunaler Aufgaben durch Private ihrer Art nach in den gewerblichen Bereich falle.

Der bloße Abschluß eines städtebaulichen Vertrags für sich stellt hingegen noch kein Indiz für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels dar, wenn aufgrund dieses Vertrags ausschließlich Kosten, wie z.B. Planungs- und Erschließungskosten oder sonstige Aufwendungen übernommen werden sollen (reine Kostentragung).²⁷ Das Bundesministerium der Finanzen ist in seinem Schreiben vom 26.03.2004 betreffend die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel²⁸ nicht auf diese Fallkonstellation eingegangen.

Im Fallbeispiel verpflichtet sich der Grundstückseigentümer im städtebaulichen Vertrag dazu, für die notwendigen Sanierungs- und Erschließungsmaßnahmen Sorge zu tragen. Damit übernimmt er kommunale Aufgaben, die nach den zuvor genannten Verwaltungsschreiben als Merkmal eines gewerblichen Grundstückshandels zu werten sind.

Die unreflektierte Anwendung dieser Verwaltungsschreiben ist im Hinblick auf die vom BFH für die Feststellung, ob private Vermögensverwaltung oder gewerblicher

18 Vgl. BMF-Schreiben vom 26.03.2004 - IV A 6-S 2240-46/04, Tz. 5, BStBl. I 2004, 434

19 Vgl. BFH, Urteil vom 16.09.2009 - X R 48/07, BFH/NV 2010, 212

20 Vgl. *Söffing/Thonemann-Micker*, Gewerblicher Grundstückshandel und private Veräußerungsgeschäfte mit Grundstücken, Rz. 326 ff.

21 Vgl. BFH, Urteil vom 30.09.2010 - IV R 44/08, BStBl. II 2011, 645, unter II. 2. d); *Söffing/Thonemann-Micker*, Gewerblicher Grundstückshandel und private Veräußerungsgeschäfte mit Grundstücken, Rz. 346, 352

22 Vgl. BFH, Urteil vom 24.06.2009 - X R 36/06, BStBl. II 2010, 171, unter II 3. c) aa)

23 BFH, Urteil vom 08.09.2005 - IV R 38/03, BStBl. II 2006, 166

24 Schreiben des FM Bayern vom 04.01.2000 - 31 - S 2240 - 1/182 - 1 005, DStR 2000, 554

25 Vfg. der OFD Niedersachsen vom 03.05.2011, G 1400 - 275 - St 254

26 Schreiben des FM Bayern vom 04.01.2000 - 31 - S 2240 - 1/182 - 1 005, DStR 2000, 554

27 Vgl. Schreiben des FM Bayern vom 04.01.2000 - 31 - S 2240 - 1/182 - 1 005, DStR 2000, 554; Vfg. der OFD Niedersachsen vom 03.05.2011, G 1400 - 275 - St 254; *Buge*, in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, EL. 257, Mai 2013, § 15 EStG Rn. 1138 (m.w.N.)

28 BMF-Schreiben vom 26.03.2004, IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434

Grundstückshandel vorliegt, vorgegebenen Grundsätze jedoch bedenklich. Auch in der Übernahme von kommunalen Aufgaben der Gemeinde sowie der anschließenden Veräußerung des Grundstücks kann nicht stets eine gewerbliche (Gesamt-)Tätigkeit gesehen werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist für das Überschreiten einer vermögensverwaltenden Tätigkeit hin zu einer gewerblichen Tätigkeit allgemein entscheidend, daß der Steuerpflichtige die maßgebliche nachhaltige Tätigkeit („zur Wertsteigerung der Grundstücke“) mit Gewinnerzielungsabsicht zu einem Zeitpunkt ausübt, zu dem er bereits den Entschluß zur Veräußerung des Grundstücks gefaßt hat, er mithin in unbedingter Veräußerungsabsicht handelt.²⁹ Konkret sollen die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung auch bei der aktiven Mitwirkung an der Erschließung und der künftigen Bebauung eines Grundstücks (nur) dann überschritten werden, wenn der Steuerpflichtige diese Tätigkeiten entfaltet, „nachdem er fest zum Verkauf entschlossen war“.³⁰ In diesen Fällen soll der Steuerpflichtige wie ein Baulanderschließungsunternehmer und daher nicht mehr im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung tätig werden.³¹

Ob für die Beantwortung der Frage, wann eine unbedingte Veräußerungsabsicht vorliegen muß, auf den Beginn der eigentlichen Tätigkeit oder auf den Abschluß der auf die Tätigkeit gerichteten Verträge abzustellen ist, wurde vom BFH konkret für die Erschließung von Grundstücken – soweit ersichtlich – noch nicht entschieden. Für Bautätigkeiten im allgemeinen hat der BFH jedoch entschieden, daß es für die Beantwortung dieser Frage regelmäßig nicht auf den Beginn der eigentlichen Tätigkeit, sondern auf den Abschluß der auf die Tätigkeit gerichteten Verträge ankomme.³² In diesem Zusammenhang führt der BFH das folgende Beispiel an:

„Tritt beispielsweise zwischen der Beauftragung der Bauhandwerker und dem Beginn der Bauarbeiten ein Ereignis ein, das die ursprünglich vorhandene Vermietungsabsicht vereitelt und den Verkauf des Grundbesitzes notwendig macht, so spricht das dafür, dass die Bebauung trotz der zwischenzeitlichen Veräußerung durch die ursprüngliche Vermietungsabsicht veranlasst ist“.

Diese Grundsätze müssen auch für Erschließungsmaßnahmen bzw. die Übernahme der diesbezüglichen Verpflichtungen innerhalb eines städtebaulichen Vertrags gelten. Entscheidend ist demnach, wann die unbedingte Veräußerungsabsicht gefaßt wurde. Sollte der Grundstückseigentümer bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des städtebaulichen Vertrags, in dem er kommunale Aufgaben – z.B. die Erschließung des Grundstücks – übernimmt, unbedingte Absicht zur Veräußerung dieses Grundstücks haben, wäre die Gesamttätigkeit des Grundstückseigentümers nicht mehr als Vermögensverwaltung zu beurteilen. Hatte der Grundstückseigentümer jedoch bei Abschluß des städtebaulichen Vertrags noch nicht die unbedingte Absicht zur Veräußerung des Grundstücks (oder eines Teils davon), weil

er zum Beispiel die (Fremd-)Finanzierung der durch Abschluß des städtebaulichen Vertrag übernommenen Tätigkeiten noch ernsthaft verfolgt, ist die Grenze von der Vermögensverwaltung hin zur gewerblichen Tätigkeit nach den vorstehenden Grundsätzen noch nicht überschritten.

Ob eine unbedingte Veräußerungsabsicht des Grundstückseigentümers im Zeitpunkt des Abschlusses des städtebaulichen Vertrags, in dem er kommunale Aufgaben – z.B. die Erschließung des Grundstücks übernimmt, vorliegt, ist in der Praxis eine Nachweisfrage. Da es sich hierbei um eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Tatsache handelt, liegt die Nachweispflicht insoweit bei den Finanzbehörden. Um möglichst gut für ein streitiges Verfahren gewappnet zu sein, sollte der Steuerpflichtige jedoch die Tatsachen, die gegen seine unbedingte Veräußerungsabsicht sprechen, gut dokumentieren.

Doch auch bei Abschluß eines Kaufvertrags könnte die Vertragsgestaltung auf eine nur bedingte Veräußerungsabsicht hinweisen bzw. gegen das Vorliegen einer unbedingten Veräußerungsabsicht sprechen. So könnte der Kaufvertrag zum Beispiel gemäß § 158 Abs. 1 BGB aufschiebend bedingt durch das Scheitern von Finanzierungsversuchen geschlossen werden. Ob und inwieweit die Vertragsgestaltung hier Möglichkeiten bietet, kann allerdings nur im Einzelfall und aufgrund vollständiger Sachverhaltskenntnis durch den mandatierten Rechtsanwalt entschieden werden.

D. Zusammenfassung der Ergebnisse

Im Rahmen der städtebaulichen Entwicklung schließen die Gemeinden mit den betroffenen Grundstückseigentümern zunehmend städtebauliche Verträge ab, in denen sich Grundstückseigentümer dazu verpflichten, kommunale Aufgaben, wie z.B. die Erschließung von Grundstücken, zu übernehmen. Wird das Grundstück oder ein Teil davon in der Folgezeit vom Grundstückseigentümer veräußert, besteht die Gefahr, daß die Finanzverwaltung in Zusammenschau des Abschlusses des städtebaulichen Vertrags und der nachfolgenden Veräußerung des Grundstücks bzw. eines Teils davon eine gewerbliche Tätigkeit i.S.v. § 15 EStG annimmt. In diesem Fall kann der bei der Veräußerung erzielte Gewinn auch dann einer beachtlichen Ertragsteuer-

²⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 28.04.2005 – IV R 17/04, BStBl. II 2005, 606, unter 1. b), Urteil vom 24.06.2009 – X R 36/06, BStBl. II 2010, 171, unter II 3. c) aa)

³⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 09.12.2002 – VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294, unter 2. c); Urteil vom 15.04.2004 – IV R 54/02, BStBl. II 2004, 868, unter II. 1. a) bb)

³¹ Vgl. BFH, Urteil vom 15.04.2004 – IV R 54/02, BStBl. II 2004, 868, unter II. 1. a) bb)

³² Vgl. BFH, Urteil vom 28.04.2005 – IV R 17/04, BStBl. II 2005, 606, unter 1. b)

belastung (Einkommensteuer zzgl. SolZ und ggf. Gewerbesteuer) unterfallen, wenn der Grundstückseigentümer das Grundstück schon seit über einem Jahrzehnt im Privatvermögen hält und lediglich im Rahmen einer vermögensverwaltenden Tätigkeit nutzt.

Die Beantwortung der Frage, wie hoch in diesem Fall die Ertragsteuerbelastung ausfällt, richtet sich insbesondere nach der Bewertung im Zeitpunkt der Eröffnung des Gewerbebetriebs (Einlagezeitpunkt) und dem für die Veräußerung erzielten Kaufpreis. Der bei der Veräußerung erzielte Gewinn wird im wesentlichen die Wertsteigerung darstellen, die das betreffende Grundstück im Rahmen der städte-

baulichen Entwicklungsmaßnahme – z.B. durch Änderung der Bebaubarkeit nach Art und Umfang – erfährt.

Ob die Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit erfüllt sind, ist in der Praxis eine Nachweisfrage und kann ggf. auch durch eine entsprechende Vertragsgestaltung dokumentiert werden. Daher sollte bereits im Vorfeld des Abschlusses eines städtebaulichen Vertrags und eines Grundstückskaufvertrags ein steuerrechtlich versierter Rechtsberater hinzugezogen werden, der die steuerrechtliche Situation im Vorfeld analysiert, diese ggf. mit der Finanzverwaltung abklärt und auf diese Weise weitgehende Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen ermöglicht.



Unentbehrlich für Ihre Kanzlei.

WWW.BOORBERG.DE

Kosten Gebühren Vollstreckung
Tipps für Kanzlei und Rechtsabteilung
 von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab,
 München/Leipzig
 2017, 248 Seiten, € 34,80
 ISBN 978-3-415-05759-3

Heutzutage zählen strukturierte Büroorganisation, die vollständige **Erstellung von Kostennoten und die effiziente Vollstreckung** zu den Hauptaufgaben von Rechtsanwaltsfachangestellten und Rechtsfachwirten. Der Umgang mit dem Gebühren-, Kosten- und Vollstreckungsrecht sowohl im gerichtlichen Verfahren als auch im Mahnverfahren zählt zu den täglichen Herausforderungen, die es gilt, schnell und rechtssicher zu meistern.

Das neu konzipierte Arbeitsbuch enthält hierfür die **wichtigsten Tipps und Tricks**:

1. Checklisten, Tabellen und Übersichten bieten einen schnellen Überblick im Dschungel des Gebühren- und Kostenrechts.
2. Musterformulierungen und unzählige Praxistipps unterstützen beim täglichen Kampf mit den Formularen im Vollstreckungsrecht bzw. der Zwangsvollstreckung.

BOORBERG

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

SZ0217

Juristische Personen des öffentlichen Rechts – umsatzsteuerliche Unternehmerschaft auf tönernen Füßen

Rechtsanwalt Dr. Uwe Borsch, Nietzer & Häusler Rechtsanwälte, Heilbronn*

I. Einführung

Die Umsatzsteuer ist eine Verkehrs- und Verbrauchssteuer, die konstant eine der Haupteinnahmequellen des Staates bildet. Im Jahr 2015 betrug ihr Aufkommen 210 Mrd. €. ¹ Sie finanziert als Gemeinschaftssteuer den Bund und die Länder und enthält zudem einen Gemeindeanteil, Art. 106 Abs. 3 GG, § 17 Finanzausgleichsgesetz.

In den letzten Jahrzehnten bietet sich die Situation, daß Gebietskörperschaften, aber auch andere juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR), ² in immer größerem Ausmaß unternehmerisch tätig werden. Spontan verbindet sich damit die Vorstellung, daß jPdÖR dadurch als „Unternehmer“ i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gelten und selbst Teilnehmer des Umsatzsteuersystems sein sollten.

Tatsächlich war dies lange Zeit in großem Umfang anders. Der Gesetzgeber hat daher im Zuge des StÄndG 2015 einen Anlauf unternommen, diesen allgemein kritisierten Zustand zu ändern, indem er durch Art. 12 Nr. 2 StÄndG 2015 die Vorschrift von § 2 Abs. 3 UStG aufgehoben hat und durch Art. 12 Nr. 3 StÄndG 2015 die Unternehmereigenschaft von jPdÖR in einem neuen § 2b UStG definiert. Diese Neuregelungen greifen jedoch nicht mit völliger und sofortiger Wirkung, sondern abgestuft in einem nunmehr in § 27 Abs. 22 UStG geregelten Übergangsszenario.

Diese Arbeit befaßt sich in einem kurzen Überblick mit Herkunft und Inhalt der neuen Regelungen, vor allem aber damit, wie mit ihnen in der Zukunft umzugehen sein wird.

II. Die Situation bis Ende 2015

1. Ausgangslage seit 1967

Das UStG 1967 knüpfte mit § 2 Abs. 3 UStG die umsatzsteuerliche Unternehmerschaft von jPdÖR an den Betrieb gewerblicher Art (BgA) i. S. v. § 4 KStG. ³ Sinn und Zweck dessen war vor allem die Herstellung von Steuer- und damit Wettbewerbsneutralität erbrachter nichthoheitlicher Leistungen im Vergleich zum privaten Wettbewerb.

Die Akzentuierung des BgA, aber auch die Praxis der Finanzverwaltung führten im Ergebnis dazu, daß eine große Anzahl von Leistungen der jPdÖR umsatzsteuerfrei blieben. Dazu gehörten u.a. staatliche Beistandsleistungen, die Vermögensverwaltung sowie Tätigkeiten unterhalb einer Bagatellgrenze von knapp 30.700 €, die deutlich oberhalb derjenigen für private Unternehmer nach § 19 UStG lag. Dergestalt motiviert und durch zurückhaltende Besteuerung privilegiert, erlebten die folgenden Jahrzehnte einen

deutlichen Zuwachs an Wettbewerb von jPdÖR gegenüber privaten Anbietern.

2. Das Aufkommen und die Entwicklung kritischer Rechtsprechung

Auf Basis höherrangigen Unionsrechts, nämlich Art. 13 MwStSystRL, gab es bereits 1989 und im Folgejahr Entscheidungen des BFH, welche die nationale Rechtslage und Praxis stärker an ihrer Wettbewerbswirksamkeit maßen. Die früher generell herrschende Unterstellung, daß jede Leistung der öffentlichen Hand in deren Umfeld hoheitlicher Natur sei, bekam erste Risse. ⁴

Dem folgte eine Reihe von Entscheidungen des EuGH ⁵ und des BFH, ⁶ welche die Grenzen staatlichen Wettbewerbs nach Art und Umfang immer enger zogen und im massiven Widerspruch zur Umsatzsteueranwendung durch die Behörden standen, aber darüber hinaus auch die Vereinbarkeit des § 2 Abs. 3 UStG a. F. mit der MwStSystRL verneinten.

3. Die kritischen Stimmen in der Rechtswissenschaft

Etwa ab dem Jahr 2000 ⁷ mehrten sich auch in der Rechtswissenschaft die kritischen Stimmen. Das betraf die grundsätzliche Gesetzeslage in ihrer Anknüpfung an das KSt-Recht ebenso wie das Verhalten von jPdÖR und Finanzverwaltungen und wuchs sich zu einem Ruf nach Reformen aus.

Noch moderat schrieb Korn ⁸ im Jahr 2009: „In die Diskussionen über die Abweichungen zwischen dem Richtlinienwortlaut und dem deutschem UStG bei der Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts (...) dürfte wohl Bewegung kommen.“ Kurz darauf, 2010, plädierte Sterzinger für eine Reform des Umsatzsteuerrechts. ⁹ Die öffentliche Hand genieße umsatzsteuerlich ein Besteuerungsprivileg, das zu Lasten der privaten Konkurrenz gehe.

* Der Verfasser ist Rechtsanwalt bei Nietzer & Häusler, www.unternehmensrecht.com.

1 http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeetzungen_und_Steuereinnahmen/2016-05-24-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2015.pdf?__blob=publicationFile&v=4

2 Vgl. hierzu i. e. Ziffer 2.11 Abs. 1 UStAE; Eggert DStR 2007, 461 ff.

3 Seer/Wendt DStR 2001, 829.

4 BFH BStBl. II 1990, 95; BFH BStBl. II 1990, 866 – jeweils zu Blutalkoholuntersuchungen. Vgl. auch Sterzinger DStR 2010, 2218 m. w. N.

5 EuGH BStBl. II 1999, 426; EuGH DStR 2009, 1196 mit Anm. Korn.

6 BFH DStR 2010, 1280; BFH DStR 2010, 2234; BFH DStR 2012, 348; BFH DStR 2012, 352.

7 Zum damaligen Stand vgl. Lange UR 2000, 1 ff.

8 Korn DStR 2009, 1201. Ähnlich Volkman DStR 2010, 969.

9 Sterzinger DStR 2010, 2222.

Weder auf gesetzgeberischer noch auf Anwendungsebene geschah etwas.

So sahen sich *Lohse/Zanzinger* im Jahr 2013 veranlaßt, von „untätiger Verwaltung und Gesetzgebung“ und einem Festhalten an europarechtswidrigen Zuständen zu sprechen.¹⁰ Die versteckte Steuerbegünstigung wirtschaftlich tätiger Gemeinden sei mit Europarecht und der Vorstellung von Steuergerechtigkeit unvereinbar und „rechtsstaatlich unverständlich“.¹¹ Sicher nicht zufällig zeigten die in der Finanzgerichtsbarkeit verwurzelten Autoren für betroffene, privatrechtlich organisierte Konkurrenten Grundlagen des Rechtsschutzes auf.

Schließlich gab es Kritik daran, daß die jPdÖR de facto sogar die Wahl hatten, mit Hilfe der gefestigten Rechtsprechung ihre europarechtskonforme Behandlung als Unternehmer vor den Finanzgerichten durchzusetzen (z. B. bei erhöhten Anlaufinvestitionen oder anderen Vorsteuerüberhängen)¹² oder die abweichende Praxis der Finanzbehörden für sich in Anspruch zu nehmen. Hierin wurde eine zusätzliche strukturelle Bevorzugung von jPdÖR gesehen.¹³

III. § 2b UStG

Sofern die jPdÖR nachhaltig Leistungen gegen Entgelt erbringt (§ 2 Abs. 1 UStG), ist nunmehr § 2b UStG einschlägig. Dort ist der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ nicht einmal mehr als Verweisung aufzufinden und für das USt-Recht gegenstandslos.

Statt dessen definiert § 2b UStG den Unternehmerbegriff von § 2 UStG für jPdÖR eigenständig. Dies geschieht allerdings nicht abschließend negativ¹⁴ (§ 2b Abs. 1 S. 1 UStG: „nicht als Unternehmer“) oder gar positiv, sondern vor allem über Fiktionen und Ausschlußtatbestände¹⁵ in den Absätzen 2 – 4 sowie eine „große Auffangklausel“ in § 2b Abs. 1 S. 2 UStG.

