

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2021

121. Ausgabe | 23. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
Konstanz (verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

161 **Editorial**

Wagner

Beiträge

- 163 von Brocke/Heymell **Neue Entwicklungen in Bezug auf die Berücksichtigung finaler Betriebsstättenverluste – das große Finale?**
- 169 Jahn **Die erweiterte Kürzung für Grundbesitz i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG nach FoStoG, GEiG und in der aktuellen Rechtsprechung**
- 178 Hallerbach **Die Realteilung als Gestaltungsmittel zur Umstrukturierung von Personengesellschaften**
- 184 Geraats **Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern – BMF-Schreiben vom 08.07.2021**
- 189 Wagner **Gelöste und ungelöste Fragen im Vereinsrecht**
- 195 **Rechtsprechung**
Söffing
- 198 **LiteraTour**

www.steuerrecht.org

I.

Sollen ungeimpfte Helfer mit Kontakt zu anderen Menschen in Ausbildung und Einsatz direkt eingesetzt werden? Sind Einschränkungen, wie Mitgliederversammlungen, die in 2G oder 2G+ durchgeführt werden, hinnehmbar oder gehen sie zu weit? Also doch wieder verschieben statt mit Einschränkungen durchführen? Haben wir in nunmehr 21 Monaten Pandemie und nunmehr der 4. Welle nichts gelernt? Oder braucht wieder einen geistigen Lockdown, geflutet mit Glühwein, happy-xmas und Nächstesjahr-wirdallesbesser?

II.

Und nun zu etwas völlig anderem: Der Koalitionsvertrag wurde am 25.11.2021 vorgestellt. Bereits der Koalitionsvertrag aus dem Jahr 2013 und erst recht derjenige aus dem Jahr 2017 versprach viel und hielt, na ja in einigen Bereichen, wenig bis sehr wenig. Nach ein bisschen Kosmetik im Jahr 2009 und 2013 war das JStG 2020 die wohl größte Reform des Vereinsrechts, wohl gemerkt über die Änderung steuerrechtlicher Vorschriften.

Und nun? Der Koalitionsvertrag enthält zum Vereinsrecht ein paar Bemerkungen zu Schwimmbädern (Tz. 3799 ff.), Bekämpfung sexualisierter Gewalt (Tz. 3619), muslimischen Jugendvereinen (Tz. 3390) und schließlich in Tz. 4473 etwas Bemerkenswertes: „Wir wollen EU-Rechtsformen für Vereine und Stiftungen, die Äquivalenzprüfungen für Gemeinnützigkeit aus anderen Mitgliedstaaten vereinfachen und so grenzüberschreitende Spenden und Kooperationen EuGH-konform erleichtern.“

III.

„Boostern im Blindflug“ titelt die NZZ, weil angeblich der Bund die Kantone über die dritte Impfung im Unklaren läßt. Wenn's nicht so ernst wäre, wäre es eine durchaus schöne Sprachschöpfung.

Einen schönen Winter wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum [steueranwaltsmagazin](#), insbesondere zur Aufmachung, zur 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-vereinsrecht.com

Die 122. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Februar 2022.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Klaus von Brocke und *Jonas Heymell*, beide Rechtsanwälte in München; *Martin Geraats* und *Andreas Jahn*, beide Rechtsanwälte in Bonn; *Dorothee Hallerbach*, Rechtsanwältin in Augsburg; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz; *Claudius Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 6152-0;

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

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

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 149,40 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



Bewährte Arbeitshilfe.



WWW.BOORBERG.DE

Kostenübersichtstabellen
Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht
begründet von Manfred Schmeckenbecher,
seit der 24. Auflage fortgeführt von Dipl.-
Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab,
Dozentin, KS Seminare, Seminare für die
Anwaltskanzlei, Leipzig/München
2021, 26., überarbeitete Auflage, 126 Seiten,
€ 23,80, mit Spiralbindung und Griffregister
ISBN 978-3-415-06963-3



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415069633

In die 26. Auflage des »Schmeckenbecher« sind sowohl die Gesetzesänderungen als auch die seit der Voraufgabe ergangenen maßgeblichen Entscheidungen der Rechtsprechung eingearbeitet.

Das Nachschlagewerk verdeutlicht die Auswirkungen auf die tägliche Abrechnungspraxis, gibt Tipps und Tricks zum Gebührenmanagement und ist damit das »Must-have« für alle, die nach RVG oder GNotKG abrechnen.

Berücksichtigt sind insbesondere:

- das komplette Kostenrechtsänderungsgesetz 2021,
- die Novellierungen im Bereich der Europäischen Zwangsvollstreckung,
- die Änderungen im Gerichtsvollzieherkostengesetz sowie
- die Anhebung der Pfändungsfreigrenzen.

Die Arbeitshilfe enthält zahlreiche Berechnungs- und Praxisbeispiele. Durch die anschauliche und praxisbezogene Darstellung gelingt die Umsetzung im konkreten Fall mit leichter Hand. Das Nachschlagewerk – mit benutzerfreundlicher Ringbindung – ist zudem mit einem Griffregister versehen, sodass die Kosten und Gebühren noch schneller abzulesen sind.

 **BOORBERG**

Neue Entwicklungen in Bezug auf die Berücksichtigung finaler Betriebsstättenverluste – das große Finale?

Rechtsanwalt Prof. Dr. Klaus von Brocke und Jonas Heymell, beide EY München

Einleitung

Seit vielen Jahren beschäftigt die Rechtsfigur der finalen Verluste sowohl die nationale und internationale Rechtsprechung als auch die Steuerpflichtigen. Die gewichtige Praxisrelevanz für die Steuerpflichtigen begründet sich vor allem in der steigenden Internationalisierung der Geschäftstätigkeiten der Unternehmen und der damit verbundenen Implikationen etwaiger Verlustnutzungsmöglichkeiten. Daneben hatten einige Branchen und Sektoren durch die COVID-19-Krise einen erheblichen Einbruch ihrer Umsätze und Gewinne zu beklagen, so daß der Verlustnutzung aktuell ganz besondere Bedeutung zukommt. Ein *praxisorientierter Überblick über die historische Rechtsprechungsentwicklung des EuGH in Bezug auf die Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten*¹ wurde bereits in einer vorherigen Ausgabe gegeben. Die darin nachgezeichnete Judikatur sorgte für erhebliche Unsicherheit seitens des BFH, der folglich am 06.11.2019 einen EuGH-Vorlagebeschluß² faßte. Der folgende Beitrag nähert sich diesem Themenkomplex zunächst über die Darstellung der grundlegenden Behandlung negativer Einkünfte ausländischer Betriebsstätten (Nicht-DBA-Fall vs. DBA-Fall). Daran anschließend erfolgt die Einordnung des EuGH-Vorlagebeschlusses, was abschließend in einem Fazit mündet.

Negative Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte

a) Nicht-Vorliegen eines DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Betriebsstättenstaat

Besteht zwischen dem Betriebsstättenstaat und der Bundesrepublik Deutschland kein DBA, gelten die Grundsätze des Welteinkommensprinzips für die Besteuerung der Einkünfte aus dem ausländischen Staat, so daß auch die Ver-

luste der ausländischen Betriebsstätte in die deutsche Körperschaftsbesteuerung einbezogen werden. Dadurch können auch inländische Gewinne durch ausländische Verluste kompensiert werden, was im Ergebnis die inländische Körperschaftsteuerbelastung reduziert.