Soweit ersichtlich, haben sich die Finanzgerichte noch nicht mit dieser veränderten Rechtslage befassen müssen. Die Rezeption in der Rechtswissenschaft ist verhalten wohlwollend¹⁶ bis deutlich positiv.¹⁷ Weit überwiegend herrscht die Auffassung, die Neuregelung greife im wesentlichen die Vorgaben von BFH, EuGH und MwStSystRL auf, sei weitgehend europarechtskonform¹⁸ und – wenn auch nicht perfekt – eine deutliche Verbesserung gegenüber der alten Regelung. Angesichts dessen gibt es wenig grundsätzliche Kritik an § 2b UStG n.F., vielmehr dominieren praktische Hinweise und Handreichungen.¹⁹

Allerdings soll nicht verschwiegen werden, daß es partiell auch deutliche Kritik gibt²⁰ und sich verschärfend auf einer übergelagerten Ebene, nämlich derjenigen der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG, neue Divergenzen zwischen nationalem und europäischem Recht abzeichnen.²¹

Aus hiesiger Sicht ist weniger § 2b UStG als vielmehr § 27 Abs. 22 UStG als sehr problematisch zu beurteilen.

IV. § 27 Abs. 22 UStG

1. Der Regelungsinhalt von § 27 Abs. 22 UStG

Zur Ermöglichung eines geordneten, großzügigen²² Wechsels in die Neuregelung hat der Gesetzgeber in § 27 Abs. 22 UStG eine Übergangsregelung geschaffen. Nach dieser ist § 2 Abs. 3 UStG ab dem 01.01.2016 formell aufgehoben und dennoch im Kalenderjahr 2016 anzuwenden. § 2b UStG gilt für Umsätze ab dem 01.01.2017.²³ Schon dieses Konstrukt ist rätselhaft.

Darüber hinaus kann die jPdÖR durch eine hinreichend bestimmte, dem zuständigen Finanzamt bis zum 31.12.2016 zu übermittelnde Erklärung den bisher geltenden § 2 Abs. 3 UStG für sämtliche ihrer Umsätze bis zum 31.12.2020 weiter in Anspruch nehmen.²⁴ Das Ausübungsrecht ist einseitig, es muß vom Finanzamt nicht genehmigt werden, um so weniger kann es zurückgewiesen werden.²⁵

Entscheidet die jPdÖR, § 2 Abs. 3 UStG weiter anzuwenden, gilt dies bis zum Ablauf des 31.12.2020, sofern nicht nach § 27 Abs. 22 S. 6 UStG innerhalb dieses Zeitraums widerrufen wird. Umstritten ist, ob der Widerruf rückwirkend möglich ist.²⁶

Einigkeit besteht darin, daß ein Wechsel zurück danach verstellt ist und daß nach dem 31.12.2016 entstehende jPdÖR die Vorschrift von § 2 Abs. 3 UStG nicht durch Optionsausübung für sich beanspruchen dürfen.²⁷

Mit Beginn des 01.01.2021 gilt § 2b UStG ohne weitere Einschränkungen.²⁸

¹⁰ *Lohse/Zanzinger* DStR 2013, 1109.

¹¹ *Lohse/Zanzinger* DStR 2013, 1109.

¹² So der Fall BFH DStR 2012, 348.

¹³ Vgl. *Belcke/Westermann* BB 2016, 88; *Heidner* UR 2016, 47; *Krogoll/Slotty-Harms* UVR 2016, 181.

¹⁴ Vgl. *Sölch/Ringleb/Treiber* UStG, 77. EL, § 2b, Rn. 20.

¹⁵ *Krogoll/Slotty-Harms* UVR 2016, 181 f.; *Küffner/Rust* DStR 2016, 1634 ff.

¹⁶ *Belcke/Westermann* BB 2016, 88; *Krogoll/Slotty-Harms* UVR 2016, 181; *Sterzinger* UR 2016, 4.

¹⁷ *Küffner/Rust* DStR 2016, 1639 f.

¹⁸ *Küffner/Rust* DStR 2016, 1639 f.; *Ismer* MwStStR 2016, 654.

¹⁹ Sehr ausführlich *Küffner/Rust* DStR 2016, 1633 ff. *Belcke/Westermann* BB 2016, 87 ff. *Krogoll/Slotty-Harms* UVR 2016, 181 f.; *Sterzinger* UR 2016, 1 ff.

²⁰ *Heidner* UR 2016, 48 f.

²¹ Vgl. i. e. *Ismer* MwStStR 2016, 654 f.

²² BT-Drucksache 18/6094, 97; *Belcke/Westermann* BB 2016, 89.

²³ *Sterzinger* UR 2016, 8; *Küffner/Rust* DStR 2016, 1646.

²⁴ BT-Drucksache 18/6094, 97.

²⁵ *Sterzinger* UR 2016, 8.

²⁶ So *Küffner/Rust* DStR 2016, 1647; anderer (zutreffender) Ansicht *Belcke/Westermann* BB 2016, 89.

²⁷ BMF-Schreiben vom 19.04.2016; *Belcke/Westermann* BB 2016, 89; *Küffner/Rust* DStR 2016, 1647.

²⁸ *Küffner/Rust* DStR 2016, 1646.

2. Aufzufindende Kritik

Die Übergangsvorschrift von § 27 Abs. 22 UStG steht bis dato nicht im Zentrum grundlegend dogmatischer Kritik. Am ehesten klingt dies noch bei *Krogoll/Slotty-Harms* an, die in einer Fußnote anmerken, daß großzügige Fristen angesichts von „trägen Strukturen der öffentlichen Hand praktisch“²⁹ wohl unvermeidlich seien und damit inzidenter bemängeln, daß hier die Praxis die Rechtssetzung diktiert hat – nicht umgekehrt.

Doch die Kritik fokussiert sich innerhalb des Systems von § 27 Abs. 22 UStG, also in Zweifels- und Anwendungsfragen.

Dort wird z. B. thematisiert, daß die Erklärung zur weiteren Anwendung von § 2 Abs. 3 UStG gemäß § 27 Abs. 22 S. 4 UStG nicht auf einzelne Organisationseinheiten oder bestimmte Tätigkeiten etc. zu beschränken ist, so daß über die Klammer der Körperschaft eine Art Verbundhaftung funktional ganz unterschiedlicher Einheiten entstehe.³⁰ Im Ergebnis dürften vor allem Gebietskörperschaften für ihre Unter-einheiten, einzelne Ministerien, Behörden, Universitäten, Stiftungen etc. nur in Gänze für § 2 Abs. 3 UStG optieren.

Ebenso wird es hinsichtlich der örtlichen Zuständigkeit von Finanzämtern für schwierig gehalten, wenn jPdÖR mehrere BgA an verschiedenen Orten unterhalten, sei es nun bundes- oder lediglich landesweit.³¹ *Küffner/Rust* halten auch die Frage der möglichen Rückwirkung eines Widerrufs für unklar.³²

Vermutlich aus der rechtsberatend und -gestaltend verwurzelten Praxis vieler Autoren heraus ist die Kritik weniger fundamental, sondern viel eher am Aufzeigen praktischer Fragen und Probleme orientiert und mit Lösungs- und Gestaltungshinweisen angereichert.³³

3. Eigene Kritik

Bereits das gesetzgeberische Konstrukt von § 27 Abs. 22 S. 1 UStG – formelle Aufhebung von § 2 Abs. 3 UStG bei während des Jahres 2016 fortdauernder Anwendung – ist bemerkenswert.

Die Regelung des § 27 Abs. 22 UStG legitimiert die bisher de facto existente Wahlmöglichkeit für jPdÖR. Seit Jahren jedoch besteht ein übergreifender Konsens, daß neben der formaljuristischen Ungleichbehandlung öffentlicher und privater Unternehmer genau diese Wahlmöglichkeit zwischen divergierendem, europäischen und nationalen, Recht eine weitere Komponente der Wettbewerbsverzerrung bildet.³⁴ Das Problem ist nicht mehr im Graubereich dessen plaziert, was praktisch nun einmal vorkommt. Das Problem ist Gesetz geworden.

Daß jenseits dieser Wahlmöglichkeit der § 2 Abs. 3 UStG längst nicht mit höherrangigem Recht vereinbar war und die Verweisung in das Körperschaftsteuerrecht seit vielen Jahren als verfehlt gilt, sollte gesetzgeberisch nicht einfach negiert und der disfunktionale Zustand auf Jahre fortgeschrieben werden. Daß Finanzbehörden sich angesichts

der neuen Rechtslage gegenüber anderen jPdÖR stärker der Sicherung fairen Wettbewerbs verpflichtet fühlen, ist nicht in Sicht.

Der an Art. 13 MwStSystRL ausgerichtete Standpunkt der Rechtsprechung zu all dem ist seit langem klar und unmißverständlich.³⁵ Er mag auch in § 2b UStG seinen hinreichenden Niederschlag gefunden haben. Um so unverständlicher ist der in § 27 Abs. 22 UStG zur Rechtsnorm gewordene Rückfall, der durch seine gesetzliche Manifestation auch in den Blickpunkt gerichtlicher Normenkontrollen geraten dürfte. Die Kodifizierung dessen bietet erheblichen Anlaß dazu. Eine auch nur annähernd stringente Rechtsprechung kann § 27 Abs. 22 UStG nur für unvereinbar mit europäischem Recht erklären, wie es § 2 Abs. 3 UStG seit langem ist. Das Ergebnis wird sein, daß § 27 Abs. 22 UStG die Lösung praktischer Probleme nicht ermöglicht, sondern massiv erschwert. Vorstellbar, aber im Hinblick auf Steuergerechtigkeit und Rechtsstaatlichkeit wirklich unverständlich wäre, daß man sich bis zum Jahr 2021 weiter durchmogelt.

VI. Resümee

Die USt-Praxis gegenüber jPdÖR als Unternehmer ist seit Jahrzehnten mit Unionsrecht unvereinbar und kann nur als systematische Fehlbesteuerung bezeichnet werden. Der Gesetzgeber hat durch das StÄndG 2015 einen überfälligen Anlauf unternommen, diesen Zustand zu beheben. Der von ihm eingeführte § 2b UStG n. F. dürfte dafür grundsätzlich geeignet sein, wenngleich in seiner Auslegung bereits erste Fragen und Zweifel auftauchen. Das allerdings ist bei neuen Normen nicht ungewöhnlich und wird durch die Rechtsprechung und Ausbildung einer Kasuistik lösbar sein.

Gleichzeitig ist die neue Lösung wiederum halbherzig und verstößt gegen europäisches Recht, weil sie mit § 27 Abs. 22 UStG n. F. die Möglichkeit für jPdÖR eröffnet, auf Jahre hinaus im erkannt rechtswidrigen Zustand zu verharren. Die Kodifizierung dessen ist in der Beurteilung gesetzgeberischen Handwerks ebenso unverständlich wie in der Beurteilung der mutmaßlichen Hintergründe. Sie ist ein erneutes Beispiel dafür, daß Legislative sehenden Auges Gesetze erläßt, die mit höherrangigem Recht von vornherein unvereinbar sind. Gleichzeitig kann es nur als Zumutung der Judikative gegenüber verstanden werden, mit derartigen erratischen Normen umzugehen.

29 *Krogoll/Slotty-Harms* UVR 2016, Fn. 10.

30 *Sterzinger* UR 2016, 8; *Küffner/Rust* DStR 2016, 1646.

31 *Küffner/Rust* UR 2016, 1647.

32 *Küffner/Rust* DStR 2016, 1646 f.

33 *Belcke/Westermann* BB 2016, 89; *Krogoll/Slotty-Harms* UVR 2016, 184; *Küffner/Rust* DStR 2016, 1633 ff.; *Küffner/Rust* DB 2016, 1649 f.

34 *Krogoll/Slotty-Harms* UVR 2016, 181.

35 S. o., II. B.

Steuerliche Folgen und strafrechtliche Risiken bei unentgeltlicher oder verbilligter Nutzung von Grundbesitz einer spanischen Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter

Rainer Biesgen, Rechtsanwalt, Dipl.-Finanzwirt, Wessing und Partner Rechtsanwälte mbB, Düsseldorf¹

1. Einleitung

In Spanien wird eine Vielzahl von zumeist als Ferienhäuser genutzten Immobilien in einer S.L., einer Kapitalgesellschaft nach spanischem Recht, gehalten. Häufig ist der einzige Gesellschafter auch derjenige, welcher die Immobilie als Ferienhaus ohne Mietzahlung selbst nutzt. Lange Jahre wurde diese Gestaltung insbesondere im Hinblick auf Vorteile bei der spanischen Vermögensteuer und Erbschaftsteuer sowie der kommunalen Wertzuwachssteuer von spanischen Beratern empfohlen.²

Ist der Gesellschafter und Nutzer der Immobilie in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, so sind auch die steuerlichen Folgen in Deutschland zu beachten. Schon im Jahre 2013 hat der Bundesfinanzhof entschieden,³ daß bei einer solchen Gestaltung der die Immobilie selbst nutzende Gesellschafter Einnahmen aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG aus verdeckten Gewinnausschüttungen erzielt, welche auch unter Berücksichtigung des DBA Spanien 1966 in Deutschland steuerpflichtig waren. Die Frage, wie sich die Höhe der Einnahmen in einem solchen Fall bestimmt, entschied dieses Urteil jedoch nicht. Dies folgt jetzt aus drei neueren Urteilen des Bundesfinanzhofes vom 27.07.2016.⁴ Auch wenn sich diese auf eine deutsche GmbH beziehen, dürften deren Grundsätze zur Ermittlung der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung auch auf eine spanische S.L. übertragbar sein. Danach liegt bei einer solchen Gestaltung grundsätzlich auch dann eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn der Gesellschafter die Immobilie von der S.L. zwar zu einer ortsüblichen Miete gemietet hat, diese jedoch hinter der Kostenmiete erhöht um einen angemessenen Gewinnaufschlag zurückbleibt.

In der Vergangenheit wurden solche verdeckten Gewinnausschüttungen jedoch häufig in den deutschen Steuererklärungen nicht deklariert. Daher sollen auch die hierdurch entstehenden steuerstrafrechtlichen Risiken nach der materiellen Rechtslage dargestellt werden.

2. Das BFH-Urteil vom 12.06.2013

Für wohl die meisten betroffenen Gesellschafter einer S.L. mit Wohnsitz in Deutschland überraschend kam das Urteil des BFH vom 12.06.2013.⁵ Die Kläger – zusammen veranlagte Eheleute und deren Sohn – waren Gesellschafter einer

S.L. mit Sitz und Geschäftsleitung in Spanien, in deren Eigentum sich ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück in Port d' Andratx auf Mallorca befand. Dieses wurde in den Streitjahren 2001 bis 2005 von den Eheleuten und deren Sohn bei verschiedenen Aufenthalten ohne Entgelt zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Dritten wurde das Objekt nicht überlassen. Das Finanzamt sah die Nutzung als anteilige verdeckte Gewinnausschüttung an die Eheleute und deren Sohn an und setzte diese in Höhe einer Kostenmiete fest. Diese berechnete das Finanzamt mit 6% des von ihm angenommenen Kaufpreises von 2,4 Mio. € = 144.000 € zuzüglich eines Gewinnzuschlages von 8.000 €, mithin mit jährlich 152.000 €. Hieraus errechnete das Finanzamt dann entsprechend den Gesellschaftsanteilen anteilige verdeckte Gewinnausschüttungen. Hierbei wurde die Kostenmiete nicht nur für die Zeit der tatsächlichen Nutzung der Immobilie durch die Gesellschafter, sondern jeweils für das ganze Jahr zugrundegelegt.

Das Finanzgericht Düsseldorf gab zunächst den Klagen mit Entscheidungen vom 29.10.2010⁶ statt. Dies wurde damit begründet, daß eine ausländische Kapitalgesellschaft – anders als inländische Kapitalgesellschaften – über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen und einen Liebhabereibetrieb unterhalten könne. Dies läge bei der S.L. vor, weil diese nach ihrer Zielsetzung und tatsächlichen Geschäftstätigkeit keinen Gewinn durch Teilnahme am marktwirtschaftlichen Geschehen erziele und auch nicht mit zu Einkünften aus § 17 EStG führenden Wertsteigerungen der Anteile zu rechnen sei. Dagegen genüge es für das Vorliegen einer Absicht zur Erzielung von Einkünften der Gesellschaft nicht, daß dem Anteilseigner Vorteile in der Gestalt einer unentgeltlichen Nutzung eines Wirtschaftsgutes der

1 Rainer Biesgen ist Partner der Sozietät Wessing und Partner Rechtsanwälte mbB in Düsseldorf.

2 Zur Steuerrechtslage in Spanien, welche nicht Gegenstand dieser Abhandlung ist, vgl. z.B. *Löber/Lozano*, IWB 2014 S. 528, *Börner*, ZEV 2004 S. 368; zur Europarechtswidrigkeit der früher unterschiedlichen erbschaftsteuerlichen Regelungen für Residenten und Nichtresidenten in Spanien siehe EuGH 03.09.2014 – C 127/12.

3 BFH 12.06.2013 – I R 109-111/10, DStR 2013 S. 2100, 2102.

4 BFH I R 8/15, DStR 2016 S. 2649, BFH I R 12/15, StuB 2016 S. 875 und BFH I R 71/15.

5 Vgl. Fn. 3.

6 3 K 1342/09 E, 3 K 1347/09 E sowie 3 K 1239/09, Es waren separate Klagen für einzelne Streitjahre erhoben worden.

Gesellschaft zufließen. Ohne eine solche Absicht der S.L. handele es sich jedoch nicht um eine Kapitalanlage im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, so daß den Klägern hieraus auch keine verdeckten Gewinnausschüttungen zufließen könnten.

Das Finanzgericht Düsseldorf wich damit von einer Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichtes⁷ ab. Dieses hatte über ein von einer Schweizer AG gehaltenes Feriendomizil zu entscheiden, das von dem einzigen Aktionär genutzt worden war. Es sah eine Einkünfteerzielungsabsicht bereits in dem in der unentgeltlichen Nutzung des Gesellschafters liegenden Vorteil. Der BFH⁸ hatte die Nichtzulassungsbeschwerde gegen diese Entscheidung als unbegründet zurückgewiesen, weil das Urteil im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH stehe.

Das Finanzgericht Düsseldorf ließ die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage zu, ob es bei der Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft für die Annahme einer Kapitalanlage im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG genüge, daß dem Anteilseigner Vorteile in der Gestalt unentgeltlicher Nutzung eines der Gesellschaft gehörenden Wirtschaftsgutes zufließen, ohne daß die Gesellschaft nach ihrer Zielsetzung und tatsächlichen Geschäftstätigkeit Gewinn durch Teilnahme am marktwirtschaftlichen Geschehen erzielt.

Der 1. Senat des BFH hob in seiner Revisionsentscheidung⁹ die Entscheidung des Finanzgericht Düsseldorf auf und verwies das Verfahren an dieses zurück.

Der Senat sah die unentgeltliche Nutzungsüberlassung an die Gesellschafter der S.L. dem Grunde nach als verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG an. Die Norm sei auch auf ausländische Kapitalgesellschaften – wie eine spanische S.L. – anwendbar, welche dem Typus nach mit einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind. Der Verzicht der S.L. auf „die Zahlung marktüblicher Entgelte“ für die Nutzungsüberlassung der Immobilie stelle bei der S.L. eine verhinderte Vermögensmehrung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen dar. Auf die Frage, ob die S.L. selbst Gewinn erziele, komme es für die verdeckte Gewinnausschüttung nicht an. Maßgeblich sei die vorhandene Einkünfteerzielungsabsicht der Gesellschafter, für welche auch die Aussicht auf steuerbare Veräußerungsgewinne genüge. Die Frage, ob eine ausländische Kapitalgesellschaft eine außerbetriebliche Sphäre im Sinne eines Liebhabereibetriebes haben könne, könne dahinstehen, da die Gewinnlosigkeit der S.L. gerade auf dem im Interesse der Gesellschafter liegenden Gewinnverzicht beruhe.¹⁰

Deutschland stehe auch nach den Bestimmungen des mit Spanien geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens das Besteuerungsrecht für diese verdeckten Gewinnausschüttungen zu. Noch durch weitere Feststellungen des Finanzgerichtes aufzuklären sei, ob eine in Spanien auf die verdeckten Gewinnausschüttungen gegebenenfalls erhobene Ertragsteuer anzurechnen sei.

Anzumerken ist, daß für die Streitjahre 2001 bis 2005 noch das DBA-Spanien 1966¹¹ zur Anwendung kam. Dieses ist zwischenzeitlich durch das DBA Spanien 2011¹² ersetzt worden, das am 18.10.2012 in Kraft trat.¹³ Anwendbar ist es entsprechend seines Art. 30 Abs. 2 b) ab dem Veranlagungszeitraum 2013. Nach dem DBA Spanien 1966 konnten Dividenden, die eine in Spanien ansässige Gesellschaft an einen in Deutschland ansässigen Gesellschafter zahlte, in Deutschland besteuert werden. Der Ausdruck Dividenden war in Art. 10 Abs. 4 DBA Spanien 1966 definiert. Nach dessen dritter Untergruppe gehörten hierzu auch aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind. Maßgeblich ist daher die Gleichstellung von verdeckten Gewinnausschüttungen mit Dividenden nach spanischem Steuerrecht.

Es kommt mithin darauf an, ob das spanische Steuerrecht das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung mit der Rechtsfolge der Erfassung als Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen kennt. Der BFH setzte diese Hürde aber niedrig, indem er das grundsätzliche Vorhandensein des Rechtsinstituts der verdeckten Gewinnausschüttung nach spanischem Steuerrecht genügen läßt. Nicht erforderlich sei, daß das spanische Steuerrecht eine verdeckte Gewinnausschüttung in der konkreten Ausprägung der verhinderten Vermögensmehrung kenne. Daher kommt es nicht darauf an, ob nach spanischem Steuerrecht eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung an einen Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist. Ferner kommt es nicht darauf an, ob die spanischen Steuerbehörden bei der konkreten S.L. eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen hatten. Da das Finanzgericht Düsseldorf zu der Frage, ob das spanische Steuerrecht eine verdeckte Gewinnausschüttung als Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifiziert, keine Feststellungen getroffen hatte, wurde das Verfahren zur weiteren Sachaufklärung hierzu an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Der Wortlaut der Norm des Art. 10 Abs. 1 DBA Spanien 1966 verlangte allerdings neben der Qualifikation als Dividende auch, daß die Gesellschaft die Dividende „zahlt.“ Der Senat legte aber den Begriff des Zahlens weit aus und subsumierte hierunter auch das Ersparen eigener Zahlungen des Gesellschafters für die Nutzungsüberlassung. Wegen

7 Urteil 21.08.2003 – 11 K 499/98, EFG 2004 S. 124.

8 Beschluß 02.03.2005 – VIII B 298/03, BFH/NV 2005 S. 1528.

9 Vgl. Fn 3.

10 Zur grundsätzlichen Kritik an der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung ohne Leistungsfähigkeit siehe *Piltz* in DStR 2014 S. 684 und die Entgegnung von *Haase* in DStR 2014 S. 1481.

11 Abkommen vom 05.12.1966, BGBl. II 1968 S. 10, BStBl. I 1968 S. 297.

12 Abkommen vom 03.02.2011, BGBl. 2012 II S. 19.

13 BGBl. 2013 II S. 329.

der Zwischenschaltung der S.L. handele es sich auch nicht um Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des grundsätzlich vorrangigen Art. 6 Abs. 3 DBA Spanien 1966.

Kennt das spanische Steuerrecht das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung und war daher die unentgeltliche Nutzungsüberlassung als Dividende im Sinne des Art. 10 Abs. 1 DBA Spanien 1966 anzusehen, so konnte nach Art. 10 Abs. 2 b) DBA Spanien 1966 allerdings auch Spanien hierauf eine Steuer von 15% des Bruttobetrag der verdeckten Gewinnausschüttung erheben. Soweit diese Steuer in Spanien auch tatsächlich gezahlt worden wäre, war sie gemäß Art. 23 Abs. 1 b) aa) DBA Spanien auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen.

Sofern es das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung nach spanischem Steuerrecht nicht gab, fand zwar Art. 10 Abs. 1 DBA Spanien 1966 keine Anwendung. Dies führte aber nach dem Urteil nicht dazu, daß die verdeckte Gewinnausschüttung in Deutschland nicht zu versteuern wäre. Vielmehr fielen die verdeckten Gewinnausschüttungen dann unter die Auffangnorm des Art. 21 DBA Spanien 1966. Danach können alle Einkünfte, die nicht unter eine der spezielleren Normen des DBA fallen, *nur* in dem Ansässigkeitsstaat der die Einkünfte erzielenden Person – also hier in Deutschland – versteuert werden. Da dann Spanien für diese Einkünfte kein Besteuerungsrecht hätte, käme auch keine Anrechnung einer gleichwohl in Spanien erhobenen Steuer nach Art. 23 Abs. 1 b) DBA Spanien 1966 in Betracht, da diese Steuer dann nicht nach diesem Abkommen gezahlt worden wäre.

Im Ergebnis waren somit die Einkünfte aus der verdeckten Gewinnausschüttung nach dem DBA Spanien 1966 in jedem Fall in Deutschland zu versteuern. Gab es dieses Rechtsinstitut auch in Spanien, war eine dort tatsächlich hierauf gezahlte Ertragsteuer bis zu 15% in Deutschland anrechenbar. Gab es dieses Rechtsinstitut dort nicht, entfiel eine solche Anrechnung.

Da das Finanzgericht Düsseldorf entsprechend seiner Rechtsauffassung keine Feststellungen zur Höhe der anzusetzenden verdeckten Gewinnausschüttung getroffen hatte, verwies der Senat das Verfahren auch insoweit an das Finanzgericht Düsseldorf zurück. Dieses habe zu prüfen, ob die vom Finanzamt angesetzten Beträge von 6% des Kaufpreises zuzüglich eines Gewinnaufschlages von 5,55% auf die Kostenmiete „*marktgerecht und angemessen*“ seien. Feststellungen dazu, wie in solchen Fällen die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung zu bemessen ist, enthielt das Urteil mithin nicht.

3. Nicht durch das BFH-Urteil vom 12.06.2013 entschiedene Fragen

3.1 Zur Anrechenbarkeit einer spanischen Steuer

Nach dem BFH-Urteil vom 12.06.2013¹⁴ hatte das Finanzgericht Düsseldorf nach der Zurückverweisung darüber zu

entscheiden, ob das spanische Ertragsteuerrecht das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung kennt. In diesem Fall ist die hierauf in Spanien gezahlte Steuer mit bis zu 15% der entsprechenden Einkünfte in Deutschland anzurechnen. Eine entsprechende Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf im zweiten Rechtsgang ist jedoch nicht veröffentlicht.

Es ist auch eher unwahrscheinlich, daß die Kläger nach der Entscheidung des BFH noch Interesse an der Klärung dieser Rechtsfrage durch Einholung des vom BFH angesprochenen Sachverständigengutachtens über die spanische Rechtslage hatten. Die Feststellung einer solchen grundsätzlichen Anrechenbarkeit spanischer Steuer nutzte den Klägern nur, wenn diese in ihrem Fall auch tatsächlich einbehalten wurde. Die Attraktivität der Gestaltung in Spanien beruhte aber gerade darauf, daß ein solcher Einbehalt von spanischer Kapitalertragsteuer bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung einer Immobilie im Eigentum einer S.L. an deren Gesellschafter jedenfalls in der Praxis regelmäßig nicht erfolgte.

Das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung als solches ist allerdings auch im spanischen Ertragsteuerrecht bekannt.¹⁵ Nach Art. 16 Abs. 3 a) LIS gelten im Verhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft einer spanischen Körperschaft die besonderen steuerlichen Korrekturvorschriften für Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen. Bei einer Abweichung von den Konditionen, die zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wären, entsteht die Steuer so, wie diese bei Zugrundelegung marktüblicher Konditionen entstanden wäre (Art. 16 Abs. 2 und 8 LIS).¹⁶ Die Anpassung an die marktüblichen Konditionen erfolgt rechtstechnisch durch eine Einkommenserhöhung bei Gesellschaft und Gesellschafter.¹⁷ Zu den aus in Spanien ansässigen juristischen Personen bezogenen Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören nach Art. 25 Abs. 1 d) LIRPF neben den offenen Ausschüttungen auch Einnahmen beliebiger anderer Art in Geld oder Geldeswert.¹⁸ Hierzu gehören somit auch die vorgenannten Hinzurechnungen bei dem Gesellschafter entsprechend Art. 16 Abs. 2 und 8 LIS.

Da der 1. Senat des BFH das Bestehen des Rechtsinstitutes der verdeckten Gewinnausschüttung im spanischen Recht als solches hat genügen lassen und nicht verlangte, dass in diesem auch eine verhinderte Vermögensmehrung oder gar speziell die unentgeltliche Nutzung eines Grundstückes der S.L. durch einen Gesellschafter als verdeckte Ge-

¹⁴ Siehe FN 3.

¹⁵ Behrenz in Wassermeyer, DBA Spanien Art. 10 Rn. 10; Haase in DStR 2014 S. 1481 dortige Fn. 2.

¹⁶ Siehe FN 15.

¹⁷ Behrenz a.a.O. Fn 15.

¹⁸ Behrenz a.a.O., Fn.15.

winnausschüttung betrachtet wird, dürfte mithin Art. 10 Abs. 1, 3 DBA Spanien 1966 anwendbar gewesen sein.¹⁹ Sollte in einem Fall auf die verdeckte Gewinnausschüttung in Spanien tatsächlich Ertragsteuer des Gesellschafters gezahlt worden sein, so wäre diese bis zu 15 % der hieraus erzielten Einnahmen anzurechnen.

3.2 Rechtslage im Anwendungsbereich des DBA Spanien 2011

Hier stellt sich zunächst die Frage, ob die unentgeltliche Nutzung der Immobilie durch den Gesellschafter in den Anwendungsbereich der durch das DBA Spanien 2011 neu geschaffenen Regelung des Art. 6 Abs. 4 DBA Spanien fällt. Diese Norm wäre nach dem in Art. 6 Abs. 5 DBA Spanien 2011 geregelten Spezialitätsprinzip²⁰ vorrangig vor Art. 10 DBA Spanien. Sie regelt, daß Art. 6 über die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen auch Anwendung findet, wenn das Eigentum an Anteilen einer Gesellschaft den Gesellschafter unmittelbar oder mittelbar zur Nutzung des unbeweglichen Vermögens berechtigt.

Rechtsfolge der Anwendbarkeit wäre, daß die Einkünfte hieraus in dem Staat besteuert werden können, in welchem das unbewegliche Vermögen liegt, also in den hier betrachteten Fällen in Spanien. Daneben können die Einkünfte aber nach der Systematik des Abkommens auch im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen, also hier in Deutschland, besteuert werden.²¹ Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung regelt Art. 22 Abs. 2 b) vii), daß in einem solchen Fall die spanische Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet wird. Die Rechtslage unterscheidet sich dann von der Rechtslage nach dem DBA Spanien 1966 nur insoweit, als bei einer Zuordnung zu Art. 6 Abs. 4 DBA Spanien 2011 die Anrechenbarkeit der spanischen Steuer nicht – wie bei der Anwendung von Art. 10 Abs. 1 DBA Spanien 1966 – auf 15 % der betreffenden Einnahmen begrenzt ist.

Eine unmittelbare Berechtigung zur Nutzung des unbeweglichen Vermögens und damit eine Anwendbarkeit der Norm des Art. 6 Abs. 5 DBA Spanien 2011 dürfte jedenfalls gegeben sein, wenn ein Nutzungsrecht des Gesellschafters in der Satzung der S.L. geregelt ist oder ein rechtsgültiger Gesellschafterbeschuß hierüber vorliegt.²² Fehlt es an einer solchen Regelung, stellt sich die Frage, ob eine bloß tatsächliche Nutzung durch den Gesellschafter als mittelbare Berechtigung im Sinne des Art. 6 Abs. 4 DBA Spanien 2011 anzusehen ist. Dafür, daß der 1. Senat dieser Auffassung zuneigt, spricht, daß dieser in dem Urteil vom 12.06.2013²³ zu der Auslegung des DBA Spanien 1966 die Anwendbarkeit des Art. 6 bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft erörtert, jedoch diese deshalb verneint, weil es damals an einer solchen Regelung im Abkommen fehlte. In Tz. 24 des Urteils heißt es: „Womöglich verfügt das spanische Steuerrecht infolgedessen zwar über entsprechende Rechtsregeln; dafür spricht nicht zuletzt, dass die Nutzung der Immobilie „über“ eine Immobilienkapitalgesellschaft nach Maßgabe der gegen-

wärtigen Fassung des DBA-Spanien 2011, dort von Art. 6 IV, explizit den Rechtsfolgen des Art. 6 unterworfen wird. Letzteres offenbart aber im Gegenteil, dass es einer konstitutiv wirkenden Anordnung im Abkommen bedarf, um jene Rechtsfolgen auszulösen, woran es im DBA-Spanien 1966 jedoch gerade fehlte.“

Es liegt der Umkehrschluss nahe, daß der 1. Senat nach der Schaffung einer solchen konstitutiv wirkenden Anordnung in Art. 6 IV DBA Spanien 2011 die Anwendbarkeit des Art. 6 bejahen würde.²⁴ Hierfür spricht auch die Pressemitteilung des 1. Senates zu seinem Urteil,²⁵ wonach sich nach dem neuen DBA Spanien die Gefahr einer Nachversteuerung in Deutschland insoweit vermindere, als eine in Spanien gezahlte Steuer anzurechnen ist. Ausdrücklich entschieden worden ist es hierdurch oder durch spätere Urteile jedoch bisher nicht.

Danach erfolgt meines Erachtens ab dem Veranlagungszeitraum 2013 eine Versteuerung in Deutschland unter Anrechnung einer in Spanien auf die verdeckte Gewinnausschüttung tatsächlich gezahlten Steuer.

3.3 Ermittlung der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung

Wie angesprochen, hat der 1. Senat in seinem Urteil vom 12.06.2013 die Frage, ob die vom Finanzamt angesetzten Werte für die Nutzungsüberlassungen einschließlich der hierfür gebotenen Gewinnzuschläge marktgerecht und angemessen sind, nicht entschieden, sondern an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen. Ein Urteil des Finanzgerichtes Düsseldorf im zweiten Rechtszug ist jedoch nicht veröffentlicht. Das Finanzamt hatte eine Kostenmiete von 6 % des von ihm angenommenen Kaufpreises zuzüglich eines Gewinnzuschlages von 5,5555 % angesetzt.

In diesem Zusammenhang stellt sich insbesondere die Frage, ob eine solche Kostenmiete auch dann anzusetzen ist, wenn die tatsächlich für vergleichbare Grundstücke am selben Ort erzielbare Marktmiete unter der Kostenmiete liegt. Dies dürfte gerade in Feriengebieten, stellt man auf eine ganzjährige Nutzung ab, nicht selten der Fall sein, da Ferienwohnungen zwar häufig in der Ferienzeit zu kostendeckenden Preisen zu vermieten sind, im Winter jedoch – sofern sie überhaupt vermietbar sind – nur deutlich niedrigere Mieten erzielbar sind. Der Nutzungswert der ver-

19 Auch Behrenz hält dieses Ergebnis in IStR 2013 S. 834, 839 für „nicht unwahrscheinlich“.

20 Behrenz in Wassermeyer Art. 6 DBA Spanien 2011 Rn. 16; Gosch in IStR 2014 S. 698 dortige Fn. 15.

21 Behrenz in Wassermeyer Art. 6 DBA Spanien 2011 Rn. 1.

22 Behrenz in Wassermeyer Art. 6 DBA Spanien 2011 Rn. 14.

23 Siehe Fn. 3 unter Tz. 24 des Urteils.

24 So auch Behrenz in IStR 2013 S. 834, 839, siehe auch Haase in IStR 2014 S. 1481 dort in Fn. 2. sowie Bäuml in BB 2013 S. 2916, 2920 und Golombek in BB 2014 S. 855, 857 f.

25 Pressemitteilung Nr. 66 vom 02.10.2013.

deckten Gewinnausschüttung wird jedoch für das ganze Jahr angesetzt, wenn das Grundstück ganzjährig dem Gesellschafter zur Nutzung zur Verfügung steht.

Ein voller Ansatz der Kostenmiete auch in diesen Fällen trifft den Gesellschafter umso härter, weil er Aufwendungen der S.L. zur Unterhaltung der Immobilie nicht gegenrechnen kann und seine Leistungen an die S.L. als Einlagen anzusehen sein dürften, die sich nur im Fall einer Veräußerung der Gesellschaftsanteile oder Liquidation der Gesellschaft steuermindernd auswirken.²⁶

Die Frage, ob die Kostenmiete auch dann anzusetzen ist, wenn sie die am Markt erzielbare Miete übersteigt, war in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und Literatur unterschiedlich beurteilt worden. Das Finanzgericht Baden-Württemberg entschied²⁷, daß zwar grundsätzlich die Kostenmiete anzusetzen ist. Sei diese jedoch in dem betreffenden Ort und in dem betreffenden Zeitraum auch von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer unter keinen denkbaren Umständen zu erzielen, so sei auf die Vergleichsmiete am Markt abzustellen. Für eine Begrenzung auf die Vergleichsmiete traten auch zahlreiche Stimmen in der Literatur ein.²⁸ Dagegen hatte das Finanzgericht Köln in drei Entscheidungen²⁹ erkannt, daß die Kostenmiete auch in den Fällen anzusetzen ist, in denen sie die marktübliche Miete übersteigt. Hierbei sei es unerheblich, ob das Gebäude normal oder aufwendig gestaltet ist.

Nunmehr hat der 1. Senat des BFH in drei Revisionsentscheidungen vom 27.07.2016³⁰ die Urteile des Finanzgerichtes Köln bestätigt sowie das Urteil des Finanzgerichtes Baden-Württemberg aufgehoben und die Klage abgewiesen. Der Senat argumentierte, daß ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer kein Grundstück zur Weitervermietung anschaffen würde, wenn die Miete nicht die Kosten und einen angemessenen Gewinnaufschlag abdeckt. Eine Überlassung an einen Gesellschafter zu einer unter der Kostenmiete liegenden Marktmiete sei daher eine gesellschaftlich veranlaßte verdeckte Gewinnausschüttung. Hierbei sei auf den einzelnen Veranlagungszeitraum und nicht auf eine Totalgewinnprognose abzustellen. Es genüge daher zur Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht, wenn ein Gewinn nur unter Einbeziehung eines künftigen Veräußerungsgewinns oder Steuervorteilen erzielbar sei. Die Vorteilseignung beim Gesellschafter in Höhe der Kostenmiete bejahte der Senat, obwohl dieser bei einer Anmietung einer vergleichbaren Immobilie am Markt nur mit der Marktmiete belastet wäre, da er jedoch bei einem eigenen Ankauf der Immobilie mit den Kosten belastet wäre.

Grundlage der Berechnung der Kostenmiete sei die 2. Berechnungsverordnung,³¹ wobei steuerliche Vorteile, die der Gesellschaft unabhängig von der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter zustehen, nicht zu berücksichtigen seien, soweit sie die reguläre AfA nach § 7 EStG übersteigen. Einzubeziehen sei jedoch eine Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals. Zusätzlich sei ein angemessener Gewinnaufschlag anzusetzen. Den in allen drei Urteilsfällen von der

Finanzbehörde angesetzten Gewinnaufschlag von 5% sah der Senat als angemessen an.

Auch wenn diese Urteile zu einer inländischen GmbH und einem im Inland belegenen Grundstück ergingen, ist kein Grund ersichtlich, aus welchem dessen Grundsätze zur Ermittlung der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung nicht auch auf ein in Spanien belegenes Grundstück einer S.L. anzuwenden sind. Auch sind die Grundsätze zur verdeckten Gewinnausschüttung auch auf Immobilien in anderen Ländern anwendbar, sofern sie im Eigentum einer mit einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbaren Gesellschaft stehen und von deren Gesellschafter unentgeltlich oder gegen eine Miete unterhalb der Kostenmiete genutzt werden. Für jedes Land gesondert zu prüfen ist lediglich das Besteuerungsrecht Deutschlands entsprechend dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen.

Das Urteil bedeutet, daß auch diejenigen Gesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung zu deklarieren haben, die eine ortsübliche Miete zahlen, die jedoch unterhalb der Kostenmiete bleibt. Insbesondere bei aufwendig gestalteten Gebäuden, dürfte durch diese Rechtsprechung die Nutzung einer Immobilie in einer S.L. durch einen Gesellschafter in aller Regel wirtschaftlich nachteilig sein.

4. Strafrechtliche Folgen

Bereits für die Verwirklichung des objektiven Tatbestandes einer Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO durch Einreichung einer Steuerhinterziehung ohne Angabe der verdeckten Gewinnausschüttung ist danach zu differenzieren, ob die Erklärung vor oder nach dem Urteil vom 12.06.2013 eingereicht wurde.

Die Verwirklichung des objektiven Tatbestandes setzt voraus, daß der Steuerpflichtige in der Steuererklärung über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvoll-

²⁶ *Olfen/Plattes/Meinecke* in DStR 2016 S. 355, 356; *Binnewies/Wollweber* in DStR 2014 S. 628, 630; a.A. *Milatz/Christopeit* in BB 2015 S. 1750, 1751: verdeckte Gewinnausschüttung nur in Höhe der verminderten Vermögensmehrung, welche die Leistung des Gesellschafters übersteigt.

²⁷ FG Baden-Württemberg, Urteil vom 05.08.2014 – 6 K 24/13, BeckRS 2015, 94770.