Von diesem Grundsatz sieht § 2a EStG jedoch Ausnahmen vor. So sind insbesondere nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG negative Einkünfte aus einer in einem Drittstaat³ belegenen Betriebsstätte regelmäßig nur mit positiven Einkünften derselben Art und aus demselben Staat ausgleichs- bzw. abzugsfähig.⁴ Indes ist der unbeschränkte Abzug derartiger (Drittstaaten-)Verluste wiederum zulässig, wenn sie aus einer aktiv tätigen Betriebsstätte stammen (§ 2a Abs. 2 EStG).⁵ Sollte danach ein Verlust im Jahre seiner Entstehung nicht unmittelbar ausgleichsfähig sein, kann der Verlust nach § 2a Abs. 1 Satz 3 EStG auf die nächsten Jahre vorgetragen werden, um schließlich in den folgenden Jahren mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen zu werden.

Vor der Änderung durch das JStG 2009 galt die Verlustabzugsbeschränkung nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. auch für Betriebsstätten innerhalb der EU. Da vergleichbare Einschränkungen im Rahmen der Berücksichtigung inländischer Verluste nicht existierten, sprach vieles gegen ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten der EU.⁶ Auf Auffor-

1 Von Brocke/Heymell, *steueranwaltsmagazin* 2020, 75.

2 EuGH-Vorlagebeschluß v. 06.11.2019, I R 32/18.

3 Als Drittstaat gilt jeder Staat, der nicht Mitglied der EU bzw. des EWR ist, § 2a Abs. 2a EStG. EWR-Staaten sind EU-Staaten nur gleichgestellt, wenn sie Amtshilfe leisten, § 2a Abs. 2a Satz 2 EStG. Großbritannien gilt ab dem 01.01.2021 als Drittstaat, wobei allerdings das anwendbare DBA zu berücksichtigen ist.

4 Heinicke in Schmidt, EStG, § 2a Rn 2.

5 Heinicke in Schmidt, EStG, § 2a Rn 14.

6 Heinicke in Schmidt, EStG, § 2a Rn 2; Thiel, DB 2004, 2603, 2605 f.; Dautzenberg, FR 2001, 809 ff.

derung der EU-Kommission wurde daher die Anwendung des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der ab dem 24.12.2008 geltenden Fassung auf Verluste aus Betriebsstätten in Drittstaaten beschränkt,⁷ wobei die Mitgliedstaaten des EWR den EU-Mitgliedstaaten gleichgestellt wurden.⁸ Für Verluste aus EU-Betriebsstätten, die vor dem 24.12.2008 bestandskräftig gesondert festgestellt wurden, gilt jedoch entsprechend § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG weiterhin die Verlustabzugsbeschränkung gem. § 2a Abs. 1 und 2 EStG in der vor dem 24.12.2008 geltenden Fassung.

Für negative Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten existiert zwar keine besondere Kürzungsvorschrift entsprechend § 9 Nr. 3 GewStG. Die Literatur mißt dieser Bestimmung indes lediglich eine klarstellende Bedeutung bei, da der Ausschluß der Gewerbesteuerung der Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte bereits aus § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG folge, wonach lediglich der Gewerbeertrag aus einem im Inland betriebenen, stehenden Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer unterfalle.⁹ Aus diesem Grund wird im Allgemeinen § 9 Nr. 3 GewStG auch so interpretiert, daß er auch für negative Gewerbeerträge aus Betriebsstätten in Drittstaaten gelte, so daß auch diese aus der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer auszuschneiden seien.¹⁰

b) Vorliegen eines DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Betriebsstättenstaat

Der überkommenen Rechtsprechung des BFH zu Verlusten ausländischer Betriebsstätten unbeschränkt steuerpflichtiger liegt der bereits auf den RFH zurückgehende Gedanke zugrunde, daß die Freistellung nach den DBA sowohl positive als auch negative Einkünfte erfaßt (sog. **Symmetriethese**). Das hat zur Folge, daß die Verluste aus ausländischen Betriebsstätten aufgrund der von den DBA vorgesehenen Freistellungsmethode von der Berücksichtigung bei der inländischen Besteuerung ausgeschlossen sind.¹¹ Indes gibt es auch unter der Geltung eines DBA Situationen, in denen die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt, z. B. wenn das entsprechende DBA einen Aktivitätsvorbehalt enthält. In diesen Fällen kommt dann die Beschränkung des § 2a EStG zur Anwendung.¹²

Gegen die Symmetriethese wurden in der Literatur aus der Sicht einer autonomen Interpretation der DBA-Bestimmungen und aus der Perspektive einer an den Grundfreiheiten der EU gemessenen Auslegung der DBA erhebliche Zweifel angemeldet, da der Ausschluß der steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten aus Betriebsstätten in DBA-Staaten europarechtlich bedenklich ist, weil er die Niederlassungsfreiheit i. S. d. Art. 49 AEUV bzw. die Kapitalverkehrsfreiheit i. S. d. Art. 63 AEUV beeinträchtigt, da inländische Verluste im Gegensatz zu diesen ausländischen grundsätzlich ohne weiteres zum Abzug zugelassen werden.

Am 15.5.2008 hat der EuGH in der Rechtssache *Lidl Belgium*¹³ entschieden, daß eine Einmalberücksichtigung von Verlusten aus einer EU-Betriebsstätte beim inländischen

Stammhaus dann möglich ist, sofern im Betriebsstättenstaat keine Möglichkeit zum Abzug der Verluste mehr besteht („**finale Verluste**“). Wann Verluste „final“ sind und in welchem Veranlagungszeitraum und für welche Ertragsteuerarten finale Verluste zu berücksichtigen sind, hat der BFH in zwei Urteilen vom 09.06.2010¹⁴ konkretisiert. Der BFH unterscheidet in seiner bisherigen Rechtsprechung dabei den Fall des rechtlichen und den Fall des tatsächlichen Untergangs der Verluste:

- **Keine Finalität aufgrund rechtlicher Verlustabzugsbeschränkungen im Betriebsstättenstaat:** Verluste sind nach Auffassung des BFH dann nicht „final“, wenn sie im Betriebsstättenstaat aufgrund der dort geltenden nationalen Steuergesetze vollständig oder nach Ablauf eines Verlustvortragszeitraums vom Abzug ausgeschlossen sind.

Nach Auffassung des BFH kann auch ein EU-Betriebsstättenstaat autonom darüber entscheiden, ob er die seiner Besteuerungshoheit unterliegenden Verluste steuerlich zum Abzug zuläßt oder nicht. Folge dieser Autonomie sei aber auch, daß der Ansässigkeitsstaat des inländischen Steuerpflichtigen bzw. des inländischen Stammhauses nicht verpflichtet sei, die eventuell ungünstigen Konsequenzen der steuerlichen Regelungen des Betriebsstättenstaates zu korrigieren, selbst wenn dies im Ergebnis zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führt.¹⁵

- **Finalität aufgrund tatsächlicher Umstände:** „Finale“ Betriebsstättenverluste liegen nach Auffassung des BFH jedoch vor, wenn die Verluste aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden können. Als tatsächliche Gründe nennt er beispielhaft Fälle der Umwandlung der Auslandsbetriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung der

7 Heinicke in Schmidt, EStG, § 2a Rn 2, 8.

8 EWR-Staaten, soweit diese Staaten sich zur Amtshilfe verpflichtet haben.

9 Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, § 9 Nr. 3 Rn 1; Blümich/Gosch, GewStG, § 9 Rn 212; Lenski/Steinberg, § 9 Nr. 3 Rn 2.

10 Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, § 9 Nr. 3 Rn 3; Blümich/Gosch, GewStG, § 9 Rn 220; Lenski/Steinberg, § 9 Nr. 3 Rn 4 f.

11 St. Rspr. des BFH, zuletzt Ur. v. 05.02.2014, I R 48/11, IStR 2014, 377 m. Anm. Mitschke, dazu Müller, ISR 2014, 204.

12 Vgl. Wagner in Blümich, § 2a EStG Rn 24, zu § 2a EStG vgl. oben Rdn. 178 ff.

13 EuGH, Ur. v. 15.05.2008, Rs. C-414/06 (Lidl Belgium), BB 2008, 1322. Im Urteils Sachverhalt war allerdings ein Verlustvortrag im Tätigkeitsstaat noch möglich gewesen, so daß der EuGH die Finalität und somit die Pflicht zur Verlustübernahme verneinte.