²⁸ *Lang* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 KStG Rn. 1012 b; *Blümich/Rengers*, § 8 KStG Rn. 535; *Streck/Schwedhelm*, § 8 KStG Anh Rn. 390, *Pezzer* FR 2005 S. 590; *Kuhfus*, EFG 2014 S. 1141, 1143; *Paus*, GmbHR 2005 S. 1600, 1601.

²⁹ FG Köln 14.03.2014 – 10 K 2606/12, EFG 2014 S. 1141 sowie 22.01.2015 – 10 K 3204/12, DStRE 2016 S. 349 und 20.08.2015 – 10 K 12/08, EFG 2015 S. 1849, ebenso *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 8 KStG Anhang verdeckte Gewinnausschüttung „Miete“, *Gosch* in BFH/PR 2005 S. 212, 213.

³⁰ Siehe Fn 3.

³¹ Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz idF v. 12.10.1990 (BGBl. I 1990 S. 2178).

ständige Angaben macht. Tatsache ist an sich nicht die verdeckte Gewinnausschüttung, sondern die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung der Immobilie durch einen Gesellschafter der S.L. In die Steuererklärungsvordrucke sind jedoch nicht einzelne Lebensvorgänge, sondern nur die Höhe der verschiedenen Arten von Kapitalerträgen einzutragen. Dies setzt mithin eine rechtliche Subsumtion voraus. Unterläßt ein Steuerpflichtiger eine entsprechende Eintragung, weil nach seiner Rechtsauffassung der Lebenssachverhalt einen Besteuerungstatbestand – hier die verdeckte Gewinnausschüttung – nicht verwirklicht, so liegen unrichtige oder unvollständige Angaben im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nur vor, wenn er hiermit – ohne dies in der Steuererklärung zu kennzeichnen – von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, den Richtlinien der Finanzverwaltung oder einer ihm bekannten Praxis der Finanzbehörden abweicht.³²

Eine solche BFH-Entscheidung zum DBA Spanien 1966 oder auch DBA Spanien 2011 gab es jedoch vor dem 12.06.2013 nicht. Dagegen lagen seit dem 29.10.2010 die drei angesprochenen Entscheidungen des Finanzgerichtes Düsseldorf³³ vor, welche in solchen Fällen keine verdeckte Gewinnausschüttung annahmen. Auch ist – soweit ersichtlich – vor dem 12.06.2013 keine Verwaltungsvorschrift hierzu erlassen worden. Die veröffentlichten Erlasse³⁴ zu Vermietung, Selbstnutzung und Veräußerung von in Spanien belegenen Grundstücken regeln nicht die Frage der Versteuerung der Nutzung eines im Eigentum einer S.L. stehenden Grundstückes. War dem Steuerpflichtigen auch keine entsprechende Praxis des für ihn zuständigen Finanzamtes bekannt, war seine vor dem 12.06.2013 eingereichte Steuererklärung auch nicht unrichtig, wenn er entsprechend der Rechtsprechung des Finanzgerichtes Düsseldorf keine Einnahmen aus verdeckter Gewinnausschüttung deklarierte.

Für ab dem 12.06.2013 eingereichte Erklärungen war jedoch in solchen Fällen der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht.

Für die Verwirklichung des subjektiven Tatbestandes der Steuerhinterziehung ist erforderlich, daß der Steuerpflichtige auch vorsätzlich handelte. Nach der Rechtsprechung des BGH³⁵ gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, daß der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will. Hat der Steuerpflichtige irrtümlich angenommen, daß ein Steueranspruch nicht entstanden ist, liegt danach ein Tatumstandsirrtum vor, der den Vorsatz ausschließt. Folgt man dieser sog. Steueranspruchstheorie³⁶, setzt eine vorsätzliche Steuerhinterziehung voraus, daß der Steuerpflichtige weiß oder zumindest für möglich hält, daß die unentgeltliche oder mit einer Gegenleistung unterhalb der Kostenmiete erfolgende Nutzung der im Eigentum einer S.L., deren Gesellschafter er ist, stehenden Immobilie in Deutschland zu steuerpflichtigen Einnahmen führt und er die Einkünfte hieraus gleichwohl nicht erklärt, weil er auch

eine Steuerverkürzung billigend in Kauf nimmt.

Natürlich hängt die Beurteilung dieser Voraussetzungen immer von den Umständen des Einzelfalls ab, so daß generalisierende Bewertungen nicht zulässig sind. Nach der hier vertretenen Auffassung war jedoch bis zur Entscheidung des BGH vom 12.06.2013 schon der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht erfüllt, so daß sich die Frage des Vorsatzes schon nicht stellte. Nimmt man die Verwirklichung des objektiven Tatbestandes an, so wird man jedenfalls nicht – wie dies in der Praxis z.B. bei einem nicht deklarierten Auslandskonto geschieht – allgemein annehmen können, die Tatsache der Steuerpflicht in Deutschland sei allgemein bekannt gewesen. Schließlich war sie auch dem Finanzgericht Düsseldorf nicht bekannt. Daher dürfte eine vorsätzliche Steuerhinterziehung nur anzunehmen sein, wenn konkrete Anhaltspunkte vorliegen, daß der jeweilige Steuerpflichtige jedenfalls mit der Möglichkeit einer Steuerpflicht rechnete.

Sofern der Steuerpflichtige auch keine Meldung seiner mindestens 10 % Beteiligung an der S.L. gemäß § 138 Abs. 2 Nr. 3 AO vorgenommen hat, könnten die Ermittlungsbehörden versucht sein anzunehmen, daß dies geschah, um Einkünfte aus der Gesellschaft zu verdecken und hieraus auf eine vorsätzliche Steuerhinterziehung in Bezug auf die Nichtklärung der verdeckten Gewinnausschüttung schließen. Ein solcher Schluß ist jedoch nicht zwingend, da eine solche Meldung auch deshalb unterblieben sein kann, weil der Steuerpflichtige davon ausging, daß die Gesellschaft für die Besteuerung in Deutschland unerheblich sei, weil er die Tatsache verdeckter Gewinnausschüttungen nicht erkannte und er nur sein Vermögen in Spanien nicht offenbaren wollte. Dann bliebe es bei einer Ordnungswidrigkeit nach § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO wegen der unterlassenen Meldung.

Je länger und intensiver das Urteil des BGH vom 12.6.2013 nicht nur in der Fachpresse, sondern auch in allgemeinen Medien erörtert wird, desto schwieriger wird es allerdings in der Praxis werden, die Ermittlungsbehörden

32 BGH 19.12.1990 – 3 StR 90/90, wistra 1991 S. 138, 143; BGH v. 18.05.1999 – 5 StR 221/99, wistra 2000, 137; Ransiek in Kohlmann § 370 AO Rn. 240 m.w.N.

33 Vgl. Fn 6.

34 OFD Rheinland, Verf. 25.01.2013 S 1301 – 2009/0016 – St 123, DStR 2013 S. 1186; OFD Frankfurt, Verf. 16.05.2012 S 1301 A – ES.08 – St 56, DStR 2012 S. 1345; OFD Münster, Verf. 26.05.2011 S 1301 – 35- St 45 – 32, DStR 2011 S. 1665; OFD Münster, Verf. 29.11.1999 S 1301 35 – St 22 – 34, IStR 2000 S. 275;

35 BGH 13.11.1953 – 5 StR 342/53, BGHSt 5 S. 90, 92; BGH 07.12.1979 – 2 StR 315/79, NJW 1980 S. 1005, 1006; BGH 05.03.1986 – 2 StR 666/85, wistra 1986 S. 174; BGH 23.04.1986 – 3 StR 57/86, wistra 1986, 220, BGH 19.05.1989 – 3 StR 590/88, wistra 1989, 263, 264; BGH 27.11.2002 – 5 StR 127/02, wistra 2003, 266, 270; vgl. auch Ransiek in Kohlmann § 370 AO Rn. 658 m.w.N.

36 Zur Kritik siehe Jäger in Klein § 370 AO Rn. 172 ff., Allgayer in Graf/Jäger/Wittig § 369 AO Rn. 28; dafür z.B. Ransiek in Kohlmann § 370 AO Rn. 662, Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 370 AO Rn. 503; Schmitz/Wulf in Münchner Kommentar § 370 AO Rn. 373; offengelassen in BGH v. 08.09.2011 – 1 StR 38/11, wistra 2011, 465, 467.

im Falle einer Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung von einem fehlenden Vorsatz zu überzeugen.³⁷

Auch bei ursprünglich unvorsätzlichem Unterlassen der Deklaration der verdeckten Gewinnausschüttung in früheren Steuererklärungen drohen strafrechtliche Risiken. Erkennt der Steuerpflichtige nachträglich die Unrichtigkeit seiner früheren Steuererklärungen, so ist er nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO verpflichtet, die Unrichtigkeit der Steuererklärung unverzüglich anzuzeigen und diese zu berichtigen. Für nach dem 12.06.2013 eingereichte Erklärungen besteht eine solche Kenntnis jedenfalls ab dem Zeitpunkt, in welchem der Steuerpflichtige von dem vorgenannten BFH-Urteil erfährt.

Nach der hier vertretenen Auffassung war eine bis zum 12.06.2013 eingereichte Steuererklärung ohne Deklaration einer solchen verdeckten Gewinnausschüttung jedoch nicht unrichtig.³⁸ Eine zunächst richtige Steuererklärung wird auch nicht dadurch unrichtig, daß sich später die einschlägige Rechtsprechung wandelt oder einschlägige Verwaltungsvorschriften geändert werden.³⁹ War die Steuererklärung nicht unrichtig, besteht auch keine Berichtigungspflicht.

Angesichts der Tatsache, daß ein vorsätzliches Unterlassen einer nach § 153 AO notwendigen Berichtigung selbst eine Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist⁴⁰, sollte sich der Steuerpflichtige jedoch vorsichtshalber nicht darauf verlassen, daß die Finanzbehörde diese Auffassung auch teilt, wenn eine Berichtigung unterbleibt und der Sachverhalt der Finanzbehörde auf andere Weise bekannt wird. Es dürfte dann mit der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens zu rechnen sein. Entdeckungsfahr

droht insbesondere, weil § 7 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EUAHiG einen automatischen Datenaustausch zwischen den Finanzbehörden aller EU-Staaten über ein zentrales Verbindungsbüro bezüglich der verfügbaren Informationen über in anderen Mitgliedstaaten ansässige Personen zu Eigentum an unbeweglichem Vermögen und den Einkünften daraus vorsieht.⁴¹ Eine vorherige Anhörung des Betroffenen ist nicht erforderlich (§ 7 Abs. 8 EuAHiG). Der Datenaustausch erfolgt seit dem 01.01.2015 für Informationen ab dem Jahr 2014 (§ 21 Abs. 1 EuAHiG).

Daher ist vorsorglich eine Berichtigung der betroffenen noch nicht festsetzungsverjährten Steuererklärungen zu empfehlen. Soweit der Steuerpflichtige bei den ursprünglich unrichtigen Steuererklärungen bereits eine vorsätzliche Steuerhinterziehung begangen haben sollte, wirkt die Berichtigung grundsätzlich auch als Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO, ohne daß die Tatsache des ursprünglich vorsätzlichen Handelns offengelegt werden muß.

37 Siehe auch *Olfen/Plattes/Meinecke*, DStR 2016, 355, 357.

38 Vgl. auch *Seer* in *Tipke/Kruse* § 153 AO Rn. 11.

39 FG Berlin 11.03.1998 – 6 K 6305/93, EFG 1998, 1166, 1169; FG München 06.09.2006 – 1 K 55/06, EFG 2007, 161, 162; *Seer* in *Tipke/Kruse* § 153 AO Rn.11

40 BGH 04.04.1979 – 3 StR 488/78, BGHSt 28, 371; BGH 25.09.1979 – 1 StR 702/78, NJW 1980, 845; *Ransiek* in *Kohlmann*, § 370 AO Rn. 335 m.w.N.

41 Vgl. auch *Olfen/Plattes/Meinecke* in *DStR* 2016, 355, 356; *Biesgen/Noel steuernanwaltsmagazin* 2014, 510.



Rechtssichere Verträge.

Muster für Arbeitsverträge

von Gerd Schäfer, Rechtsanwalt

2017, 6., vollständig überarbeitete Auflage, 80 Seiten, € 10,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 166

ISBN 978-3-415-05997-9



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1735676

BOORBERG

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

SZ0317

Nach der Reform ist vor der Reform – Die nächsten Änderungen des ErbStG

Rechtsanwalt Dr. Michael Holtz, Rechtsanwalt, Flick Gocke Schaumburg, Bonn*

Nach langem Gezerre um die Reform des Unternehmenserbschaftsteuerrechts haben Bundestag und Bundesrat das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts beschlossen und damit die im Vermittlungsausschuß gefundene Einigung umgesetzt. Es werden bereits Stimmen laut, nach denen es nur eine Frage der Zeit ist, bis auch das neue Erbschaftsteuerrecht wieder auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand steht. Die nächste Reform könnte sich auch infolge einer neuen politischen Mehrheit nach der Bundestagswahl 2017 ergeben. Ob dies so kommt, bleibt abzuwarten. Es sind aber bereits Änderungen des ErbStG in Planung. Diese betreffen nicht die Verschonung von Unternehmensvermögen. Sie sind die Reaktion des Gesetzgebers auf die in Brüssel festgestellte Unionsrechtswidrigkeit einzelner Bestimmungen.

I. EuGH-Entscheidungen und Vertragsverletzungsverfahren zum ErbStG

In den letzten Jahren hat sich der EuGH immer wieder mit der Vereinbarkeit des ErbStG mit den im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV – vorher EG-Vertrag) normierten Freiheiten, insbesondere der EU-Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 und 58 EG-Vertrag; nunmehr Art. 63 und 65 AEUV), beschäftigt. Zudem hat die Europäische Kommission in Vertragsverletzungsverfahren (Art. 258 AEUV) gegen Deutschland die Auffassung vertreten, daß das deutsche ErbStG unionsrechtswidrig sei. Davon waren folgende Normen betroffen:¹

1. § 27 ErbStG

In der **Rechtssache Feilen** hat der EuGH mit Urteil vom 30.06.2016² einen Verstoß von § 27 ErbStG gegen die EU-Kapitalverkehrsfreiheit verneint. Nach § 27 Abs. 1 ErbStG wird eine Steuerermäßigung gewährt, wenn Vermögen innerhalb von 10 Jahren zweimal den Inhaber gewechselt hat. Korrespondierend zu § 14 ErbStG, der zu einer Anhebung der Steuer auf den letzten Erwerb führt, wenn mehrere Erwerbe von demselben Erblasser/Schenker zufallen, soll unter bestimmten Voraussetzungen bei einem mehrfachen Inhaberwechsel nicht mehrfach eine ungeminderte Steuer erhoben werden. So bestimmt § 27 Abs. 1 ErbStG: „Fällt Personen der Steuerklasse I von Todes wegen Vermögen an, das in den letzten Jahren vor dem Erwerb bereits von Personen dieser Steuerklasse erworben worden ist und für das nach diesem Gesetz eine Steuer zu erheben war, ermäßigt sich der auf dieses Vermögen entfallende Steuerbetrag vorbehaltlich des Absatzes 3 wie folgt ...“ Neben der 10-Jahresfrist, der Beschrän-

kung auf Erwerbe innerhalb der engeren Familie (Steuerklasse I) und der Voraussetzung, daß der Letzterwerb von Todes wegen erfolgt, verlangt das Gesetz auch, daß für den Ersterwerb „nach diesem Gesetz eine Steuer zu erheben war“. Danach scheidet eine Steuerermäßigung aus, wenn der Vorerwerb von einem anderen Mitgliedstaat besteuert wurde. Der II. Senat des BFH hatte dem EuGH mit Beschluß vom 20.01.2015 die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob diese Beschränkung mit der EU-Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist.³ Dies hat der EuGH in der o.g. Rechtssache bejaht.

2. § 33 ErbStG

Der BFH hatte dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob die Anzeigepflicht inländischer Kreditinstitute nach § 33 ErbStG gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV verstößt.⁴ In der **Rechtssache Sparkasse Allgäu** hat der EuGH mit Urteil vom 14.04.2016⁵ einen Verstoß in Bezug auf eine unselbständige Zweigstelle vereint. § 33 Abs. 1 ErbStG verpflichtet inländische Kreditinstitute dazu, beim Tod eines inländischen Erblassers dem deutschen Finanzamt die Vermögensgegenstände anzuzeigen, die das Institut verwaltet oder verwahrt. Diese Pflicht gilt auch für die in einer unselbständigen Zweigstelle des Kreditinstituts in einem anderen Mitgliedstaat verwalteten oder verwahrten Vermögensgegenstände. Die Sparkasse Allgäu wehrte sich gegen die Aufforderung des zuständigen Finanzamts, Informationen über Kunden ihrer österreichischen Zweigstelle weiterzugeben, da nach österreichischem Recht dortige Kreditinstitute keiner Anzeigepflicht, sondern einem strafbewerten Bankgeheimnis unterliegen. Der EuGH hat in der o.g. Rechtssache keine Unionsrechtswidrigkeit erkannt. Der Fall einer selbständigen Zweigstelle wurde nicht entschieden.

* Der Autor ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Erbrecht und Fachanwalt für Steuerrecht in der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg in Bonn.

1 Neben den nachstehend aufgeführten Normen wird im Schrifttum insbesondere diskutiert, ob die erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) ErbStG (vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 7.24.) und das nur für inländische Stiftungen geltende Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG (vgl. *Hey*, DStR 2011, 1156; *Gierhake*, ZErB 2016, 163) unionsrechtswidrig sind. Hierzu gibt es aber noch keine „offiziellen Stellungnahmen“ aus Brüssel.

2 C-123/15, DStRE 2016, 1175.

3 Beschluß 20.01.2015 – II R 37/13, DStR 2015, 569.

4 Beschluß 01.10.2014 – II R 29/13, BStBl. II 2015, 232.

5 C-522/14, DStR 2016, 911.

3. § 17 ErbStG

Die **Europäische Kommission** sieht in der Gewährung des besonderen Versorgungsfreibetrags nach § 17 Abs. 1 ErbStG für überlebende Ehegatten und Lebenspartner eine ungerechtfertigte Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit, da vorausgesetzt wird, daß der Erwerb von Todes wegen in Deutschland der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Nur dann gewährt das Gesetz dem überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner neben dem persönlichen Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Höhe von 500.000 € einen Versorgungsfreibetrag von maximal 256.000 €. Im Falle der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) wird ein Versorgungsfreibetrag gewährt. Die Europäische Kommission sieht in der Regelung einen Verstoß gegen den freien Kapitalverkehr, weil bei Nichterfüllen der Voraussetzungen einer unbeschränkten Steuerpflicht und Nichtgewährung des besonderen Versorgungsfreibetrags eine Wertminderung des Nachlasses vorliegt. Weiterhin sieht sie eine negative Auswirkung auf die Investitionsbereitschaft von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten in Vermögenswerte im Inland. Die Europäische Kommission hat Deutschland am 19. November 2015 im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens (Nr. 2012/2158) aufgefordert, seine Erbschaftsteuervorschriften über besondere Versorgungsfreibeträge mit dem EU-Recht in Einklang zu bringen. Diese Aufforderung erging in Form einer „mit Gründen versehenen Stellungnahme“. Wenn daraufhin keine zufriedenstellende Antwort erfolgt, kann Klage vor dem EuGH eingereicht werden (Art. 258 Satz 2 AEUV).⁶

4. § 16 Abs. 2 ErbStG und § 2 Abs. 3 ErbStG

Europarechtlicher Dauerbrenner ist der persönliche Erbschaftsteuerfreibetrag bei beschränkter Steuerpflicht (§ 16 Abs. 2 ErbStG). Hierzu hat am 08.06.2016 erneut der EuGH entschieden.⁷ Die Vorgeschichte zur **Rechtssache Hünnebeck** läßt sich wie folgt zusammenfassen:

- Die unterschiedliche Höhe der Steuerfreibeträge für Steuerinländer und EU-Steuerausländer hat der EuGH bereits in 2010 in der **Rechtssache Mattern** für einen Schenkungsfall als europarechtswidrig wegen eines Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit angesehen.⁸ Auf dieses Urteil hat der deutsche Gesetzgeber mit der Einführung des § 2 Abs. 3 ErbStG reagiert. Seit dem 01.01.2012 kann ein beschränkt Steuerpflichtiger beantragen, wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt zu werden. Dieses Antragsrecht besteht jedoch nur dann, wenn einer der Beteiligten seinen Wohnsitz in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat hat (§ 2 Abs. 3 Satz 1 ErbStG).
- Die Gesetzesfassung vor Einführung des § 2 Abs. 3 ErbStG betrifft auch das von der Europäischen Kommission gegen Deutschland geführte **Vertragsverletzungsverfahren** (Art. 258 AEUV) mit der Feststellung des EuGH,

daß der verminderte Freibetrag für Steuerausländer unionsrechtswidrig ist.⁹

- Die **Rechtssache Welte**¹⁰ betrifft dagegen einen Erbfall in der Schweiz als Drittstaat aus EU-Sicht. Hier hat der EuGH entschieden, daß die Kapitalverkehrsfreiheit der Regelung eines Mitgliedstaats über die Berechnung von Erbschaftsteuer entgegensteht, die einen niedrigeren Freibetrag gewährt, wenn Erblasser und Erwerber zum Zeitpunkt des Erbfalls ihren Wohnsitz in einem Drittstaat hatten (beschränkte Steuerpflicht), als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest eine dieser beiden Personen zu diesem Zeitpunkt ihren Wohnsitz im genannten Mitgliedstaat gehabt hätte.
- Unter Berufung auf die Welte-Entscheidung hat das **FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.07.2014**,¹¹ in einem Fall der beschränkten Steuerpflicht der Klägerin (Wohnsitz in der Schweiz) nicht nur den (beschränkten) Freibetrag nach § 16 Abs. 2 ErbStG, sondern den im Gesetz bei unbeschränkter Steuerpflicht vorgesehenen Freibetrag (§ 16 Abs. 1 ErbStG) gewährt. Das Finanzamt hatte lediglich eine Quote des Ehegattenfreibetrages, die dem Verhältnis des Inlandserwerbs zum gesamten Erwerb von Todes wegen entsprach, vorgesehen.¹² Das FG Baden-Württemberg hat die Revision zum Bundesfinanzhof¹³ zugelassen.
- In gleicher Weise hat das **FG Düsseldorf, Urteil vom 18.12.2015**, einen Schweiz-Fall entschieden.¹⁴
- Dagegen hat das **FG Düsseldorf, Beschluß vom 22.10.2014**,¹⁵ einen EU-Mitgliedstaaten-Fall (beschränkt steuerpflichtiger Schenkungsfall zwischen Mutter und Tochter mit Wohnsitz in Großbritannien) dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt, da hier – anders als in den vorstehenden FG-Entscheidungen – ein Antragsrecht nach § 2 Abs. 3 ErbStG bestand, zu dem noch keine EuGH-Entscheidung vorlag.

Der EuGH hat in seiner Entscheidung vom 08.06.2016 (Rechtssache Hünnebeck) nunmehr auch diesen Sachverhalt („EU-Mitgliedstaaten-Fall mit Antragsrecht nach § 2 Abs. 3 ErbStG“) als unionsrechtswidrig angesehen, da ein nicht zu rechtfertigender Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gegeben sei. Nach § 2 Abs. 3 ErbStG wird auf

⁶ Vgl. *Esskandari/Bick*, NWB 2016, 404, 405.

⁷ C-479/14, DStR 2016, 1360.

⁸ Urt. 22.04.2010 – C-510/08, ZEV 2010, 270.

⁹ Urt. 04.09.2014 – C-211/13, DStR 2014, 1818.

¹⁰ Urt. 17.10.2013 – C-181/12, DStR 2013, 2269; nachfolgend FG Düsseldorf, Urt. 27.11.2013 – 4 K 689/12 Erb, ZEV 2014, 166.

¹¹ 11 K 3629/13, DStRE 2015, 990.

¹² Hierzu auch OFD NRW, Kurzinformation Sonstige Besitz- und Verkehrsteuern Nr. 003/2014 29.07.2014, DB 2014, 1840.

¹³ II R 53/14.

¹⁴ 4 K 3636/14, ZEV 2016, 160; Revision beim BFH auch unter II R 53/14.

¹⁵ 4 K 488/14, DStR 2014, 2384.

Antrag des Erwerbers der eigentlich nur beschränkt steuerpflichtige Erwerb von Inlandsvermögen insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt. Es unterliegt dann der gesamte Erwerb (einschließlich des Auslandsvermögens) der deutschen Steuerpflicht und es wird dafür nicht nur der „beschränkte“ Freibetrag von 2.000 € (§ 16 Abs. 2 ErbStG), sondern der „unbeschränkte“ Freibetrag nach § 16 Abs. 1 ErbStG gewährt (im entschiedenen Fall bei der Schenkung an die Tochter in Höhe von 400.000 €). Voraussetzung nach § 2 Abs. 3 Satz 1 ErbStG ist, daß der Erblasser/Schenker oder der Erwerber seinen Wohnsitz in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat haben muß. Dieses Wahlrecht beschränkt sich nicht auf den einzelnen Erwerb. Nach Satz 2 sind auch mehrere innerhalb von zehn Jahren vor dem Vermögensanfall und innerhalb von zehn Jahren nach dem Vermögensanfall von derselben Person anfallende Erwerbe als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln und nach Maßgabe des § 14 ErbStG zusammenzurechnen. Damit wird also eine unbeschränkte Steuerpflicht für einen Zeitraum von 20 Jahren ausgelöst, was vermeiden soll, daß Schenkungen in einzelne Teile aufgespalten werden und der Antrag isoliert nur für die Übertragung des Inlandsvermögens gestellt wird. Damit werden Übertragungen von Auslandsvermögen, die eigentlich keiner deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht unterliegen hätten, hier unbeschränkt steuerpflichtig mit – je nach Fallgestaltung – ggf. erheblichen Steuerfolgen. Diese Regelung sieht der EuGH aus drei wesentlichen Gründen nicht als ausreichend an, um die bereits in der Rechtssache Mattern gerügte Unionsrechtswidrigkeit abzustellen: (1) Die Regelung schließt keine Drittstaaten ein, was die auch in diesem Verhältnis geltende Kapitalverkehrsfreiheit aber gebietet (vgl. bereits die Rechtssache Welte). (2) Bereits der Wahlrechtscharakter der Regelung könne unionsrechtswidrig sein, weil die Unionsrechtskonformität grundsätzlich nicht durch eine fakultative Regelung hergestellt werden könne. (3) In jedem Fall ergebe sich die Unionsrechtswidrigkeit aus § 2 Abs. 3 Satz 2 ErbStG, da hieraus – nach Ansicht des vorlegenden FG – eine Zusammenfassung von Erwerben in einem 20-Jahreszeitraum folge, während ansonsten nur ein 10-Jahreszeitraum (§ 14 ErbStG) gelte. Der deutsche Gesetzgeber muß damit die Bestimmungen erneut nachbessern.

II. BMF-Referentenentwurf „Steuerumgebungsgesetz“

Das BMF hat am 01.11.2016 den Referentenentwurf für ein Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgebungsgesetz – StUmGBG) vorgelegt. Damit wird auf die EuGH-Entscheidungen zum persönlichen Freibetrag bei beschränkter Steuerpflicht (Ziffer I. 4.) und die Aufforderung der Europäischen Kommission vom 19.11.2015 (Ziffer I. 3.) reagiert.

1. Aufhebung von § 2 Abs. 3 ErbStG und Anpassung von § 16 Abs. 2 ErbStG

Art. 5 Nr. 1 und 2 des Entwurfes sieht eine Aufhebung von § 2 Abs. 3 ErbStG und eine Änderung von § 16 Abs. 2 ErbStG vor, der folgende Fassung erhalten soll:

„In den Fällen der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Absatz 1 Nummer 3) wird der Freibetrag nach Absatz 1 um den Teilbetrag gemindert, der dem Verhältnis der Summe der Werte des in demselben Zeitpunkt erworbenen, nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögens und derjenigen, nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögensvorteile, die innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallen sind, zum Wert des insgesamt innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallenen Vermögens entspricht. Die früheren Erwerbe sind mit ihrem früheren Wert anzusetzen.“

Bei beschränkter Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG soll der Erwerber grundsätzlich den Freibetrag erhalten, der ihm bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 16 Abs. 1 ErbStG zustehen würde. Die Neuregelung soll jedoch berücksichtigen, daß der beschränkten Steuerpflicht nur das Inlandsvermögen im Sinne des § 121 BewG unterliegt, die beschränkte Steuerpflicht also gegenständlich begrenzt ist, während die unbeschränkte Steuerpflicht den gesamten Vermögensanfall erfaßt, was unabhängig davon gilt, worin das Vermögen besteht und ob es in Deutschland oder einem anderen Staat belegen ist („Weltvermögen“). Nach der Gesetzesbegründung soll es inkonsequent und gleichheitswidrig sein, wenn auch in den Fällen, in denen lediglich eine beschränkte Steuerpflicht besteht und in denen nur der Erwerb einzelner Vermögensgegenstände der Besteuerung unterliegt, bei der Einräumung von Freibeträgen so verfahren werden würde, als ginge es um die Besteuerung des gesamten Vermögensanfalls. Deshalb sei es gerechtfertigt, den höheren persönlichen Freibetrag zu kürzen, wenn nicht der gesamte Vermögensanfall, sondern nur das darin enthaltene Inlandsvermögen besteuert werden kann. In dem Fall soll der Freibetrag nur anteilig gewährt werden, soweit er auf das Inlandsvermögen entfällt. Um zugleich sicherzustellen, dass die Besteuerung unter Abzug eines nur anteiligen Freibetrags nicht durch in mehrere Teile aufgespaltene zeitlich gestaffelte Zuwendungen zwischen denselben Personen umgangen werden kann, sollen auch frühere, innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallene Erwerbe in die Berechnung des anteiligen Freibetrags einbezogen werden.

Diese Lösung entspricht der bereits von der Finanzverwaltung vorgesehenen Kürzung. Die Kurzinformation der OFD Nordrhein-Westfalen vom 29.07.2014¹⁶ sah bereits vor, daß der persönliche Freibetrag nicht in vollem Umfang abgezogen werden soll. Unter Berücksichtigung der Vorwerke im Sinne des § 14 ErbStG soll eine Kürzung um

16 DB 2014, 1840.

den Teil erfolgen, der anteilig auf das von der beschränkten Steuerpflicht nicht erfaßte Vermögen entfällt.

2. Ergänzung von § 17 ErbStG und einen dritten Absatz

Art. 5 Nr. 3 des Entwurfes sieht vor, daß § 17 Abs. 1 und 2 ErbStG nicht mehr allein auf § 16 Abs. 1 ErbStG und damit allein auf die Fälle der unbeschränkten Steuerpflicht verweisen. Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern (§ 17 Abs. 1 ErbStG) sowie Kindern und Stiefkindern (§ 17 Abs. 2 ErbStG) wird damit der Versorgungsfreibetrag auch gewährt, wenn lediglich eine beschränkte Erbschaftsteuerpflicht besteht. Der Gesetzgeber sieht hier – anders als beim persönlichen Freibetrag – keine Kürzung vor. Es ist unerheblich, ob auch Vermögen erworben wird, das nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Die beschränkte Steuerpflicht beschränkt den Versorgungsfreibetrag damit nicht. Lediglich durch die Ergänzung des § 17 ErbStG durch folgenden Abs. 3 wird eine besondere Voraussetzung für die Freibetragsgewährung normiert:

„Im Fall der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Absatz 1 Nummer 3) setzt die Gewährung des besonderen Versorgungsfreibetrags nach Absatz 1 oder 2 voraus, dass durch die Staaten, in denen der Erblasser ansässig war oder der Erwerber ansässig ist, Amtshilfe geleistet wird. Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 2 des EU-Amtshilfegesetzes in den für den jeweiligen Stichtag der Steuerentstehung geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes.“

Nach der Gesetzesbegründung soll die Verknüpfung der Steuerbefreiung mit dem Erfordernis der Amtshilfe sicherstellen, daß die deutschen Finanzbehörden im Bedarfsfall Auskünfte von ausländischen Behörden hinsichtlich der dort vom Erwerber bezogenen, nicht der Erbschaftsteuer unterliegenden Versorgungsbezüge erhalten können. Allerdings bleibe in erster Linie der Erwerber verpflichtet, die für die Prüfung der Steuerbefreiung notwendigen Angaben zu machen und zu belegen (§ 90 Abs. 2 AO). Das Erfordernis eines Informationsaustausches durch die Amtshilfe sei aber insbesondere in Fällen bedeutsam, in denen Anzeichen bestehen, daß der Erwerber unvollständige Angaben gemacht hat. Der durch die Steuerbefreiung bewirkte Verzicht der Länder auf Steuereinnahmen sei nur gerechtfertigt, soweit erwiesen ist, daß die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 oder 2 ErbStG erfüllt sind.

III. Weitere Reformüberlegungen

Zum ErbStG gibt es immer wieder Reformüberlegungen und Vorschläge zur Weiterentwicklung des Rechts.¹⁷ Manche angedachte Gesetzesänderungen erreichen ein besonderes Maß an Konkretisierung, weil sie nicht nur Gegenstand der wissenschaftlichen Diskussion sind, sondern – wenn auch ohne Verabschiedung – in ein Gesetzgebungs-

verfahren eingebracht wurden oder vom BFH als besonders problematisch gebrandmarkt wurden. Dies trifft auf zwei ErbStG-Normen zu, die zudem zu erheblichen Steuerbefreiungen führen können und daher aus Sicht der Steuerpflichtigen von besonderer Bedeutung sind.

In der Empfehlung der Bundesrat-Ausschüsse vom 15.09.2015 zur Erbschaftsteuerreform 2016 war eine **Beschränkung des steuerfreien Zugewinnausgleichs** vorgesehen.¹⁸ § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG sollte danach wie folgt gefaßt werden:

„Soweit das Endvermögen des Erblassers bei der Ermittlung des als Ausgleichsforderung steuerfreien Betrags mit einem höheren Wert als dem nach den steuerlichen Bewertungsgrundsätzen und den Befreiungsvorschriften maßgebenden Wert angesetzt worden ist, gilt höchstens der dem um Befreiungen geminderten Steuerwert des Endvermögens entsprechende Betrag nicht als Erwerb im Sinne des § 3.“

§ 5 Abs. 1 ErbStG regelt den fiktiven Zugewinnausgleich im Erbfall. Das Gesetz nimmt einen an sich steuerpflichtigen Erwerb von der Besteuerung aus. Die Steuerfreiheit besteht nicht nur, wenn der Zugewinnausgleich nach dem Gesetz berechnet und dann ausgezahlt wird (z.B. im Todesfall bei Enterbung des Ehegatten oder nach dessen Ausschlagung des Erbes oder der zugeordneten Vermächtnisse), sondern auch, wenn nach dem Tod des Ehegatten vom Längerlebenden keine Ausgleichsforderung geltend gemacht wird, insbesondere weil er die letztwilligen Verfügungen des Ehegatten annimmt. Gemäß § 5 Abs. 1 ErbStG ist der Zugewinnausgleich dann fiktiv zu berechnen. Der Erwerb des im Zugewinnausgleich lebenden Ehegatten als Erbe und/oder Vermächtnisnehmer ist in dieser Höhe von der Erbschaftsteuer befreit. Bei der Berechnung dieses zusätzlichen „Freibetrages“ sind alle Nachlassbestandteile einzubeziehen, auch bei steuerfreiem Erwerb, sei es aufgrund Auslandsbezuges¹⁹ oder Steuerbefreiungen²⁰. Die angedachte Ergänzung würde § 5 Abs. 1 ErbStG zu Lasten der Steuerpflichtigen erheblich einschränken. Auch wenn der Vorschlag bereits nicht in die Stellungnahme des Bundesrates vom 25.09.2015²¹ übernommen wurde, ist nicht ausgeschlossen, daß der äußerst günstige Regelungsgehalt des § 5 Abs. 1 ErbStG erneut in Frage gestellt wird.

Gleiches gilt für die **Steuerfreiheit des Familienheims** (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a bis 4c ErbStG). Die Steuerfreiheit beim Erwerb von Kindern beschränkt sich auf den Erwerb von Todes wegen. Das vom Erblasser genutzte Familienheim

17 Jüngst z.B. Wachter, DStR-Beih. 2014, 90.

18 BR-Drs 353/15 (B).

19 Keine deutsche Erbschaftsteuer aufgrund eines DBA oder bei nur beschränkter Erbschaftsteuerpflicht (str. vgl. Meincke, ErbStG, § 5 Rn. 37).

20 §§ 13, 13a, 13b, 13c ErbStG (vgl. BFH, 10.03.1993 – II R 87/91, BStBl. II 1993, 510).

21 BR-Drs. 353/15 (B).

muß unverzüglich nach dem Erbfall selbst genutzt und die Nutzung für mindestens 10 Jahre beibehalten werden. Zudem gibt es hier eine Begrenzung auf eine Wohnfläche von 200 m² (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG). Diese Wohnflächenbegrenzung gibt es nicht, wenn der Ehegatte von Todes wegen erwirbt. Dann ist aber auch der Ehegatte an eine 10-jährige Behaltensfrist gebunden (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG).

Anders ist dies bei einer lebzeitigen Übertragung auf den Ehegatten. Hier besteht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG weder eine steuerliche Behaltensfrist noch eine Wohnflächenbegrenzung. Der Erwerb des Familienheims ist auch wertmäßig nicht begrenzt und es gibt keinen sog. Objektverbrauch. Grenzen ergeben sich allein aus § 42 AO.²² Die steuerfreie Schenkung des Familienheims kann also beliebig wiederholt werden. Der Beschenkte kann nach der Schenkung aus dem Haus ausziehen oder dies auch verkaufen, ohne daß die gewährte Steuerbefreiung entfällt. Da keine Nachsteuer droht, wenn die Selbstnutzung aufgegeben wird, ist die lebzeitige gegenüber der letztwilligen Übertragung vorteilhaft. Es kann sich daher anbieten, unter Ausnutzung der zur Verfügung stehenden Regelungsmöglichkeiten (z. B. ein Recht zum Widerruf der Schenkung im Falle der Scheidung) das Familienheim zu schenken und nicht zu vererben. Dann sollte auch ein Widerrufsvorbehalt für den Fall des Vorversterbens des Beschenkten vereinbart werden. In diesem Fall erbt der Schenker das Familienheim nicht (mit der Behaltensfrist), sondern erwirbt es aufgrund des Widerrufs und damit auch steuerfrei und ohne eine Frist.

Die Steuerbefreiung des Familienheims ist verfassungsrechtlich daher nicht unumstritten. Der BFH hat in seinem Urteil vom 18.06.2013²³ ausgeführt, daß er allgemein erhebliche Zweifel hat, ob die weitreichende Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG verfassungsgemäß ist. Sie führe bei Eheleuten zu einer Begünstigung von Immobilienvermögen, für die kein hinreichender sachlicher Grund bestehe. Die Steuerbefreiung steht insgesamt zur Diskussion, was künftig zu einer Anpassung oder sogar zum gänzlichen Wegfall der günstigen Regelung führen könnte.²⁴

IV. Fazit

Die nächste „ErbStG-Reform“ wird kommen. Art und Umfang sind ungewiß. Umso mehr gilt es, sich im derzeitigen Begünstigungssystem optimal zu positionieren. Dies gilt insbesondere für die immer noch sehr weitreichenden Verschonungen für unternehmerisches Vermögen (bis hin zur Steuerfreiheit), auch wenn sich die Voraussetzungen durch die Erbschaftsteuerreform 2016 an verschiedenen Stellen verschärft haben,²⁵ und die Steuerfreiheit des Familienheims.

²² Vgl. R E 13.3 Abs. 5 ErbStR.

²³ II R 35/11, BStBl. II 2013, 1051.

²⁴ Hierzu auch *Meßbacher-Hönsch*, ZEV 2015, 382: „Die Steuerbefreiung für Familienheime nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a bis 4c ErbStG: ein großzügiges Geschenk des Gesetzgebers“.

²⁵ Hierzu *Holtz*, NJW 2016, 3750.

Vorteile nutzen.

RdW Band 169

Schriftenreihe
„Das Recht der Wirtschaft“
Gruppe Steuerrecht

Das Wichtigste:

- Handelsrechtliche Bewertungsgrundsätze 19
- Bilanzberichtigung 27
- Grundstücke als Betriebsvermögen 45
- Aktivierung und Passivierung 54
- Stille Rücklagen 95
- Grundsätze der Bewertung 96
- Umsatzsteuer und Anschaffungs- und Herstellungskosten 117
- Bewertung des Umlaufvermögens 128
- Bewertungsfreiheit 180

FRANK/LINK

Bewertung und Abschreibung

7. Auflage

© BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

Bewertung und Abschreibung

von Dipl.-Kaufmann Manfred Frank, Steuerberater, und Dipl.-Finanzwirt (FH) Günter Link

2016, 7. Auflage, 200 Seiten, € 22,80

Das Recht der Wirtschaft, Band 169

ISBN 978-3-415-05637-4

Ein Betrieb, der Warenbestände und Betriebsvermögen richtig bewertet und alle zulässigen Abschreibungen nutzt, hat die besten Voraussetzungen dafür, eine Menge Steuern zu sparen.