14 BFH, Ur. v. 09.06.2010, R 100/09, DStRE 2010, 1059 sowie BFH, Ur. v. 09.06.2010, R 107/09, DStR 2010, 1611.

15 Damit bestätigt der BFH die Entscheidung des EuGH v. 23.10.2008 in der Rs. KR Wannsee (Rs. C-157/07, IStR 2008, 769). Im Ur. v. 03.02.2010 (Az. I R 23/09, DStR 2010, 918) hat der BFH das Ur. in der Rs. KR Wannsee dahingehend konkretisiert, daß zwar jeder Mitgliedstaat berechtigt sei, den Verlustabzug durch zeitliche Befristung des Verlustvortrags oder ähnliche Maßnahmen zu beschränken, es aber nicht in der Verantwortung des Ansässigkeitsstaates liege, dadurch endgültig unberücksichtigt bleibende Verlustvorträge durch Abzug solcher Verluste auszugleichen.

Betriebsstätte oder der Aufgabe der Betriebsstätte. Können die Verluste im Betriebsstättenstaat letztlich doch noch in Folgejahren berücksichtigt werden, entfällt die Finalität nachträglich.¹⁶

Schließlich konkretisierte der BFH auch die Frage, in welchem Veranlagungszeitraum und für welche Steuerarten finale Verluste zu berücksichtigen sind.

- **Abzug finaler Verluste erst im Finalitätsjahr:** Finale Verluste sind danach (erst) in dem Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die „Finalität“ feststeht. Begründet wird dieser Abzugszeitpunkt zum einen damit, daß auch im Betriebsstättenstaat aufgrund der ausgeschöpften Verlustabzugsmöglichkeiten ein Abzug erst in einem dem Entstehungsjahr folgenden Veranlagungszeitraum möglich gewesen wäre, und zum anderen damit, daß eine „phasenverschobene“ Berücksichtigung die praktische Handhabung des Abzugs erleichtere.
- **Abzug finaler Verluste auch von der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage:** Finale Verluste einer ausländischen EU-Betriebsstätte können im Inland sowohl von der einkommen- und körperschaftsteuerlichen als auch von der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Eine Hinzurechnung nach § 9 Nr. 3 GewStG findet nicht statt, da der hier anzunehmende Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts auch auf die Gewerbesteuer durchschlägt.

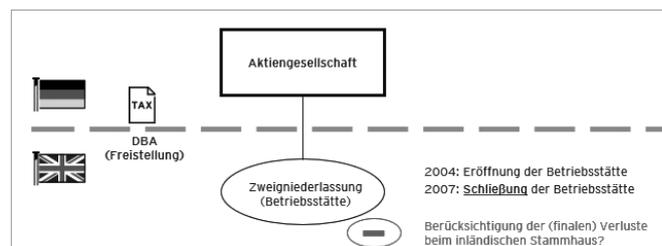
Der EuGH hat seine Rechtsprechung zu finalen Verlusten trotz mehrerer sehr kritischer Schlußanträge der Generalanwälte in den Verfahren *A OY* (zu einem grenzüberschreitenden upstream-merger), *K* (zu Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften) und in einem Vertragsverletzungsverfahren gegen Großbritannien (zur Umsetzung des *Marks & Spencer*-Urteils des EuGH vom 13.12.2005)¹⁷ vom Gerichtshof nicht aufgegeben. Der Gerichtshof geht in seinen Urteilen vom 21.02.2013¹⁸ und vom 07.11.2013¹⁹ weiterhin davon aus, daß nicht mehr nutzbare Verluste grundsätzlich final und damit im Stammhausstaat bzw. im Staat der Muttergesellschaft zu berücksichtigen sind. Der BFH folgt dieser Rechtsprechung.²⁰ Zwischenzeitlich schien allerdings, daß der EuGH seine Rechtsprechung zu finalen Verlusten mit seinem Urteil in der Rechtssache *Timac Agro* aufgeben wollte.²¹ Dementsprechend änderte auch der BFH mit Urteil vom 22.02.2017 seine Rechtsprechung zur Berücksichtigung finaler Verluste und entschied, daß auf Grundlage der Symmetriethese eine Berücksichtigung solcher Verluste nicht mehr in Betracht kommt.²² Allerdings dürfte der EuGH seine Kehrtwende in der *Timac Agro*-Entscheidung mit seinem Urteil in der Rechtssache *Bevola/Trock*²³ wieder revidiert haben.

Der BFH erachtet nach der *Bevola/Trock*-Entscheidung die Frage der Pflicht zur Berücksichtigung finaler Verluste als nicht ausreichend geklärt. Entsprechend legte der BFH dem EuGH einen fünf Fragen umfassenden Katalog hinsichtlich der Möglichkeit eines Abzugs finaler Verluste

einer Freistellungsbetriebsstätte aufgrund des Unionsrechts vor.²⁴ Der BFH ersucht hierbei Klarheit um die Berücksichtigung finaler Verluste einer ausländischen Freistellungsbetriebsstätte sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach für die Körperschaft- und insbesondere die Gewerbesteuer.²⁵

c) EuGH-Vorlagebeschluß des BFH vom 06.11.2019

Sachverhalt



Dem streitgegenständlichen Sachverhalt liegt eine deutsche Aktiengesellschaft mit satzungsmäßigem Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland zugrunde, welche im Jahr 2004 eine Betriebsstätte in Großbritannien eröffnete, die bis zu ihrer Schließung im Jahr 2007 allerdings ausschließlich wirtschaftlich defizitär tätig war. Folglich konnten die bis dahin aufgelaufenen Verluste fortan nicht mehr auf Ebene der Betriebsstätte vorgetragen werden, was die AG dazu veranlaßte, die in Rede stehenden Verluste als finale Verluste bei der eigenen, inländischen Einkommensermittlung des Veranlagungszeitraums 2007 steuerlich geltend zu machen. Obwohl zwischen Großbritannien und der Bundesrepublik Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht,

16 BFH, Urt. v. 05.02.2014, I R 48/11, Rn 13, DB 2014, 931 unter Hinweis auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

17 Schlußanträge der Generalanwältin *Kokott* v. 19.07.2012, Rs. C-123/11 (A Oy), IStR 2012, 618 m. Anm. *Schnitger/Mitschke*, dazu *Müller*, ISR 2012, 25; Schlußanträge des Generalanwalts *Mengozzi* v. 21.03.2013, Rs. C-322/11 (K) IStR 2013, 312 m. Anm. *Mitschke*, dazu *Müller*, ISR 2013, 193; Schlußanträge der Generalanwältin *Kokott* v. 23.10.2014, Rs. C-172/13 (Kommission ./ Vereinigtes Königreich), IStR 2014, 855 m. Anm. *Benecke/Staats*, dazu *Müller*, ISR 2014, 415; vgl. auch den Vorlagebeschluß des FG Köln v. 19.02.2014, 13 K 3906/09, beim EuGH, anhängig als Rs. C-388/14 (*Timac Agro Deutschland*), dazu *Müller*, ISR 2014, 341.

18 EuGH, Urt. v. 21.02.2013, Rs. C-123/11 (A Oy), IStR 2013, 239 m. Anm. *Ditz/Quilitzsch*, FR 2013, 370, dazu *Müller*, ISR 2013, 103.