Die Autoren beschreiben sämtliche Probleme und Lösungen in diesem Zusammenhang. Zahlreiche Beispiele veranschaulichen, wie Steuer- und Handelsrecht vorteilhaft in die Praxis umgesetzt werden können.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1448913

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 56 4
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0317

Zukunftsperspektiven der Rechtsprechung des EuGH zur Grundrechtecharta und die Auswirkungen auf das Steuerrecht

Dr. Carsten René Beul, Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Fachanwalt für Steuerrecht/Revisore Legale (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Revisionsexperte (CH)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg

1. Problemstellung

Der EuGH hat in zwei neueren Entscheidungen zur Vorratsdatenspeicherung¹ und zum Asylrecht² seinen eingeschlagenen Weg der Grundrechtsauslegung weiter fortgeführt und die noch junge Rechtsprechung zur Grundrechtecharta akzentuiert.

Festzustellen ist, daß der EuGH nunmehr konsequent die Linie verfolgt, den Grundrechten auch europarechtlich stärkere Geltung zu verschaffen. In Abweichung von der bisherigen Rechtsprechung führt die Einbeziehung der Grundrechtecharta dazu, daß europarechtlich ein engmaschigerer Prüfungsmaßstab angelegt wird.

Insoweit zeichnet sich eine Tendenz ab, die strukturell erfolgreiche Verteidigung der Grundrechte zugunsten des Bürgers, wie sie das Bundesverfassungsgericht seit Jahrzehnten verfolgt, ebenso konsequent durchzuführen, was in der aktuellen politischen Diskussion um das allgemeine Mißtrauen gegen eine gefühlte „Hinterzimmerpolitik“ durchaus in die Zukunft hinein eine akzeptanzfördernde Wirkung für den Gerichtshof speziell und die EU allgemein haben kann. Hierdurch ergeben sich mehrere interessante Situationen, in denen der Grundrechtsschutz nunmehr verstärkte Bedeutung erhalten wird.

2. Engerer Prüfungsmaßstab der Grundrechte, Stärkung des Individualrechtsschutzes

Die Einordnung der Normen der GRC war bis zum Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon strittig.³ In diesem Zusammenhang war die Rechtsverbindlichkeit der GRC in der Vergangenheit insoweit nicht relevant, weil die Grundrechte bereits als Ausdruck der Verfassungstraditionen in der Rechtsprechung des EuGH⁴ anerkannt waren.⁵ Selbst wenn die Geltung der GRC als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts oder Ausdruck der Verfassungstraditionen abgelehnt wurde,⁶ wurde sie in der Rechtsprechung des EuGH⁷ und ebenso bereits seit längerem in den Schlußanträgen der Generalanwälte⁸ sowie in den Entscheidungen des Gerichts erster Instanz⁹ zur Auslegung herangezogen.

Die frühere Rechtsprechung des EuGH erschien zwar problematisch, da nach dieser Rechtsprechung Einschränkungen aus Gemeinwohlgründen möglich sein sollten, soweit nur der Wesensgehalt des Grundrechts nicht beeinträchtigt wird.¹⁰ Die hieran wiederholt geübte Kritik¹¹

bemängelte vor allem, daß die Begründungen des EuGH eher formelhaft Struktur und Ziele der Gemeinschaft in den Vordergrund stellten und den Schutz der betroffenen Grundrechte in den Hintergrund treten ließen.¹² Ein weiterer Kritikpunkt wurde gegen die oft lediglich zweistufige Prüfung vorgebracht, die neben Geeignetheit und Erforderlichkeit die Angemessenheit oft nicht systematisch mitprüften¹³, wobei die Abwägung nur unzureichend dahingehend erfolgte, daß die Grundrechte „Beschränkungen unterworfen werden“, sofern diese „Beschränkungen tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Zielen entsprechen und nicht einen im Hinblick auf den verfolgten Zweck unverhältnismäßigen nicht tragbaren Eingriff darstellen, der die so gewährleisteten Rechte in ihrem Wesensgehalt antastet“.¹⁴ So stellte der Gerichtshof die Prüfung der allgemeinen Verhältnismäßigkeit

1 EuGH 22.12.2016, Rs. C-203/15 und C-698/15, *Tele 2 Sverige* u.a., ECLI:EU:C:2016:970.

2 EuGH 16.02.2017, Rs. C-578/16 PPU, C.K. u.a., ECLI:EU:C:2017:127.

3 *Knecht* in Schwarze, EU-Kommentar, 2012, Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

4 EuGH 14.05.1974, Rs. 4/73, *Nold*, Slg. 1974, 491, Rn. 14; 15.10.1987, Rs. 222/86, *Unectef/Heylens*, Slg. 1987, 4097, Rn. 14; weiter Nachweise bei *Mann* in Sachs, GG, 2009, Art. 12 Rn. 9 m. Fn. 23.

5 Vgl. *Hatj* in Schwarze, a.a.O. (Fn. 3), Art. 6 EU Rn. 27 m.w.N.

6 *Schmitz*, JZ 2001, 833, 835; *Knecht*, Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Stuttgart 2005, 219.

7 *Knecht* in Schwarze, a.a.O. (Fn. 3), Präambel GRC, Rn. 11.

8 *Knecht* in Schwarze, a.a.O. (Fn. 3), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

9 *Knecht* in Schwarze, a.a.O. (Fn. 3), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

10 EuGH Slg. 1986, 2909, 2912 - *Keller*; Slg. 1989, 2237, 2269 - *Schräder*; Slg. 1994, I-5555, 5581 f. - *Winzersekt*; *Kokott* AöR 121 (1996), 599, 638; *Vögler*, Defizite beim Schutz der Berufsfreiheit durch BVerfG und EuGH 2001, 79 ff., 200 f.

11 Vgl. *Wehlau/Lutzhöft* EuZW 2012, 45, 46 m.w.N.

12 *Leisner* in FS C.Heymanns, 1995, 395, 406 f.; *Storr*, Der Staat 36 (1997), 547, 562 ff.; *Stein* EuZW 1998, 261; v. *Danwitz*, EWS 2003, 393, 396 ff.; *Kühling*, GrundR, in v. *Bogdandy*, Europäisches Verfassungsrecht, 2009, 657, 673 ff.; *Streinz*, Bundesverfassungsgerichtlicher Grundrechtsschutz und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1989, 384.

13 Vgl. v. *Danwitz*, EWS 2003, 393.

14 EuGH v. 11.07.1989, Rs. 265/87, *Schräder*, Slg. 1989, 2237, Rn. 15; v. 05.10.1994, Rs. C-280/93, *Bananenmarktordnung*, Slg. 1994, I-4973, Rn. 78; 29.04.1999, Rs. C-293/97, *Standley* u.a., Slg. 1999, I-2603, Rn. 54; v. 12.07.2001, *Jippes* u. a., C-189/01, Slg. 2001, I-5689, Rn. 81; v. 15.07.2004, Rs. C-37/02 und C-38/02, *Di Leonardo und Dilexport*, Slg. 2004, 2004, I-6911, Rn. 82; 09.09.2004, Rs.C-184/02 u.a., *Spanien und Finnland/Parlament und Rat*, Slg. 2004, I-7789, Rn. 52; 14.12.2004, Rs. C-210/03, *Swedish Match*, Slg. 2004, I-1189, Rn. 72; v. 07.07.2009, S.P.C.M. u. a., C-558/07, Slg. 2009, I-5783, Rn. 41; v. 09.03.2010, ERG u. a., C-379/08 u.a., Slg. 2010, I-2007, Rn. 86 (m.w.N.); v. 08.07.2010; Rs. C-343/09, *Afton Chemical*, Slg. 2010, I-2010, 7023, Rn. 45.

keit immer wieder in den Vordergrund und umging hierdurch letztlich die Prüfung des Grundrechtes selbst und der speziellen Verhältnismäßigkeit im Rahmen der Grundrechtsprüfung.¹⁵

Diese Rechtsprechung begegnete Bedenken, weil sie einerseits die Verhältnismäßigkeitsüberprüfung relativ zurückhaltend anwendete und andererseits interventionistischen Vorstellungen einer weitreichenden Struktur- bzw. Industriepolitik breiten Raum schaffte.¹⁶

Dagegen ist in der Rechtsprechung des BVerfG bereits seit langem entscheidend, daß eine Maßnahme z.B. im Rahmen des Art. 12 GG durch vernünftige Erwägungen des Allgemeinwohls legitimiert sein muß¹⁷, wobei das Bundesverfassungsgericht grundsätzlich den Individualrechtsschutz in den Vordergrund stellt,¹⁸ während der EuGH die Grundrechte in der Vergangenheit schwerpunktmäßig generalisierend prüft, d.h. Verstöße erst für relevant hält, wenn sie nicht Einzelfall, sondern Ausdruck systemischer Mängel sind.¹⁹

Diese Rechtsprechung hat der EuGH nunmehr erkennbar aufgegeben. Bereits in der Entscheidung des EuGH zur Vorratsdatenspeicherung²⁰ deutete sich eine Änderung der Rechtsprechung des EuGH an, der mehr den individuellen Grundrechtsschutz betonte.

Dies ergibt sich nunmehr insbesondere aus zwei neuen Entscheidungen. Bereits in der Entscheidung J.N. auf den Wortlaut des Art. 52 GRC Bezug genommen: „Nach Art. 52 Abs. 1 der Charta muss aber jede Einschränkung der Ausübung der in der Charta anerkannten Rechte und Freiheiten gesetzlich vorgesehen sein und ihren Wesensgehalt achten. Unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dürfen Einschränkungen der Ausübung dieser Rechte und Freiheiten nur vorgenommen werden, wenn sie erforderlich sind und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entsprechen“²¹ und nunmehr in der Entscheidung Tele2 Sverige²² zur Vorratsdatenspeicherung ausdrücklich wiederholt.

Auch eine jüngere Entscheidung zum Asylrecht²³ dokumentiert eine Hinwendung zu einem individuellen Rechtsschutz. Während noch in früheren Entscheidungen der Schwerpunkt auf den systemischen Mängeln²⁴ lag, wird nunmehr in der Entscheidung C.K.²⁵ explizit auf den individuellen Rechtsschutz abgestellt. Ausgangspunkt für die hier fragliche Auslegung des Art. 3 Nr. 2 VO 604/2013/EU war allerdings die Prämisse, daß die Mitgliedstaaten die Grundsätze des Asylverfahrens sowie die Grundrechte achten und einander insoweit Vertrauen entgegenbringen dürfen sowie das Bestreben, ein „forum shopping“ zu unterbinden.²⁶

Insoweit ist die Entscheidung folgerichtig, indem klar gestellt wird, daß sich der systemische Mangel nicht auf das Grundrecht bezieht. Vielmehr geht die Rechtsprechung davon aus, daß das Grundrecht in allen EU-Staaten beachtet wird. Nur wenn diese Annahme ausnahmsweise nicht zutrifft, greift im Einzelfall das individuelle Grundrecht.

Soweit jedoch andere Gründe vorliegen, die zu einer Grundrechtsverletzung führen, ist wiederum das individuelle Grundrecht zu prüfen. So lag der Fall hier, wenn die Überstellung wegen einer Erkrankung als unmenschliche oder erniedrigende Behandlung i.S.d. Art. 4 GRC anzusehen ist, wenn Umstände vorliegen, die eine Verschlechterung des Gesundheitszustand im Falle der Überstellung befürchten lassen. Dann ist eine Überstellung nur zulässig, wenn eine solche Verschlechterung ohne jeden seriösen Zweifel ausgeschlossen werden kann.²⁷

Soweit die Einschränkung eines Grundrechts zulässig ist, ist Voraussetzung hierfür eine Regelung durch Gesetz, wobei der Wesensgehalt der Rechte und Freiheiten zu achten ist. Dabei kann dies nach Art. 52 I Satz 2 GRC nur unter

15 Vgl. Schlußanträge Generalanwalt Tizzano v. 07.04.2005, Rs. C-453/03 u.a., ABNA, Slg. 2005, I-10423, Rn. 74: „Zentraler Ungültigkeitsgrund ist ... eindeutig derjenige, der die Verhältnismäßigkeit betrifft ... weil sie ... die Kontrolle der Beachtung der Grundrechte auf Eigentum und auf unternehmerische Freiheit überlagert und eine spezifische Prüfung damit überflüssig macht.“ Im Urteil (v. 06.12.2005; Rs. C-453/03 u.a., ABNA, Slg. 2005, I-10423 Rn. 88) schloß sich der EuGH dieser Ansicht an, es brauche „...in Anbetracht der Antwort auf die Frage betreffend der Verhältnismäßigkeit ... nicht mehr geprüft zu werden, ob die streitige Vorschrift das Eigentumsrecht ... oder das Recht auf freie Berufsausübung verletzt.“

16 Mann in Sachs, Grundgesetz, 2009, Art. 12, Rn. 9.

17 Vgl. zu Art. 12 GG, st. Rspr., vgl. BVerfGE 7, 377, 405 f.; 16, 286, 297; 65, 116, 125; 70, 1, 28; 77, 308, 332; 78, 155, 162; 81, 70, 84; 85, 248 259; 93, 362, 369; 101, 331, 347; 104, 357, 364; 106, 216, 219; 109, 64, 85; 111, 10, 32; 114, 196.

18 Nach der Rspr. des BVerfG enthält z.B. Art.12 GG ein Freiheitsrecht, das als subjektives Recht (BVerfGE 63, 266, 286; 81, 242, 254, st. Rspr.) sowohl ein Abwehr- als auch ein Teilhaberecht (BVerfGE 33, 303, 330 f.; 39, 276, 293; 43, 291, 313 f.; 59, 172, 199; 66, 155, 179) impliziert.

19 S.o. Fn. 14; das Abstellen auf systemische Mängel im Grundrechtsschutz betonte der EuGH noch im Zusammenhang mit dem Asylrecht (zur Auslegung der VO 604/2013/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013 zur Festlegung der Kriterien und Verfahren zur Bestimmung des Mitgliedstaats, der für die Prüfung eines von einem Drittstaatsangehörigen oder Staatenlosen in einem Mitgliedstaat gestellten Antrags auf internationalen Schutz zuständig ist [ABl. L 180, 31 vom 29.06.2013, 31], EuGH v. 21.12.2011, Rs. C-411/10 u. C-493/10, N.S. u.a., Tenor 2: Vorlagefrage, Rn. 86 und Rn. 89: „systemische Mängel des Asylverfahrens“, zur Kritik vgl. Weiß, EuZW 2012, 201 f.; EuGH 10.12.2013, Rs. C-349/12, Abdullahi, Tenor: „systemische Mängel des Asylverfahrens“).

20 Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u.a. ECLI:EU:C:2014:238.

21 EuGH 15.02.2016, Rs. C-601/15 PPU J.N., Rn. 50.

22 EuGH 22.12.2016, Rs. C-203/15 und C-698/15, Tele 2 Sverige u.a. ECLI:EU:C:2016:970, Rn. 94.

23 EuGH 16.02.2017, C-578/16 PPU, C. K. u.a., ECLI:EU:C:2017:127.

24 EuGH 21.12.2011, Rs. C-411/10 u. C-493/10 [N.S.] Tenor 2: Vorlagefrage, Rn. 86 und Rn. 89: „systemische Mängel des Asylverfahrens“, zur Kritik vgl. Weiß, EuZW 2012, 201 f.; EuGH v. 10.12.2013, Rs. C-349/12, Abdullahi, Tenor: „systemische Mängel des Asylverfahrens“.

25 EuGH 16.02.2017, C-578/16 PPU, C. K. u.a., ECLI:EU:C:2017:127.

26 EuGH 21.12.2011, Rs. C-411/10 u. C-493/10, N.S. u.a., Rn. 78 f.; EuGH 10.12.2013, Rs. C-349/12, Abdullahi, Rn. 52 f.

27 EuGH 16.02.2017, C-578/16 PPU, C. K. u.a., ECLI:EU:C:2017:127, Rn. 96; interessant in diesem Zusammenhang ist die Betonung der einheitlichen Auslegung der Grundrechte und der EMRK (Rn. 78 ff., 94), wenn man sich das Gutachten des Gerichtshofs (EuGH v. 18.12.2014, Gutachten 2/13, E-CLI:EU:C:2014:2454) vor Augen hält.

Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erfolgen, so daß Einschränkungen nur vorgenommen werden können, die erforderlich (notwendig) sind und den von der Union anerkannten, dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten tatsächlich entsprechen. Folgerichtig kam der EuGH in beiden Fällen dazu, unionsrechtlich individuellen Schutz zu gewähren.

In diese Richtung deutete bereits die Rechtsprechung des EuGH in der Entscheidung Digital Rights Ireland zur Vorratsdatenspeicherung²⁸. Dort prüfte der Gerichtshof zuerst einen Eingriff in den Wesensgehalt des Grundrechts²⁹, sodann die dem Gemeinwohl dienende Zielsetzung³⁰, bevor er die Verhältnismäßigkeitsprüfung vornimmt.³¹ Hierbei sei wegen der „besonderen Bedeutung des Schutzes personenbezogener Daten für das Grundrecht auf Achtung des Privatlebens und des Ausmaßes und der Schwere des ... Eingriffs in dieses Recht der Gestaltungsspielraum des Unionsgesetzgebers eingeschränkt“ und unterliege deshalb einer „streikten Kontrolle“.³²

Dies wird inhaltlich in der Entscheidung Tele 2 Sverige wiederum aufgenommen und bestätigt,³³ insbesondere soweit betont wird, „Daß der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten ist, ergibt sich ebenfalls aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach der Schutz des Grundrechts auf Achtung des Privatlebens auf Unionsebene verlangt, dass sich die Ausnahmen vom Schutz personenbezogener Daten und dessen Einschränkungen auf das absolut Notwendige beschränken“.³⁴

Daraus ist zu entnehmen, daß der Gerichtshof nunmehr ausgehend vom zu prüfenden Grundrecht den Weg zur individuellen Grundrechtsprüfung eingeschlagen hat und, je enger der Kernbereich des Grundrechts betroffen ist, den Einzelfall und das gesetzgeberische Handeln einer strikteren Kontrolle unterwirft, womit die Anforderungen an die Verhältnismäßigkeitsprüfung erhöht werden. Auch die jüngste Entscheidung des EuGH³⁵ bestätigt die Rechtsprechung, verneint allerdings im Einzelfall die Anwendbarkeit des Unionsrechts und damit auch der Grundrechtecharta.

3. Grundrechtsschutz im Zusammenhang mit der Umsetzung von Europarecht

Aber nicht nur die unmittelbare Anwendung und Umsetzung der Richtlinie unterfällt der Prüfung am Maßstab der Grundrechtecharta, vielmehr ist diese nach der Åkerberg Fransson-Entscheidung³⁶ immer dann anwendbar, wenn das Europarecht umgesetzt wird. Die mitgliedstaatliche Bindung der GRC erstreckt sich nach dieser Entscheidung auf alle Sachverhalte, bei denen EU-Recht zur Anwendung gelangt. Dies folgt aus Art. 51 I GRC.³⁷ Diese Definition des Anwendungsbereichs der Grundrechte der Union wird durch die Erläuterungen zu Art. 51 der Charta bestätigt, die gemäß Art. 6 I 1 Unterabs. 3 EUV und Art. 52 VII der Charta für deren Auslegung zu berücksichtigen sind.³⁸ Nach der

Rechtsprechung des EuGH „gilt die Verpflichtung zur Einhaltung der im Rahmen der Union definierten Grundrechte für die Mitgliedstaaten (...) nur dann, wenn sie im Anwendungsbereich des Unionsrechts handeln“.³⁹

Als Auslegungsmaßstab ist Art. 52 GRC heranzuziehen. Danach ist Voraussetzung für die Einschränkung der Grundrechtecharta eine Regelung durch Gesetz, wobei der Wesensgehalt der Rechte und Freiheiten zu achten ist. Dabei kann dies nach Art. 52 I Satz 2 GRC nur unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erfolgen, so daß Einschränkungen nur vorgenommen werden können, die erforderlich (notwendig) sind und den von der Union anerkannten, dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten tatsächlich entsprechen.

Hat das Gericht eines Mitgliedstaats zu prüfen, ob mit den Grundrechten eine nationale Vorschrift oder Maßnahme vereinbar ist, die in einer Situation, in der das Handeln eines Mitgliedstaats nicht vollständig durch das Unionsrecht bestimmt wird, das Unionsrecht im Sinne von Art. 51 Abs. 1 der Charta durchführt, steht es den nationalen Behörden und Gerichten nur dann frei, nationale Schutzstandards für die Grundrechte anzuwenden, wenn durch diese Anwendung weder das Schutzniveau der Charta, wie sie vom Gerichtshof ausgelegt wird, noch der Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden.⁴⁰ Eine einheitliche Anwendung europaweit hat im vorliegenden Zusammenhang zu gewährleisten, daß diese Regelungen auch europaweit verhältnismäßig anzuwenden sind.

28 EuGH 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a. E-CLI:EU:C:2014:238.

29 EuGH 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a., E-CLI:EU:C:2014:238, Rn. 39 f.

30 EuGH 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a., E-CLI:EU:C:2014:238, Rn. 41-44.

31 EuGH 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a., E-CLI:EU:C:2014:238, Rn. 45 ff.

32 EuGH 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a., E-CLI:EU:C:2014:238, Rn. 48.

33 EuGH 22.12.2016, Rs. C-203/15 und C-698/15, Tele 2 Sverige u. a. ECLI:EU:C:2016:970, Rn. 95 f.

34 EuGH 22.12.2016, Rs. C-203/15 und C-698/15, Tele 2 Sverige u. a. ECLI:EU:C:2016:970, Rn. 96 mit Verweis auf die Urteile 16.12.2008, Satakunnan Markkinapörssi und Satamedia, C-73/07, EU:C:2008:727, Rn. 56, v. 09.11.2010, Volker und Markus Schecke und Eifert, C-92/09 und C-93/09, EU:C:2010:662, Rn. 77, Digital Rights, ECLI:EU:C:2014:238, Rn. 52, sowie v. 06.10.2015, Schrems, C-362/14, EU:C:2015:650, Rn. 92).

35 EuGH 07.03.2017, Rs. C-638/16 PPU, X und X, ECLI:EU:C:2017:173.

36 EuGH 26.02.2013, Rs. C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105.

37 EuGH Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Rn.17.

38 Vgl. in diesem Sinne EuGH 22.12.2010, DEB, C 279/09, Slg. 2010, I 13849, Rn. 32.

39 EuGH Åkerberg Fransson ECLI:EU:C:2013:105, Rn.20.

40 Vgl. für diesen letzten Aspekt EuGH v. 26.02.2013, Melloni, C 399/11, Rn. 60; ECLI:EU:C:2013:107; Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Rn.29).

Dies kann sich nicht nur auf die Umsetzung von Richtlinien allein beziehen. Denkt man die Entscheidung konsequent weiter, müssen auch die Fälle einbezogen werden, in denen aufgrund der Anwendung des Primärrechts unmittelbar europarechtliche Folgerungen gezogen werden. Das bedeutet weitergehend, daß auch alle die Fälle einzu beziehen sind, in denen die Anwendung des Primärrechts zu prüfen ist. Hieraus wird es erforderlich, im Rahmen der Grundfreiheiten gleichzeitig den Grundrechten Geltung zu verschaffen.⁴¹

4. Spannungsverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Grundrechtecharta

Zum Anwendungsbereich des Primärrechts gehören insbesondere die Grundfreiheiten. Führt die Auslegung der Grundfreiheiten zu einem Ergebnis, nachdem eine spezifische Beschränkung unzulässig ist, muß dies a) in der gesamten EU in gleichem Maße gelten und b) gegenüber allen, die sich auf die Grundrechtecharta berufen können. Hier kann der Vergleich mit der Dogmatik der Grundfreiheiten, die nach der Rechtsprechung des EuGH Beschränkungsverbote darstellen⁴², als Ausgangspunkt dienen. In soweit wurde vertreten, der grundrechtliche Schutz sei – allerdings im Gemeinschaftsrecht vor Einbeziehung der Grundrechtecharta (GRC) – z.B. beim Vergleich von Art. 6 EU mit Art. 12 GG defizitär⁴³ und die Ausweitung der Grundfreiheiten zu allgemeinen Beschränkungsverboten hätten die Personenverkehrsfreiheiten zu einem Grundrecht der Berufsfreiheit fortentwickelt.⁴⁴ Das Problem besteht jedoch darin, daß nur bei grenzüberschreitender Tätigkeit und deren Behinderung der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten eröffnet wird. Steht jedoch die Geltung der Grundrechte gegenüber Rechtsakten der Union und deren Anwendung im Recht der Mitgliedstaaten im Focus, auch soweit keine grenzüberschreitende Tätigkeit vorliegt, ist eine andere Lage gegeben. Daher ist ein effektiver Grundrechtsschutz vergleichbar dem Schutz der Grundfreiheiten gegenüber Gesetzgebungsakten der Union erforderlich, da die Grundrechte nicht weniger schützenswert sind als die Grundfreiheiten. Das bedeutet, eine Grundrechtsprüfung muß dann flankierend erfolgen, auch wenn der Schutzbereich der Grundfreiheiten mangels grenzüberschreitenden Sachverhalts nicht eröffnet ist.

Darüber hinaus ist die Åkerberg Fransson-Entscheidung⁴⁵ konsequent weiterzudenken. Immer dann, wenn Primärrecht Anwendung findet, muß diese Anwendung unter Beachtung der Grundrechte erfolgen. Das bedeutet, der Gleichheitssatz ist zu beachten, was zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs auch auf nicht grenzüberschreitende Sachverhalte führt.

Auch eine zulässige Grundrechtseinschränkung, die „tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Zielen der Gemeinschaft entsprechen und nicht einem im Hinblick auf

den verfolgten Zweck unverhältnismäßigen, nicht tragbaren Eingriff darstellen, der die so gewährleisteten Rechte in ihrem Wesensgehalt antastet“,⁴⁶ tritt nun in den Focus. In soweit ist der Einschränkungsvorbehalt entsprechend der Rechtsprechung des Gerichtshofes flankierend zu den Grundfreiheiten auszugestalten. Die Grundrechtsprüfung ist streng auszulegen und einer strikten Verhältnismäßigkeitsprüfung zu unterziehen.

Dabei muß die Verhältnismäßigkeitsprüfung im Rahmen des Grundrechtsschutzes stärker in den Vordergrund treten, wie es dem Wortlaut des Art. 52 GRC i.V.m. Art. 15 GRC entspricht. Die Einschränkung einer Grundfreiheit, die nicht als zulässig erachtet wird, hat zur Folge, daß bei Übertragung auf den nicht grenzüberschreitenden Bereich keinesfalls die Einschränkung eines Grundrechts (etwa der Berufsfreiheit) gerechtfertigt sein kann.

Bei der Auslegung der Grundfreiheiten ist die Grundrechtssituation im Rahmen der Verhältnismäßigkeit mit zu berücksichtigen. Auch die Anwendung der Grundfreiheiten im Einzelfall und die Beeinträchtigung von Grundrechten eines Unionsbürgers, der sich nicht auf den Anwendungsbereich der Grundfreiheit berufen kann, fallen hierunter.

5. Inländerdiskriminierung

Als spezifischer Fall kann daher die Inländerdiskriminierung nicht mehr gerechtfertigt werden. In soweit müßte der EuGH konsequenterweise von seiner bisherigen Rechtsprechung abgehen. Denn die Nichtanwendbarkeit europäischer Regeln im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten auf reine Inlandssachverhalte kann angesichts der Geltung der Grundrechtecharta keinen Bestand mehr haben. Dies widerspricht dem Gleichheitssatz des Art. 20 GRC. Außerdem liegt in diesem Fall eine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit vor. Denn aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben durch die Grundfreiheiten existieren europaweite Regelungen, die den Inländer schlechter stellen.

Wenn daher am Beispiel einer steuerrechtlichen Regelung, die in Anwendung europarechtlicher Normen für Ausländer zu günstigeren Ergebnissen führt als für den Inländer, gebietet Art. 20 GRC die Gleichbehandlung.

41 S.u. 4.–6.

42 EuGH 30.11.1995 Rs.C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995 I-4165, st. Rspr.; vgl. hierzu grundlegend *Knobbe-Keuk* ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573 m.w.N.; zur Entwicklung vgl. *Bormann*, Der Schutz der Berufsfreiheit im deutschen Verfassungsrecht und im europäischen Gemeinschaftsrecht, 166-228.

43 *Bormann* a.a.O., 165 f.

44 *Bormann* a.a.O., 249 ff.

45 EuGH 26.02.2013, Rs. C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105.

46 EuGH Rs. 265/87, Schröder/Hauptzollamt Gronau, Slg. 1989, 2237 Rn. 15; EuGH Rs. C-154/04 und C-155/04, The Queen – Secretary of State for Health u.a., Slg. 2005, I-6451 Rn. 126.

Nicht entscheidend kann es dabei sein, ob es sich um eine Inländerdiskriminierung aufgrund der Umsetzung einer Richtlinie oder aufgrund der Anwendbarkeit des Primärrechts handelt. Als aktuelles Beispiel soll der aktuell beim BFH⁴⁷ anhängige Fall gelten, daß ein Erblasser aufgrund unterbliebener Eintragung nicht Eigentümer eines Wohneigentums wurde und der Erbe dadurch lediglich ein Anwartschaftsrecht erbt. Obwohl er in der Wohnung wohnte, wurde die Freistellung als Familienwohnheim nach § 13 I Nr. 4 b ErbStG nicht gewährt. Das Finanzgericht folgt strikt der zivilrechtlichen Einordnung und stellt alleine auf die sachenrechtliche Situation ab, die dem deutschen Abstraktionsprinzip geschuldet ist. Da dieses Prinzip in den meisten Rechtskreisen nicht existiert, erfolgt hierdurch im Ergebnis eine Besserstellung ausländischen Grundbesitzes. Die Einbeziehung des ausländischen Grundbesitzes erfolgte in Anwendung des EU-Rechts, um eine Schlechterstellung – und damit EU-Rechtswidrigkeit – zu verhindern. Allerdings darf dies auch nicht zu einer Schlechterstellung der Inländer führen.

6. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Folgerichtig müßte auch der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ebenfalls europarechtlich der Grundrechtecharta entnommen werden. Dies ergibt sich auch hier aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist verfassungsrechtlich seit der Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte vom 26.08.1789⁴⁸ in vielen Staaten der EU⁴⁹ als Ausfluß des Gleichbehandlungsgrundsatzes⁵⁰ anerkannt. Damit wäre bereits nach der gemeinsamen Verfassungsüberlieferung eine Anerkennung möglich gewesen.

Zwar ist zuzugeben, daß die europäische Gesetzgebung für die direkten Steuern keine unmittelbaren Anhaltspunkte bietet, allerdings werden immer wieder Gesetzgebungsakte im Rahmen der direkten Steuern in Form von Richtlinien verabschiedet, insbesondere bei Harmonisierungsrichtlinien. Außerdem wirken sich auch die Grundfreiheiten immer wieder auf das System der direkten Steuern aus.

Insoweit müßte bei der Prüfung der Zulässigkeit einer Beschränkung der Grundfreiheiten im Rahmen der Rechtfertigung ebenfalls das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden.

Insoweit kann eine Beschränkung, die gleichzeitig das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verletzt, nicht mehr als aus Gründen des Allgemeinwohls gerechtfertigt sein, da die Grundrechtsverletzung die Rechtfertigung bereits ausschließt.

Außerdem müssen Regelungen aufgrund von Richtlinien, die in ihrer Anwendung zur Verletzung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit führen, insoweit ebenfalls für unzulässig erklärt werden.

7. Anerkennung von Berufsqualifikationen

Über den Gleichheitssatz hinaus kann gerade im Rahmen der Grundfreiheiten das Grundrecht der Berufsfreiheit des Art. 15 GRC tangiert sein, worauf im folgenden nur kurz eingegangen werden soll. Die Berufsfreiheit ist grundsätzlich ohne Einschränkung gewährleistet. Der Schutz ist deshalb sowohl in Bezug auf unmittelbare als auch mittelbare Eingriffe gewährleistet.⁵¹ Bei der Anerkennung der Berufsqualifikation kann es daher keinen Unterschied machen, in welchem Mitgliedstaat die Qualifikation anerkannt wurde. Erkennt der Staat A eine außerhalb der EU erworbene Berufsqualifikation an, kann sich der Staat B nicht darauf berufen, daß nunmehr erneut innerhalb der EU eine dreijährige praktische Tätigkeit in dem Staat A nachzuweisen ist, wenn bereits eine derartige berufliche Tätigkeit in einem Staat außerhalb der EU nachgewiesen wurde. Denn aus dem Grundsatz des Vertrauens der Mitgliedstaaten untereinander ist eine solche Entscheidung anzuerkennen. Einzige Ausnahme kann dabei ein erforderlicher Nachweis spezifischer Rechtskenntnisse sein. Ansonsten stellt sich die Verweigerung der Anerkennung als unverhältnismäßig dar.

8. Zusammenfassung

Die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundrechten wird – konsequent weitergedacht – dazu führen müssen, daß auch Fälle der Inländerdiskriminierung als Verstoß gegen das Gleichheitsgebot unzulässig sind und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit unionsrechtlich zwingend ist. Dies gilt, solange eine Zuständigkeit für direkte Steuern nicht bei der EU liegt, nur mittelbar, und zwar bei bei Harmonisierungsrichtlinien und Sachverhalten, die aufgrund grenzüberschreitender Regelungen Folgewirkungen im Inland auslösen.

47 BFH II R 14/16, Revision gegen das Urteil FG München 06.04.2016, 4 K 1868/15, EFG 2016, 1015.

48 Art. 13: Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. (Übersetzung Verf.: Für den Unterhalt der Streitkräfte und für die Ausgaben der Verwaltung ist eine allgemeiner Beitrag unumgänglich. Er muß gleichmäßig auf alle Bürger unter Berücksichtigung ihrer finanziellen Fähigkeiten (Vermögen/Möglichkeiten) verteilt werden). <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>.

49 Vgl. z.B. Art. 53 Verfassung der Italienischen Republik: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. (Übersetzung Verf.: Alle sind angehalten zu den öffentlichen Ausgaben unter Berücksichtigung ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit beizutragen). <http://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:costituzione:1947-12-27!vig=>

50 Zum Inhalt und Streitstand im deutschen Recht vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rn. 43 ff.

51 *Schwarze* in *Schwarze* a.a.O. (Fn. 3), Art. 15 GRC, Rn. 5; vgl. hierzu auch *Beul*, **steueranwaltsmagazin** 2012, 137 ff.; *ders.* DStR 2014, 2140; *ders.* DB 2015, 1173.

Zuzahlungen des Arbeitnehmers bei der Firmenwagenbesteuerung

Orientierungssatz: Leistet der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines Dienstwagens ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung. Ebenso ist es, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (individuelle) Kosten (hier: Kraftstoffkosten) des betrieblichen PKW trägt.

Entscheidung: BFH, Urteile vom 30.11.2016 – VI R 2/15 und VI R 49/14

I. Sachverhalt

Der BFH hatte bezüglich der Firmenwagenbesteuerung über zwei Sachverhalte zu entscheiden. Bei dem ersten Fall (VI R 2/15) handelte es sich um einen Kläger, der im Besitz eines Firmenwagens war und sich die Kosten hierfür mit seinem Arbeitgeber teilte. Den Firmenwagen durfte der Kläger auch für private Zwecke nutzen. Der Kläger trug sämtliche Kraftstoffkosten (ca. 5.600 €). Die darüber hinaus entstandenen Kosten übernahm der Arbeitgeber. Der geldwerte Vorteil wurde nach der 1%-Regelung berechnet und betrug ca. 6.300 €. In dem Verfahren beehrte der Kläger, die von ihm getragenen Kosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen. Nach erfolglosem Einspruch gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt und setzte den Vorteil aus der Privatnutzung mit lediglich 700 € an.

Der zweite Fall (VI R 49/14) lag so, daß der Arbeitnehmer für die Privatnutzung des Dienstwagens an seinen Arbeitgeber ein Nutzungsentgelt von ca. 6.000 € leistete, das höher als der nach der Fahrtenbuchmethode ermittelte geldwerte Vorteil (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) von ca. 4.500 € war. In seiner Einkommensteuererklärung machte der Kläger den überschießenden Betrag bei seinen Arbeitnehmereinkünften steuermindernd geltend. Er beehrte mithin einen geldwerten Nachteil.

II. Entscheidungsgründe

Der BFH entschied, daß Nutzungsentgelte und andere Zuzahlungen des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kfz den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung mindern. Der BFH hat dabei seine Rechtsprechung zugunsten

der Steuerpflichtigen insoweit modifiziert, als nunmehr nicht nur ein pauschales Nutzungsentgelt, sondern auch einzelne (individuelle) Kosten des Arbeitnehmers – entgegen der Auffassung der Finanzbehörden – bei Anwendung der sogenannten 1%-Regelung steuerlich zu berücksichtigen sind.

Der BFH hat die Vorinstanz im Ergebnis bestätigt. Leistet der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines Dienstwagens ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung. Ebenso ist es, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (individuelle) Kosten (hier: Kraftstoffkosten) des betrieblichen PKW trägt. Der Umstand, daß der geldwerte Vorteil aus der Kfz-Überlassung nach der 1%-Regelung ermittelt worden ist, steht dem nach dem jetzt veröffentlichten Urteil nicht mehr entgegen. Der BFH war demgegenüber bislang davon ausgegangen, daß vom Arbeitnehmer selbst getragene Kfz-Kosten nicht steuerlich berücksichtigt werden können, wenn der Nutzungsvorteil pauschal nach der sogenannten 1%-Regelung (anstelle der sogenannten Fahrtenbuchmethode) bemessen wird.

Allerdings kann der Wert des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagenüberlassung durch Zuzahlungen des Arbeitnehmers lediglich bis zu einem Betrag von 0 € gemindert werden. Ein geldwerter Nachteil kann aus der Überlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung nicht entstehen, und zwar auch dann nicht, wenn die Eigenleistungen des Arbeitnehmers den Wert der privaten Dienstwagenutzung und der Nutzung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte übersteigen. Ein verbleibender „Restbetrag“ bleibt daher ohne steuerliche Auswirkungen. Er kann insbesondere nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden.

(Claudius Söffing)

Veräußerungsgewinn aus einer Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder als sonstige Einkünfte

Orientierungssatz: Kein Veranlassungszusammenhang zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bei einer Beteiligung an einer Holding, auch dann, wenn diese Beteiligung nur ausgewählten Mitarbeitern zugute kommt sowie ein Ausschlußrecht im Falle der Beendigung des Arbeitsverhältnisses bzgl. des Gesellschafters aus der Unternehmensgruppe besteht.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 04.10.2016 – IX R 43/15

I. Sachverhalt

Streitig war, ob eine Veräußerung einer Managementbeteiligung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren ist oder ob diese der Besteuerung der sonstigen Einkünfte unterliegen.

Der Kläger war Arbeitnehmer bei der A-Unternehmensgruppe, wo er für diese im mittleren Management tätig war. Zu der A-Unternehmensgruppe gehört die A-Holding, in der ab dem Jahr 2002 Mitarbeiter der ersten Führungsebenen als Management-Gesellschafter unmittelbar beteiligt wurden. Hinzu kamen ab dem Jahr 2003 die Führungskräfte der zweiten Ebene, zu denen auch der Kläger gehörte. Hierzu gründete der Kläger mit weiteren Gesellschaftern die A-Beteiligungs-GbR. Über diese GbR hielten sie ihre Beteiligungen an der A-Holding, so daß sie an der A-Holding mittelbar beteiligt waren. An der GbR konnten laut Gesellschaftervertrag nur Mitarbeiter der A-Holding oder eines Unternehmens der A-Unternehmensgruppe Gesellschafter werden. Ein besonderes Recht zum Ausschluß eines Gesellschafters lag laut Gesellschaftervertrag dahingehend vor, daß dieser bei Beendigung des Anstellungsverhältnisses nicht mehr an der Unternehmensgruppe zu beteiligen ist.

Im Februar 2003 erwarb die GbR 1,2097% der Anteile an der A-Holding. Unstreitig zwischen den Beteiligten ist der Marktwert von 36 € Mio. der A-Holding. Da der Kläger an der GbR mit 24,7986% beteiligt war, war er durchgerechnet mit 0,3% an der A-Holding mittelbar beteiligt. Für diese Beteiligung hatte der Kläger gut 107.000 € bezahlt. Im Jahr 2004 erwarb eine Investorengruppe sämtliche Anteile der A-Holding. An dieser Veräußerung nahm auch die A-Beteiligung teil. Folglich erhielt der Kläger aufgrund der mittelbaren Veräußerung seiner Anteile einen Erlös in Höhe von ca. 575.000 €. Von dieser Veräußerung erlangte das Finanzamt erst durch ein Schreiben des Klägers Mitte des Jahres 2007 Kenntnis. Nach einer Prüfung des Finanzamts änderte dieses den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr dahingehend, daß es den Veräußerungserlös von 575.000 € als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit würdigte und der Besteuerung unterwarf. Nach erfolglosem Einspruch hatte die hiergegen gerichtete Klage jedoch Erfolg. Das Finanzgericht (FG) sah in dem Veräußerungserlös keine Ein-

künfte aus nichtselbständiger Arbeit. Vielmehr handelte es sich nach Ansicht des FG um sonstige Einkünfte i.S. des § 23 EStG, die jedoch aufgrund der Veräußerung außerhalb der Veräußerungsfrist nicht steuerbar ist. Hiergegen richtet sich die Revision des FA.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision des FA wies der BFH zurück. Die vorinstanzliche Entscheidung ist nicht zu beanstanden. Der BFH folgt der Vorinstanz in der rechtlichen Würdigung, daß es sich bei der Veräußerung der Anteile um ein privates Veräußerungsgeschäft handelt. Dieses ist zwar nach §§ 22 Nr. 2 EStG, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG grundsätzlich zu besteuern, jedoch war im Revisionsfall die maßgebliche einjährige Veräußerungsfrist bei der Veräußerung der Managementbeteiligung bereits abgelaufen. Entgegen der Ansicht des FA handelt es sich bei der Veräußerung nicht um einen Arbeitslohn, welcher zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 EStG geführt hätte.