19 EuGH, Urt. v. 07.11.2013, Rs. C-322/11 (K), IStR 2013, 913 m. Anm. *Benecke/Staats*, dazu *Müller*, ISR 2013, 425.

20 Vgl. BFH, Urt. v. 05.02.2014, I R 48/11, IStR 2014, 377 m. Anm. *Mitschke*, dazu *Müller*, ISR 2014, 204.

21 EuGH, Urt. v. 17.12.2015, Rs. C-388/14, FR 2016, 126 m. Anm. *Schlücke und Mitschke* = IStR 2016, 74 m. Anm. *Schiefer und Benecke/Staats*; vgl. auch *Müller*, ISR 2016, 54.

22 BFH, Urt. v. 22.02.2017, I R 2/15, BStBl II 2017, 709; hierzu *Linn/Pignot*, IWB 2017, 578.

23 EuGH, Urt. v. 12.06.2018, Rs. C-650/16 (A/S *Bevola* ./ *Jens W. Trock ApS*), DStR 2018, 1353; vgl. *Müller*, ISR 2018, 281.

24 Vgl. EuGH-Vorlagebeschluß v. 06.11.2019, I R 32/18, DStR 2020, 2354 m. Anm. *Wacker*.

25 Vgl. zur Urteilsbesprechung *Intemann*, GmbHR 2021, 54 f.; *Kahle/Braun*, FR 2020, 1159.

welches die Freistellung von Betriebsstätteneinkünften vorsieht, berief sich die AG im Rahmen der Geltendmachung der Verluste auf unionsrechtliche Gründe und somit auf die Rechtsfigur der finalen Verluste.

Auf dieser Grundlage basieren die vom BFH an den EuGH vorgelegten Fragen, die den Zweck verfolgen, die bisher zum Teil inkonsistente Judikatur hinsichtlich der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung im Zusammenhang mit im Ausland belegenen Betriebsstätten hinreichend zu klären.²⁶

Erste Vorlagefrage

Die erste und wohl auch bedeutsamste Vorlagefrage bezieht sich im Wesentlichen auf die grundsätzliche Anwendbarkeit der bis dato ergangenen Rechtsprechung zu der Rechtsfigur der „finalen“ Verluste. Mit anderen Worten, ob die im AEUV verankerte Niederlassungsfreiheit (ungerechtfertigterweise) verletzt ist, wenn die Berücksichtigung der betreffenden, finalen Verluste bei dem inländischen Stammhaus versagt wird, obwohl die anwendbaren, bilateral zwischen den beiden Mitgliedstaaten vereinbarten, Regelungen die Freistellung von (positiven wie negativen) Einkünften vorsehen.

Um nachfolgend eine Einordnung zu vereinfachen, ist vorab darauf hinzuweisen, daß der EuGH die fundamentalen Grundfreiheiten grundsätzlich in einem zweistufigen Verfahren prüft. Im ersten Prüfungsschritt ist festzustellen, ob eine objektive Vergleichbarkeit des zu bewerteten Sachverhalts mit einer reinen Inlandskonstellation gegeben ist. Dieses Kriterium ist wesentlich für eine Verletzung der Grundfreiheiten. Sodann wird im zweiten Schritt untersucht, ob die vorliegende Beschränkung der Grundfreiheit zu rechtfertigen ist.²⁷

Die Erläuterung zur ersten Vorlagefrage beginnt der vorliegende Senat mit der historischen Darstellung der Doktrin der finalen Verluste. Zunächst wird die Rs. *Marks & Spencer* aufgegriffen, die zum einen die Verlustverrechnung im Zusammenhang mit in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässigen Tochter-Kapitalgesellschaften zum Gegenstand hat. Zum anderen stellt der BFH nochmals die grundlegende Systematik dar: Ein etwaiges Verlustverrechnungsverbot stellt zwar eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, allerdings kann diese Beschränkung durch die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen Mitgliedstaaten sowie der Vermeidung der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung gerechtfertigt sein. Diese Ziele stellen zwingende Gründe des Allgemeininteresses dar. Allerdings müsse die zu beurteilende Regelung in einem angemessenen Verhältnis zu diesen Gründen stehen. Mithin sollte die Verhältnismäßigkeit nicht mehr zu bejahen sein, sofern die gebietsfremde Tochtergesellschaft jegliche Möglichkeiten zur Verlustberücksichtigung in ihrem Ansässigkeitsstaat ausgeschöpft hat und darüber hinaus keine Möglichkeit besteht, diese Verluste auf Ebene der Tochtergesellschaft weiter vorzutragen.²⁸ Daran anschließend knüpft der vorliegende

Senat an die Ausweitung der Rechtsprechung auf im EU-Ausland belegene Betriebsstätten an (Rs. *Lidl Belgium*). In diesem Zusammenhang wird erneut auf die Grundsätze der *Marks & Spencer*-Entscheidung verwiesen.²⁹ Zudem ist festzustellen, daß der Senat die Verluste als „final“ ansieht, wenn „die Verluste im Quellenstaat aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden können oder ihr Abzug in jenem Staat zwar theoretisch noch möglich, aus tatsächlichen Gründen aber so gut wie ausgeschlossen ist und ein wider Erwarten dennoch erfolgter späterer Abzug im Inland verfahrensrechtlich noch rückwirkend nachvollzogen werden könnte.“ Beispielhaft wird insbesondere die Umwandlung der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, ihre entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung oder ihre endgültige Aufgabe als derartige „tatsächliche“ Umstände aufgeführt.³⁰

Darauffolgend rezitiert der BFH die EuGH-Entscheidung zu der Rs. *Timac Agro*, welche als gravierende Änderung der bis dahin bestehenden Rechtsprechung anzusehen ist. Der EuGH nahm im streitgegenständlichen Fall keine objektive Vergleichbarkeit zu einer reinen Inlandskonstellation an, so daß die Rechtfertigung der Beschränkung nicht zu prüfen war.³¹ Die Entscheidung zu der Rs. *Bevola/Trock* fiel konträr zur vorgenannten Entscheidung aus, da der EuGH die zugrundeliegenden Situationen wiederum als vergleichbar einstufte. Zwar basierte der Verlustausschluß in diesem Fall nicht auf einer (bilateralen) Regelung aus einem Doppelbesteuerungsabkommen, sondern auf einer unilateralen Regelung. Allerdings stellt der BFH zutreffenderweise fest, daß die Wirkung in beiden Fällen der (abkommensrechtlichen) Symmetriethese entspricht.³² Somit muß der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz folgerichtig eingehalten werden, so daß insofern eine Fortführung der Rechtsprechung des Ausgangsverfahrens Rs. *Marks & Spencer* zu erkennen ist.³³ Mithin läßt diese Judikatur eine Abzugsmöglichkeit finaler Verluste unter strengen Voraussetzungen zu.

Nach der chronologischen Darstellung der Finale Verluste-Doktrin legt der BFH einen grundsätzlichen Unterschied zwischen der Anrechnungs- und Freistellungsmethode dar: Während bei der Anrechnungsmethode beide betreffenden Vertragsstaaten ihre originären Besteuerungsrechte weiterhin vollständig ausüben und sich der Ansässigkeitsstaat lediglich dazu verpflichtet, die im Quellenstaat entstandene Steuer auf die inländische Steuer anzurechnen, setzt die Freistellungsmethode direkt bei den Besteuerungs-

26 Vgl. EuGH-Vorlagebeschuß a. a. O., Rz. 21.

27 Vgl. *Niemann/Dodos*, DStR 2021, 441 (443).

28 Vgl. EuGH-Vorlagebeschuß a. a. O., Rz. 23.

29 Vgl. EuGH-Vorlagebeschuß a. a. O., Rz. 24.

30 Vgl. EuGH-Vorlagebeschuß a. a. O., Rz. 25.

31 Vgl. EuGH-Vorlagebeschuß a. a. O., Rz. 26.

32 Vgl. EuGH-Vorlagebeschuß a. a. O., Rz. 28, 34.

33 Vgl. *Mack*, BB 2021, 663 (665).

rechten an.³⁴ Mithin verzichtet in diesem Fall der Ansässigkeitsstaat vollständig auf die Ausübung seines Besteuerungsrechts. Gemäß der Symmetriethese gilt diese (Steuer-) Freistellung gleichermaßen für Gewinne wie für Verluste, so daß der Ausschluß der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung in diesen Fällen logisch erscheint.³⁵ Ergebnis dieses Prinzips ist die sogenannte Kapitalimportneutralität. Entsprechend werden die im Ausland erzielten Einkünfte nach Maßgabe des ausländischen Steuerniveaus besteuert und bleiben im Inland steuerfrei.³⁶ Dahingehend wird eine Wettbewerbsneutralität unter den Investoren sichergestellt, da das im Quellenstaat geltende Steuerrecht für alle Investoren gleichermaßen gilt.³⁷ Vor diesem Hintergrund erscheint eine Berücksichtigung grenzüberschreitender Betriebsstättenverluste gegenläufig zu wirken, da sich eine solche Ausdehnung der Verlustnutzung auf Ebene der ausländischen Investoren auswirken würde, so daß in der Folge die skizzierte Wettbewerbsneutralität nicht mehr gewährleistet werden könnte.³⁸

Zweite Vorlagefrage

Die zweite Vorlagefrage bezieht sich darauf, ob die sodann für die „finale“ Verlustberücksichtigung geltenden Grundsätze auch im Hinblick auf die deutsche Gewerbesteuer anzuwenden sind. Erläuternd zu dieser Frage legt der vorliegende Senat die Grundsystematik der Gewerbesteuer dar: Mithin handele es sich bei der Gewerbesteuer nicht um eine Personen-, sondern um eine Realsteuer, die gemeinhin auch als Objektsteuer betitelt werde. Der Grundgedanke sieht eine Erfassung jedes im Inland ausgeübten Gewerbebetriebs vor, wenngleich die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft schon von Gesetz wegen vollumfänglich als Gewerbebetrieb anzusehen ist.³⁹ Ausgangspunkt für die maßgebliche Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der nach den allgemeinen Vorschriften des EStG bzw. KStG ermittelte Gewinn des Gewerbebetriebs, welcher durch gewisse Hinzurechnungen und Kürzungen angepaßt wird, um im Ergebnis dem subjektiven Leistungsfähigkeitsgedanken Rechnung zu tragen.⁴⁰ Durch diese direkte Anknüpfung an die ESt-/KSt-liche Gewinnermittlung sind im DBA-Freistellungsfall weder die positiven noch die negativen Erträge von im Ausland belegenen Betriebsstätten in der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer des inländischen Stammhauses enthalten. Insofern ist ein Rückgriff auf eine Kürzungsvorschrift in diesem Zusammenhang nicht nötig. Eine entsprechendem Kürzungsvorschrift greift allerdings, sofern das jeweilige DBA die Anrechnungsmethode vorsieht⁴¹ oder kein DBA zwischen den beiden Staaten vereinbart ist. Aus Sicht des BFH müsse die Berücksichtigung der finalen Verluste im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung aufgrund der oben beschriebenen Anknüpfung folgerichtig auch auf die gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage durchschlagen. Dementsprechend geht es bei der Gewerbesteuer ebenso darum, die „finalen“ Verluste (unabhängig davon, ob grundsätzlich die Frei-

stellungs- oder die Anrechnungsmethode zur Anwendung käme), einmal zum Abzug zuzulassen.⁴² In der Literatur wird diese Sichtweise zunehmend kritisiert aufgrund des Grundsatzes des strukturellen Inlandsbezugs sowie des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer.⁴³

Dritte Vorlagefrage

Die dritte Vorlagefrage bezieht sich im Wesentlichen auf die Voraussetzungen, die erfüllt werden müssen, daß Verluste als „final“ anzusehen sind. Wie bereits im Rahmen der ersten Vorlagefrage wird nochmals auf die bestehenden Grundsätze verwiesen. Mithin sind Verluste der ausländischen Betriebsstätte dann final, wenn „die Verluste im Quellenstaat aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden können oder ihr Abzug in jenem Staat zwar theoretisch noch möglich, aus tatsächlichen Gründen aber so gut wie ausgeschlossen ist und wider Erwarten dennoch erfolgter späterer Abzug im Inland verfahrensrechtlich noch rückwirkend nachvollzogen werden könnte“.⁴⁴ Der zugrundeliegenden Sachverhalt hat die Schließung der Betriebsstätte zum Gegenstand, welche durch die Entlassung der Mitarbeiter und der Übertragung des Mietvertrags über die gemieteten Räumlichkeiten begründet wurde. Mithin kann davon ausgegangen werden, daß die Geschäftstätigkeit im Quellenstaat dauerhaft beendet worden ist. Folglich werden von der Betriebsstätte wohl keine Gewinne mehr generiert, die mit den bis dato aufgelaufenen Verlusten verrechnet werden könnten.⁴⁵ Allerdings verweist der BFH auf die kürzlich ergangenen EuGH-Urteile in den Rs. *Memira Holding*⁴⁶ und Rs. *Holmen*⁴⁷. Mittels dieser Entscheidungen wurden die Anforderungen an die „Finalität“ verschärft, da der EuGH ausführte, daß Verluste dann nicht als endgültig qualifizieren, wenn „weiterhin eine Möglichkeit besteht, die Verluste wirtschaftlich zu nutzen, indem sie auf einen Dritten übertragen werden können.“⁴⁸ Mit-

34 Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 11–12.

35 Vgl. *Kahle*, IStR 2007, 757 (758); *Kahle/Braun*, FR 2020, 1150 (1161).

36 Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 19.

37 Vgl. *Kahle/Braun*, FR 2020, 1150 (1161) m.w.N.

38 Vgl. *Kahle/Braun*, FR 2020, 1150 (1161); a.A. *Mitschke/Kahlenberg/Trossen*, Ubg 2018, 462 (471).

39 Vgl. *Jacobs/Scheffler/Spengel*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, S. 106.

40 Vgl. *Jacobs/Scheffler/Spengel*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, S. 165.

41 Vgl. *Niemann/Dodos*, DStR 2021, 441 (449).

42 Vgl. EuGH-Vorlagebeschluß a. a. O., Rz. 51; *Roser* in *Lenski/Steinberg*, § 9 Nr. 3 GewStG, Rz. 4a.

43 Vgl. *Kahle/Braun*, FR 2020, 1150 (1157) m.w.N.; *Wacker*, DStR 2020, 2354 (2363).

44 Vgl. EuGH-Vorlagebeschluß a. a. O., Rz. 58.

45 Vgl. EuGH-Vorlagebeschluß a. a. O., Rz. 59.

46 EuGH, Urt. v. 19.06.2019, Rs. C-607/17 (*Memira Holding*).

47 EuGH, Urt. v. 19.06.2019, Rs. C-608/17 (*Holmen*).

hin könne somit nicht ausgeschlossen werden, daß die Verluste im Quellenstaat steuerlich berücksichtigt werden können, da ein Dritter den Preis des Wertes des künftigen Verlustnutzungspotenzials zahlen würde, um eine entsprechende steuerliche Berücksichtigung zu erwirken.⁴⁹ Insofern werden die Ausführungen der Generalanwältin *Kokott* aufgegriffen, die in ihren Schlußanträgen⁵⁰ bereits in Frage gestellt hat, ob es überhaupt rechtlich verwertbare, aber faktisch nicht verwertbare Verluste geben kann. Ausfluß dieser Sichtweise wäre, daß eine Berücksichtigung der in Rede stehenden Verluste faktisch immer möglich wäre, sofern eine Übertragung der Verluste auf andere Personen unter den jeweiligen Vorschriften im Quellenstaat erlaubt ist.⁵¹ Ferner wirft der BFH die Frage auf, ob die Finalität der Verluste nicht allein deshalb schon ausgeschlossen ist, daß die inländische Gesellschaft jederzeit eine neue Betriebsstätte in dem jeweiligen Quellenstaat eröffnen könne, um die Verluste sodann zu verrechnen.⁵² Sofern der EuGH dieser Auffassung folgt, würde die in Frage stehende Verlustberücksichtigung beim inländischen Stammhaus zumindest in faktischer Hinsicht entwertet.⁵³