Eine nähere Bestimmung des Begriffs des Arbeitslohns findet sich in § 19 Abs. 1 EStG und § 2 LStDV. Danach sind Arbeitslöhne grundsätzlich alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die durch ein individuelles Arbeitsverhältnis veranlaßt sind. Ein Veranlassungszusammenhang zwischen Einnahmen und einem Dienstverhältnis ist anzunehmen, wenn die Einnahmen dem Empfänger nur mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag seiner nichtselbständigen Arbeit darstellen. Hieran mangelt es, wenn dem entstandenen Vorteil eine andere Erwerbsgrundlage als die Nutzung der eigenen Arbeitskraft des Arbeitnehmers zugrundeliegt. Die Rechtsgrundlage für den entstandenen Vorteil muß mithin in einer vom eigentlichen Arbeitsverhältnis unabhängigen Sonderrechtsbeziehung veranlaßt sein. Merkmal einer solchen Sonderrechtsbeziehung ist ihre Unabhängigkeit und Eigenständigkeit vom Arbeitsverhältnis, was dadurch zum Ausdruck kommt, daß diese auch selbständig und losgelöst vom Arbeitsverhältnis bestehen können. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH werden Einkünfte, die ein Arbeitnehmer aus einer Beteiligung am Unternehmen seines Arbeitgebers erzielt,

► Rechtsprechung

nach dem Veranlassungsprinzip als Arbeitslohn oder als Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifiziert. Entscheidend ist, ob die Zahlung durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers oder durch eine andere, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhende Rechtsbeziehung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber veranlaßt ist.

Kein Arbeitslohn liegt somit vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird. Zu solchen Sonderrechtsbeziehungen gehören neben den mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen an Unternehmen des Arbeitgebers auch Darlehen der Arbeitnehmer.

Das Vorliegen eines Veranlassungszusammenhangs obliegt der tatrichterlichen Würdigung durch das FG. Hier sind alle wesentlichen Umstände des Einzelfalls mit einzubeziehen. Der BFH sah die Würdigung durch die Vorinstanz als zutreffend an und verneinte einen Veranlassungszusammenhang zwischen der mittelbaren Beteiligung an

der A-Holding und dem Arbeitsverhältnis. Maßgebend für die Entscheidung des BFH war u. a. der Umstand, daß der Kläger die Beteiligung zum Marktwert erworben hatte. Die Tatsache, daß der Veräußerungsgewinn aus einer Kapitalbeteiligung des Arbeitnehmers an dem Unternehmen des Arbeitgebers resultiert, führt nicht allein deshalb zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, weil die Beteiligung nur Arbeitnehmern im allgemeinen oder sogar nur bestimmten Arbeitnehmern angeboten wird. Ferner führte der erkennende Senat aus, daß das bestehende Ausschlußrecht aus der A-Beteiligungs-GbR im Fall der Beendigung des Arbeitsverhältnisses lediglich Ausdruck einer Mitarbeiterbeteiligung sei und nicht zwingend die Annahme rechtfertige, durch die Beteiligungsmöglichkeit solle dem Arbeitnehmer Gehalt zugewandt werden. Wichtig ist nach der Entscheidung des BFH wohl auch der Gesichtspunkt, daß der Mitarbeiter ein tatsächliches Verlustrisiko auch tragen muß.

(Claudius Söffing)

Einbauküchen als Scheinbestandteil, ein selbständiges, abschreibbares Wirtschaftsgut

Orientierungssatz: Einbauküchen (inkl. Herd und Spüle) sind im Wege der linearen AfA für einen Nutzungszeitraum von zehn Jahren abzuschreiben, da sie keinen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes darstellen. Es sei denn, die Küchen werden dahingehend in das Gebäude eingepaßt, daß sie mit den sich umschließenden Gebäudeteilen (Seitenwände und Rückwand) vereinigt sind. Sodann handelt es sich um einen wesentlichen Bestandteil und ist als Erhaltungsaufwand gemäß § 9 EStG sofort abziehbar.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 03.08.2016 – IX R 14/15

I. Sachverhalt

Die Parteien stritten um die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bezüglich mehrerer Einbauküchen für drei Vermietungsobjekte.

Die gemäß § 26b Einkommensteuergesetz (EStG) zusammenveranlagten Eheleute – Kläger und Revisionskläger – sind Eigentümer von drei Vermietungsobjekten, für die sie im März, Oktober und November 2010 jeweils eine Einbauküche erwarben. Die Küchen weisen allesamt einen Herd, eine Spüle, unter der Arbeitsplatte verbaute Einbaumöbel, einen Kühlschrank sowie eine Dunstabzugshaube auf. Die Anschaffungskosten für die einzelnen Küchen beliefen sich auf einen Gesamtaufwand von jeweils ca. 3.000 €. Diese machten die Kläger in ihrer Einkommensteuererklärung als sofort abziehbare Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend.

Die Beklagte und Revisionsbeklagte – das Finanzamt (FA) – erkannte die jeweiligen Aufwendungen für die Küchen in dem streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid nicht als sofort abziehbare Werbungskosten an. Den von den Klägern eingelegten Einspruch half das FA teilweise ab, indem es die Bescheide dahingehend änderte, dass die Kosten für den Einbau von Herd und Spüle sowie für solche Elektrogeräte, deren Gesamtkosten die Betragsgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter (410 €) nicht überstiegen, sofort abgezogen werden konnten. Die Aufwendungen für die Einbaumöbel verteilte das FA zeitanteilig im Wege der linearen AfA auf die voraussichtliche Nutzungsdauer von zehn Jahren. Die hiergegen gerichtete Klage hatte ebenso wie die Revision keinen Erfolg.

II. Entscheidungsgründe

Die gegen das Urteil erhobene Revision wies der BFH als unbegründet zurück. Der BFH wendet sich mit seinem Urteil von seiner früher vertretenen Rechtsprechung ab und erkennt nunmehr Einbauküchen als ein selbständiges Wirtschaftsgut an, welches im Wege der linearen AfA für einen Nutzungszeitraum von zehn Jahren abgeschrieben werden muß. Aufwendungen für eine Einbauküche stellen keinen sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand im Sinne des § 9 EStG dar. Es handelt sich vielmehr um Scheinbestandteile gemäß § 95 Abs. 2 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB). Ausdrücklich erwähnt der BFH in seinen Entscheidungsgründen, daß von dieser Rechtsprechungsänderung nicht die Ausnahme bei solchen Einbauküchen betroffen ist, die als wesentlicher Bestandteil anzusehen sind, da sie durch Einpassen in die für sie bestimmte Stelle mit den sich anschließenden Gebäudeteilen (Seitenwände und Rückwand) vereinigt werden.

1. Ausgangspunkt

Der BFH hatte sich mit der Frage zu beschäftigen, ob und gegebenenfalls inwieweit die Erneuerung von Bestandteilen einer Kucheneinrichtung zum Ersatz von Gebäudebestandteilen (und damit zur Berücksichtigung von Erhaltungsaufwand) oder lediglich zum Ersatz von Scheinbestandteilen (und damit zur Berücksichtigung von Anschaffungskosten) führen konnte. Fraglich war, ob die Aufwendungen von Einbauküchen als Werbungskosten i. S. des § 9 EStG zu qualifizieren sind und der damit einhergehenden Frage, ob eine Einbauküche als „Teil eines Gebäudes“ anzusehen ist. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen und bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch sie veranlaßt sind. Eine Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit der Einkunftsart besteht und wenn die Aufwendungen subjektiv zu deren Förderung getätigt werden. Hierunter fallen auch die sogenannten Erhaltungsaufwendungen, welche in der Regel dann vorliegen, wenn bereits vorhandene Gebäudeteile, Einrichtungen oder Anlagen erneuert werden. Eine Beschränkung erfahren die Erhaltungsaufwendungen dahingehend, daß diese nicht zu einer Erweiterung oder über den ursprünglichen Zustand des Gebäudes hinausgehenden wesentlichen Verbesserung und damit zu einer Annahme von Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB) führen dürfen.

Für die Begrifflichkeit eines „Teils eines Gebäudes“ greift die Rechtsprechung auf die zivilrechtlichen Vorschriften des BGB der §§ 93 ff. BGB zurück. Es stellte sich somit die Frage, ob es sich bei einer Einbauküche um einen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes handelt oder lediglich um einen Scheinbestandteil. Der BFH ergänzt diese Sichtweise dahingehend, daß es sich nur dann um einen wesentlichen Bestandteil handelt, wenn die Einbauküche nach der allgemeinen Verkehrsanschauung in einem einheitlichen Nut-

zungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude als solchem steht.

Nach dem Zivilrecht handelt es sich dann um einen wesentlichen Bestandteil gemäß § 93 BGB, wenn die Bestandteile nicht voneinander getrennt werden können, ohne daß der eine oder andere Teil zerstört oder in seinem Wesen verändert wird. Hierzu gehören auch die zur Herstellung des Gebäudes eingefügten Sachen gemäß § 94 Abs. 2 BGB. Nicht zu den wesentlichen Bestandteilen zählen die sogenannten Scheinbestandteile gemäß § 95 Abs. 2 BGB, welche dann anzunehmen sind, wenn sie nur vorübergehend für den Zweck in ein Gebäude eingefügt worden sind. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, daß Voraussetzung für die Abziehbarkeit der Kosten für eine Einbauküche als Erhaltungsaufwendungen, die Qualifizierung dieser als ein „wesentlicher Teil des Gebäudes“ ist sowie daß eine Einbauküche der Gebäudenutzung dienen muß.

2. Alte Rechtsprechung

Dies galt schon nach der alten Rechtsprechung, wonach Einbauküchen keine Gebäudeteile im Sinne des Zivil- oder des Steuerrechts sind. Steuerrechtlich wurde diese Eigenschaft einer Einbauküche deshalb versagt, weil sie in aller Regel nicht der Gebäudenutzung, sondern der Haushaltsführung dient oder ein Scheinbestandteil i. S. von § 95 Abs. 2 BGB darstellt. Jedoch hielt die Rechtsprechung daran fest, daß es sich bei einem Herd oder einer Spüle um ein wesentliches Bestandteil handelt, da diese Teile für die Nutzbarkeit des Gebäudes zu Wohnzwecken vorausgesetzt wurden und ohne den das Gebäude nicht als Wohngebäude angesehen werden kann. Diesen Umstand änderte die Rechtsprechung mit dem hiesigen Urteil.

3. Neue Rechtsprechung

Nunmehr fallen auch Spülen und Herde unter § 95 Abs. 2 BGB und werden als Scheinbestandteile angesehen. Diese Änderung begründet der BFH damit, daß das Herstellungsverfahren für Spülen und Herde bei Einbauküchen sich einem starken Wandel unterzogen haben. Nach den neuen Herstellungsverfahren werden Spülen nicht mehr als eigenständige Möbeleinheit verbaut. Sie können jederzeit von den übrigen Möbelteilen erneuert oder verändert werden, ohne daß das gesamte Möbelstück auszutauschen ist. Auch Herdplatten werden regelmäßig als technisch getrennte Bauteile hergestellt, so daß eine individuelle Erneuerung einzelner Bestandteile möglich ist.

In Änderung seiner Rechtsprechung sieht der BFH darüber hinaus eine Einbauküche nunmehr als ein einheitliches Wirtschaftsgut an, da die einzelnen Einbaumöbel nicht mehr freistehende, in ihrem Standort veränderbare Einzelteile darstellen, sondern als modulare Unterbauschränke regelmäßig untereinander und zugleich mit einer durchgehenden Arbeitsplatte fest verbunden sind und diese Verbindung regelmäßig auch auf Dauer angelegt ist. Die Einbaumöbel der Einbauküche erfüllen ihren bestimmungsgemäßen Zweck gerade und ausschließlich durch ihre dauerhafte Verbundenheit. Daher bildeten die im Be-

► Rechtsprechung

sprechungsfall vom Kläger in den drei Immobilienobjekten eingerichteten Einbauküchen nach der Verkehrsauffassung als Sachgesamtheiten jeweils ein einheitliches Wirtschaftsgut.

4. Fazit

Somit hat der BFH seine alte Rechtsprechung nur partiell geändert. Größtenteils wurde auch schon nach der alten Rechtsprechung eine Einbauküche als nicht wesentlicher Bestandteil eines Gebäudes angesehen. Dies wurde nun auf die vormals ausgenommenen Herde und Spülen erweitert.

Nicht von der Änderung berührt ist die Abweichung von dem oben genannten Grundsatz, daß es sich bei Einbauküchen um einen wesentlichen Bestandteil und somit um Erhaltungsaufwand handelt, wenn die Küche im Zuge des baulichen Einpassens in die für sie bestimmte Stelle mit den sie umschließenden Gebäudeteilen vereinigt und damit im Sinne des § 94 Abs. 2 BGB zur „Herstellung eines Gebäudes eingefügt“ worden ist.

(Claudius Söffing)



Topaktuelle Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN Kommentar zum Einkommensteuergesetz mit Nebengesetzen

Loseblattwerk, etwa 18.480 Seiten, € 198,- einschl.
14 Ordnern

Im Bezug des Loseblattwerks inbegriffen ist der
Online-Dienst »Lademann, EStG context« unter
www.estg-context.de.

In Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag GmbH –
Fachmedien Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-02393-2

Die Schwerpunkte des Kommentars:

- In der Reihenfolge der Paragraphen des EStG geordnete Kommentierung, Vorblätter zu aktuellen Änderungen
- EStG kompakt: Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung – Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragraphenfolge des EStG
- Erläuterungen zu steuerlichen Nebengesetzen, u.a.:
 - Umwandlungssteuergesetz
 - Außensteuergesetz
 - Investitionszulagengesetz
- Aktuelle Kurzkomentierung neuester BFH-Rechtsprechung durch BFH-Richter
- Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen durch Ministerialrätin Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF
- Ausführliches Sachregister mit Teilsachregister zu einzelnen, zwischenzeitlich neu bearbeiteten Vorschriften

 BOORBERG

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

S20317

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

Engert/Simon/Ulbrich

Anleitung zur Einkommensteuererklärung 2016

Schäffer Poeschel, Stuttgart, 2016, 492 Seiten

Vereinzelte halten uns die Bürger anderer Nationen für übergeschnappt. Und dies nicht ganz zu Unrecht. Über 430 Seiten in kleiner Schrift widmen sich dem Ausfüllen von Steuererklärungen, deren Sinn und Verstand längst über den Verstand eines Normalbürgers hinausreichen. Dem tapferen Ausfüllenden wird hier geholfen – zwischen Eigenheimrente, Witwensplitting, Verpflegungsmehraufwendungen, Versorgungsausgleich und Unterarbeitsverhältnis.

Schmidt-Schmiedebach

Stiftung und Governance Kodex

Springer Verlag, Wiesbaden, 2016, zugl. Diss. Heidelberg 2015, 562 Seiten

Der Autor macht es sich nicht leicht, die Corporate Governance-Lösungen für Stiftungen darzustellen, zu gewichten und daraus Empfehlungen abzuleiten. Er diskutiert Fragen der Zweckmäßigkeit und Regulierungsoptionen, bei denen sich auch der Gesetzgeber entsprechend ausführlich und fundiert Gedanken machen sollte. Dann wäre sicher einiges etwas besser.

Eckhardt/Hermanns (Hrsg.)

Kölner Handbuch Gesellschaftsrecht

Carl Heymanns Verlag, Köln, 3. Aufl. 2017, 1530 Seiten, mit CD-ROM

200 der 1.500 Seiten sind dem Steuerrecht gewidmet. Die Aufteilung in Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften sowie Erb- und Schenkungsteuer folgt den rechtlichen Grundprinzipien und gibt dem Gesellschaftsrechtler einen hervorragenden Überblick über die steuerlichen Voraussetzungen und Auswirkungen gesellschaftsrechtlicher Entscheidungen.

Kronke/Melis/Kuhn

Handbuch Internationales Wirtschaftsrecht

Otto Schmidt Verlag, Köln, 2. Aufl., 2017, 2477 Seiten

Der erste Eindruck trügt: Dieses gewichtige Werk heißt tatsächlich noch Handbuch, ist aber alles andere als handlich. Der Inhalt umfaßt alles, was im Internationalen Wirtschaftsrecht wissenswert, erforderlich und zwingend notwendig ist: Bis hin zur Streitbeilegung durch Schiedsgerichtsbarkeit werden die Internationalen Rechte (Zivilprozessrecht, Insolvenzrecht, Kooperations- und Gesellschaftsrecht) dargestellt, aber auch Fragen des Warenverkehrs, Transport, Investitionsschutz, Börsen- und Kapitalmarktrecht, Geistiges Eigentum, Distributionsgeschäfte u.v.m. Störend ist lediglich die (Geschmacks-)Frage, ob tatsächlich die Nummerierung der Fußnoten auf jeder Druckseite neu beginnen muß, was bei der Übernahme in elektronische Medien regelmäßig Chaos verursacht.

Ostendorf/Kluth

Internationale Wirtschaftsverträge

Handbuch, C.H. Beck, München, 2. Auflage 2017, 1015 Seiten

Bei internationalen Wirtschaftsverträgen sind Sprachbeherrschung und die Überbrückung der bereits zwischen der Schweiz und Deutschland bestehenden Mentalitätsunterschiede bereits „die halbe Miete“. Schade, daß diesen Themen nur wenig Raum gewidmet wird. Der überwiegende Teil faßt jedoch den *state of the art* internationaler Verträge zusammen, der bei weitem nicht so trivial ist, wie es manchmal klingt.

Baumbach/Hueck

GmbHG

Kommentar, C.H. Beck, München, 21. Auflage 2017, 2230 Seiten

Hatte die Voraufgabe noch 2.344 Seiten, so hat die Kommentierung leicht abgenommen, was ja durchaus Vorteile haben kann. Nach dem Ausscheiden von Prof. Zöllner verbleiben ganze vier Bearbeiter, die das gesamte Werk schultern. Wer außerhalb der paragrafenweisen Kommentierung eine kleine Darstellung des Konzernrechts sucht, ist mit der Darstellung von *Beurskens* ab S. 2105 bestens bedient.

Münchener Kommentar


BGB, Allgemeiner Teil und Schuldrecht AT

C.H. Beck, München, 7. Auflage, 2016, Band 4, 2743 Seiten
Insbesondere das gesamte Mietrecht, aber auch das Arbeitsrecht sind hier bearbeitet, verarbeitet und ausführlich kommentiert, bis hin zum Kündigungsschutzrecht und manchmal etwas abseitigen Materien wie dem Arzthaftungsrecht. Bei Kommentierungen dieser Größenordnung eines Bands im Münchner Kommentar sind bereits eigene Bandredakteure gefragt, die die auseinanderdriftenden Materien zu-

sammenhalten. Auch bei der Vielzahl der Autoren ist dies eine herausragende Leistung.

Im nächsten Heft: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, **Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht**; Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack (Hrsg.), **BGB Allgemeiner Teil**, Band 1; Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V. (Hrsg.), **Handbuch Erbschaftsteuer und Bewertung 2016**.

Redaktion



Präzise und fundiert.

WWW.BOORBERG.DE

**Einzelfragen der Betriebsprüfung
mit Praxishinweisen und Checklisten**

von Dr. iur. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt, Fachanwalt
für Steuerrecht

2017, ca. 432 Seiten, € 75,-

ISBN 978-3-415-06013-5

Das Praxiswerk beleuchtet folgende Szenarien besonders intensiv:

- Betriebsaufspaltung
- Schätzung
- Rückstellungen
- Gewerblicher Grundstückshandel
- Gesellschafter-Geschäftsführervergütung
- Geschenke und Bewirtungskosten
- Liebhaberei
- Benennungsverlangen gemäß § 160 AO
- Private Nutzung betrieblicher Kfz; Anforderungen an ein Fahrtenbuch
- Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG
- Spezifische Prüfungsschwerpunkte im Baugewerbe
- Steuerchaos Gaststättengewerbe

Übersichtliche Checklisten fassen die einzelnen Kapitel systematisch zusammen.

 BOORBERG

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

SZ0317