Vierte Vorlagefrage

Die vierte Vorlagefrage befaßt sich damit, welche Veranlagungszeiträume in die Berechnung der finalen Verluste einzubeziehen sind. Im streitgegenständlichen Sachverhalt machte die inländische AG sowohl die bis zur Liquidation entstandenen Verluste des letzten Veranlagungszeitraums als auch die vorgetragenen Verluste der vorherigen Veranlagungszeiträume geltend.⁵⁴ Sowohl das BMF als auch die Generalanwältin *Kokott* vertreten die Auffassung, daß lediglich all jene Verlust des letzten Veranlagungszeitraums vor Schließung der Betriebsstätte, die Definition „finaler“ Verluste erfüllen.⁵⁵ Begründet wird diese Ansicht, daß ein vortragsfähiger Verlust noch nicht final ist, und auch nicht aufgrund der Tatsache, daß wegen der Liquidation ein erneuter Vortrag ausscheidet, zu einem finalen Verlust wird.⁵⁶

Fünfte Vorlagefrage

Die fünfte und letzte Vorlagefrage bezieht sich auf die maßgeblichen Gewinnermittlungsvorschriften, die im Falle einer finalen Verlust-Berücksichtigung einschlägig wären. Im streitgegenständlichen Sachverhalt ermittelte das inländische Stammhaus die entsprechenden Verluste nach deutschen steuerlichen Gewinnermittlungsgrundsätzen. Dieser Ansatz ist nach Ansicht des BFH zutreffend und ließe sich ferner aus dem Umstand ableiten, daß die ausnahmsweise Berücksichtigung der Verluste, eine Gleichbehandlung sicherstellen sollen, von nur im Inland aktiven Gesellschaften mit Gesellschaften, die mittels Betriebsstätten im Ausland operieren.⁵⁷ Allerdings sei weiterhin zweifelhaft, ob die Verluste der Höhe nach auf denjenigen Betrag zu begrenzen sind, der maximal anzusetzen wäre, wenn die Verluste mittels der im Quellenstaat anzuwendenden Vorschriften ermittelt worden wäre. Die Berücksichtigung über

diesen Betrag hinaus wäre aus unionsrechtlicher Sicht wohl nicht verpflichtend für den Ansässigkeitsstaat des Stammhauses.⁵⁸

Fazit

Es bleibt abzuwarten, ob der Vorlagebeschluß des BFH seitens des EuGH hinreichend konkret beantwortet wird, so daß die durch die in der Vergangenheit nicht immer stringente Judikatur ausgelöste Rechtsunsicherheit in Bezug auf die Behandlung finaler Verluste abschließend beseitigt wird. Maßgeblich dafür wird vor allem die Beantwortung der ersten Vorlagefrage sein, die auf eine grundsätzliche Entscheidung des EuGH hinsichtlich der Berücksichtigung finaler Verluste einer Freistellungs-Betriebsstätte bei dem inländischen Stammhaus abzielt. Zudem kann auch der dritten Vorlagefrage besondere Relevanz beigemessen werden, da damit die Voraussetzungen der Finalität an sich konkretisiert werden sollen. Sollte der EuGH in diesem Zusammenhang besonders strenge Kriterien für die Finalität der Verluste festlegen, so würden in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten aufgeworfen werden, um überhaupt den Anwendungsbereich der finale Verluste-Doktrin zu eröffnen. Aus diesen Gründen wäre es wünschenswert, daß der EuGH die Fragen zu den genannten Unklarheiten abschließend beantwortet und die Steuerpflichtigen somit in Zukunft auf die konkretisierten Grundsätze (final) vertrauen können.

48 Vgl. EuGH-Vorlagebeschluß a. a. O., Rz. 61.

49 Vgl. *Niemann/Dodos*, DStR 2021, 441 (450).

50 Vgl. Schlußanträge der Generalanwältin *Kokott* v. 10.01.2019, Rs. C-607/17 (*Memira Holding*), Rs. C-608/17 (*Holmen*).

51 Vgl. EuGH-Vorlagebeschluß a. a. O., Rz. 61; vgl. *Kopec/Wellmann*, ISR 2020, 145 (151).

52 Vgl. EuGH-Vorlagebeschluß a. a. O., Rz. 62.

53 Vgl. *Intemann*, GmbHR 2021, 45 (55); *Wacker*, DStR 2020, 2354 (2363).

54 Vgl. EuGH-Vorlagebeschluß a. a. O., Rz. 65.

55 Vgl. EuGH-Vorlagebeschluß a. a. O., Rz. 66 mwN.

56 Vgl. EuGH-Vorlagebeschluß a. a. O., Rz. 66.

57 Vgl. EuGH-Vorlagebeschluß a. a. O., Rz. 70; *Niemann/Dodos*, DStR 2021, 441 (452).

58 Vgl. EuGH-Vorlagebeschluß a. a. O., Rz. 71; *Wacker*, DStR 2020, 2354 (2363).

Expertenwissen unter: www.boorberg.de/steuerrecht



Aktuelle und kostenlose Informationen zum Steuerrecht finden Sie unter:

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

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

Viele interessante Eindrücke wünscht Ihnen
Marcus Preu
Lektorat Fachbereich Steuern

Die erweiterte Kürzung für Grundbesitz i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG nach FoStoG, GEIG und in der aktuellen Rechtsprechung

Andreas Jahn, Rechtsanwalt & Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MEYER-KÖRING, Bonn

Der nachfolgende Beitrag setzt auf dem Beitrag „*Bewegung im Gewerbesteuerrecht*“ im steueranwaltsmagazin 2020, 173 ff. auf, der sich mit den Grundzügen der erweiterten Kürzung für Grundbesitz i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG sowie der jüngsten Rechtsprechung dazu befaßte. Die unmittelbar nach der Veröffentlichung einsetzende Entwicklung in der Rechtsprechung und vor allem aber das Fondsstandortgesetz (FoStoG)¹ haben viele wichtige Änderungen mit sich gebracht. Ein umfassendes Update ist angezeigt.

1. Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung

Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG können Unternehmen, die ausschließlich (Ausschließlichkeitsprinzip!) eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Kaufeigenheime, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen errichten und veräußern, auf Antrag die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen statt um einen bestimmten Prozentsatz des Einheitswerts des Grundbesitzes um den Teil des Gewerbeertrags kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist bei einem Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsprinzip grundsätzlich ausgeschlossen, das heißt, die Begünstigung der erweiterten Kürzung entfällt dann vollständig, und zwar auch für die grundsätzlich begünstigten Tätigkeiten. Kürzungsunschädlich sind nur bestimmte erlaubte Nebentätigkeiten, deren Ergebnis zwar nicht mit in die Kürzung einfließt, die Kürzung im Gegensatz zu den nicht erlaubten Nebentätigkeiten aber nicht insgesamt ausschließt. Der Gewinn aus erlaubten Nebentätigkeiten unterliegt der Gewerbesteuer.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung, daß der Begriff der Ausschließlichkeit gleichermaßen qualitativ², quantitativ wie zeitlich³ zu verstehen ist.⁴

Die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist bei einem Verstoß grundsätzlich ausgeschlossen, wenn die Verwaltung oder Nutzung des eigenen Grundbesitzes die Grenzen der Gewerblichkeit überschreitet.⁵ Eine gewerbliche Betätigung, die nicht zu den in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannten unschädlichen Nebentätigkeiten zählt, schließt grundsätzlich die erweiterte Kürzung aus, auch wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist.

Hauptstreitpunkte in diesem Zusammenhang waren und sind bspw. die Beteiligung an grundbesitzenden gewerblichen Unternehmen, die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen, aber auch die Stromproduktion aus erneuerbaren Energien bspw. mittels Photovoltaikanlage oder Blockheizkraftwerk (BHKW), die Stromlieferung an Mieter sei es auch durch Mieterstromanlagen, die Gestellung von Ladeinfrastruktur für Elektrofahrzeuge und die dadurch erzielten Einnahmen.

2. Erweiterung der erlaubten Nebentätigkeiten durch das FoStoG

a. Gewerbesteuerliche Änderungen des FoStoG

Der Bundestag verabschiedete am 22.04.2021 das Fondsstandortgesetz (FoStoG)⁶, dem der Bundesrat am 28.05.2021 zugestimmt hat. Neben den eigentlichen Schwerpunkten des Artikelgesetzes (Änderungen im Kapitalanlagegesetzbuch, Wagniskapitalfonds, Mitarbeiterkapitalbeteiligung) findet sich die nachträglich eingefügte Änderung der erweiterten Kürzung bei der Gewerbesteuer und des bestehenden gewerbesteuerlichen Zerlegungsmaßstabes beim Betrieb von Windkraft- und Solaranlagen. So sollen künftig die Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energiequellen und der Betrieb von E-Ladestationen für die erweiterte Kürzung unschädlich sein.

Betrieben Grundstücksunternehmen bisher auch die Erzeugung von Strom aus Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG) oder aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge, so verloren sie insgesamt die Möglichkeit, die erweiterte Kürzung in An-

1 Gesetz zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland“, BT-Drucks. 19/28868, Gesetz vom 03.06.2021, BGBl. I 2021, 1498.

2 D.h. ausschließlich vermögensverwaltende Tätigkeit, ausschließlich eigener Grundbesitz, sowie die Mitverwaltung fremder Wohnungsbauten.

3 D.h. während des gesamten Erhebungszeitraums.

4 FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 07.07.2020 – 8 K 8320/17 –, juris, Tz. 20; Roser in Lenski/Steinberg, § 9 Nr. 1 GewStG, Rn. 122, m.w.N.; Bodden, Koesdi 2021, 22409 (Heft 9), Tz. 3.

5 Ständige Rechtsprechung, vgl. BFH, Urteil vom 11.04.2019 – III R 36/15, BFHE 264, 470 m.w.N.

6 Gesetz zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland“, BT-Drucks. 19/28868, Gesetz vom 03.06.2021, BGBl. I 2021, 1498.

spruch nehmen zu können. Diese nachteiligen Steuerfolgen konterkarierten die politisch gewollte Energiewende.⁷

Mit dem FoStoG werden die kürzungsunschädlichen Tätigkeiten in § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG ab dem Erhebungszeitraum 2021 ergänzt und ökologische Lenkungsziele einbezogen:

„Satz 2 gilt entsprechend, wenn

- a) in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen Teileigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes errichtet und veräußert wird und das Gebäude zu mehr als 66 2/3 Prozent Wohnzwecken dient,
- b) in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes Einnahmen aus der Lieferung von Strom
 - aa) im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes oder
 - bb) aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder, erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 10 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind; die Einnahmen im Sinne von Doppelbuchstabe aa dürfen nicht aus der Lieferung an Letztverbraucher stammen, es sei denn, diese sind Mieter des Anlagenbetreibers, oder
- c) Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes aus anderen als den in den Buchstaben a und b bezeichneten Tätigkeiten erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind.“

b. Die Änderungen im Einzelnen

aa. Einnahmen aus Stromlieferungen (Nr. 1 S. 3 Buchst. b, Doppelbuchstabe aa)

Bis zur Höhe von 10% der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes ist kürzungsunschädliche Lieferung von Strom im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien i.S.d. § 3 Nr. 21 EEG, also aus Wasserkraft, Windenergie, solarer Strahlungsenergie, Geothermie und Energie aus Biomasse. Ausweislich der Gesetzesbegründung darf der Strom aus den Energieerzeugungsanlagen dabei nur ins Netz eingespeist (Einspeisestrom) oder an die Mieter des Grundstücksunternehmens geliefert werden. Zu den begünstigten Einnahmen, die im Zusammenhang von dem Betrieb der Anlagen erzielt werden, rechnen somit auch die Einnahmen aus zusätzlichen Stromlieferungen im Sinne des § 42a Absatz 2 Satz 6 des EnWG bei Mieterstromanlagen. Der Selbstverbrauch von erzeugtem Strom ist unschädlich, nicht hingegen die Lieferung an Letztverbraucher,

die nicht Mieter sind. Damit werden zukünftig der Betrieb einer Photovoltaikanlage und die Lieferung des damit erzeugten Stroms die erweiterte Kürzung in der Regel nicht mehr gefährden.

Gewerbliche Einnahmen aus dem Betrieb eines BHKW sind wegen des ausdrücklichen Bezugs auf § 3 Nummer 21 EEG nicht begünstigt. Sie können nur unter den Voraussetzungen des Buchstaben c unschädlich sein, sofern die Einnahmen insgesamt einen relativen Schwellenwert von 5% der Einnahmen aus der Überlassung von Grundbesitz innerhalb des für den Erhebungszeitraum maßgeblichen Wirtschaftsjahres nicht übersteigen.

Insoweit sind nach wie vor die am Markt verbreiteten Contracting-Modelle⁸ ins Auge zu fassen, allerdings mit der Empfehlung, den Contractor zugleich zum Mieter der von ihm genutzten Fläche für das BHKW werden zu lassen, um so etwaige Restrisiken auszuschließen.⁹ Denn ausschließlich Tätigkeiten, die aus unmittelbaren Vertragsverhältnissen bzw. -beziehungen mit den Mietern des Grundstücks stammen, fallen unter die Ausnahmeregelung.

Die Unschädlichkeitsobergrenze von 10% der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes ist grundbesitz- und nicht grundstücksbezogen ausgestaltet.¹⁰

bb. Lieferungen von Strom aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder (Nr. 1 S. 3 Buchst. b, Doppelbuchstabe aa)

Unschädlich sind in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes Einnahmen aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder. Hier fehlt die Einschränkung an Letztverbraucher, die nicht Mieter sind. Damit darf die Stromlieferung auch an Dritte, bspw. Arbeitnehmer oder Arbeitnehmer des Mieters erfolgen. Falls eine solche Stromlieferung zukünftig durch den Vermieter der Immobilie erfolgt, verliert dieser nicht automatisch die erweiterte Kürzung.¹¹

Die erforderliche Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes besteht m.E., wenn eine Anlage zur Stromerzeugung oder eine Ladestation auf einem Grundstück bzw. in einem Gebäude im (wirtschaft-

⁷ Zu den bisherigen politischen Maßnahmen zur Einleitung der Energiewende (u. a. Klimaschutzplan 2050, Klimaschutzprogramm 2020, Masterplan Ladeinfrastruktur, Ladesäulenverordnung, Schnellladegesetz) siehe *Arendt/Dworog/Thomer*, Ladeinfrastruktur für Elektroautos und E-Bikes im immobiliensteuerrechtlichen Kontext, DStR 2021, 1280.

⁸ Siehe u. a. LfSt Bayern vom 14.10.2015, BeckVerw 320188; OFD NRW, Kurzinformation GewSt. Nr. 10/2015 vom 02.10.2015, DStR 2016, 414: „Die Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG ist bei einem Wohnungsunternehmen dagegen nicht ausgeschlossen, wenn die KWK-Anlage nicht selbst, sondern z. B. von einem Contractor betrieben wird und das Unternehmen von diesem die Wärme bezieht und der Contractor den Strom an Dritte (einschließlich Mieter) veräußert.“

⁹ *Wagner/Behrens*, Ubg 2021, 275, 277.

¹⁰ *Gosch* in *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht, GewStG § 9 Rn 103c; *Wagner, Behrens*, Ubg 2021, 275, 278.

¹¹ *Wagner/Behrens*, Ubg 2021, 275, 278, mit weiteren Anwendungsbeispielen.

lichen) Eigentum des Steuerpflichtigen installiert ist, das dieser vermietet oder verpachtet.¹²

Unklar ist hingegen die Abgrenzung zwischen Buchstabe aa und bb., m. a. W. darf die Lieferung von Ladestrom über Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahräder auch dann an dritte Letztverbraucher erfolgen, wenn der selbsterzeugte Strom aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 EEG stammt oder ist dies kürzungsschädlich? Entgegen Gosch¹³ und dem insoweit auslegungsbedürftigen Wortlaut erscheint es im Lichte der gesetzgeberischen Zielsetzung¹⁴ widersinnig, die Lieferung von Ladestrom aus erneuerbaren Energien steuerlich zu sanktionieren, nicht aber die Lieferung konventionell oder mittels BHKW erzeugten Ladestroms. Die Unschädlichkeit nach Buchst. bb überlagert nach m.E. die Schädlichkeit nach Buchstabe aa.¹⁵

cc. 10% Unschädlichkeitsschwelle

Die Unschädlichkeitsobergrenze von 10% der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes ist grundbesitz- und nicht grundstücksbezogen ausgestaltet.¹⁶ Somit ist es unschädlich, wenn die Grenze bezogen auf eine einzelne Immobilie überschritten, dies aber durch das Unterschreiten bei anderen Immobilien kompensiert wird. Wagner/Behrens merken zu Recht an, es könnte zukünftig sinnvoll sein, aus Risikogründen mehrere Immobilien zu mischen und zu versuchen, Objekte ohne Stromlieferung „beizumischen“, um die Grenze für Objekte mit bekannter Stromlieferung möglichst großzügig zu gestalten.¹⁷

dd. Unschädliche Nebentätigkeiten infolge des GEIG?

Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt. Darüber hinaus sind Nebentätigkeiten ausnahmsweise nicht begünstigungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung angesehen werden können.¹⁸

In der Einkaufszentrum-Entscheidung¹⁹ führt der BFH hierzu aus, bei der Vermietung von Wohnungen führt nicht jede über die Zurverfügungstellung von Wohnraum hinausgehende Sonderleistung schon dazu, daß der Charakter der Vermögensverwaltung verloren ginge. Solche Umstände werden insbesondere dann bejaht, wenn wegen bestimmter, ins Gewicht fallender, bei der Vermietung von Räumen nicht üblicher Sonderleistungen des Vermieters oder ..., unternehmerische Organisation erforderlich ist. Sollen die Sonderleistungen die Vermietungstätigkeit gewerblich prägen, so müssen sie ins Gewicht fallen. Es kommen nur solche Sonderleistungen für die gewerbliche Prägung in Betracht, die nicht schon üblicherweise mit der Vermietung [im Verweisungsfall BFH in BFH/NV 2004, 945: von Ferienwohnungen] verbunden sind. Und wörtlich: „Ist die Frage, ob

von dem Vermieter erbrachte Leistungen noch üblich, mithin gebräuchlich und verbreitet sind, objektbezogen nach der Art des Vermietungsobjekts zu beantworten, müssen bei der Vermietung einer gewerblichen Großimmobilie solche Leistungen als unschädlich behandelt werden, die nicht über das hinausgehen, was die Nutzung der Räume zu dem von den Mietern vorausgesetzten gewerblichen Zweck ermöglicht, und die nicht als eigenständiges Herantreten an den Markt verstanden werden können. Letzteres ist nicht anzunehmen, wenn die Sonderleistung im (jedenfalls überwiegenden) wirtschaftlichen Interesse des Vermieters erbracht wird und nicht wirtschaftliche Interessen des Empfängers im Vordergrund stehen.“

Die Üblichkeit der erbrachten Leistungen ist somit objektbezogen nach der Art des Vermietungsobjekts zu beantworten. Dabei ist maßgeblich auf die Interessenverteilung zwischen Vermieter und Mieter abzustellen. Nur wenn die Leistung im überwiegenden wirtschaftlichen Interesse des Vermieters erbracht wird, kann eine Leistung im Rahmen der Vermögensverwaltung vorliegen und unschädlich sein.²⁰

Vor diesem Rechtsprechungshintergrund muß die Neuregelung in Nr. 1 S. 3 Buchst. b, Doppelbuchstabe bb im Zusammenhang mit dem Gebäude-Elektromobilitätsinfrastruktur-Gesetz (GEIG)²¹ gewürdigt werden.

Danach werden Eigentümer von Wohngebäuden mit mehr als fünf Stellplätzen verpflichtet, an jedem Stellplatz (§ 6 GEIG) eine geeignete Leitungsinfrastruktur²² für die Elektromobilität (§ 4 GEIG) zu errichten. In Nichtwohngebäuden mit mehr als sechs Stellplätzen wäre die Leitungsinfrastruktur an jedem dritten Stellplatz (§ 7 Nr. 1 GEIG) und mindestens ein Ladepunkt²³ (§ 7 Nr. 2 GEIG) zu installieren. Ab dem Jahr 2025 soll jedes Nichtwohngebäude mit

12 So m.E. überzeugend Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275, 278; Bodden, koesdi 2021, 22409 (Heft 9), Tz. 52.

13 Gosch in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, GewStG § 9 Rn 103c.

14 „Anreize für den Ausbau der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen ... zu setzen“, siehe BT-Drucks. 19/28868, Seite 131.

15 So auch Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275, 278.

16 Gosch in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, GewStG § 9 Rn 103c; Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275, 278.

17 Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275, 278.

18 BFH, Urteil vom 22.10.2020 – IV R 4/19, DStR 2021, 97, m.w.N.; Urteil vom 14.06.2005 – VIII R 3/03, DStR 2005, 1526; Haase/Jachmann, Beck'sches Handbuch Immobiliensteuerrecht, 2. Auflage 2020, § 7 Laufende Besteuerung Rn. 67.

19 BFH, Urteil vom 14.07.2016, IV R 34/13, DStR 2016, 2697, Tz. 37, 38.

20 BFH, Urteil vom 14.07.2016, IV R 34/13, BStBl. II 2017, 175, DStR 2016, 2697; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 07.07.2020 – 8 K 8320/17 –, juris, Tz. 21

21 Verkündet am 24.03.2021. BGBl. I 2021, 354.

22 „Ladeinfrastruktur“ ist die Summe aller elektrotechnischen Verbindungen, Mess-, Steuer- und Regelungseinrichtungen, einschließlich Überstrom- und Überspannungsschutzeinrichtungen, die zur Installation, zum Betrieb und zur Steuerung von Ladepunkten für die Elektromobilität notwendig sind, § 2 Ziffer 8 GEIG.

23 „Ladepunkt“ ist eine Einrichtung, die zum Aufladen von Elektromobilen geeignet und bestimmt ist und an der zur gleichen Zeit nur ein Elektromobil aufgeladen werden kann, § 2 Ziffer 9 GEIG.

mehr als zwanzig Stellplätzen über mindestens einen Ladepunkt verfügen (§ 10 Abs. 1 GEIG). Das GEIG ist gem. § 1 Abs. 2 nicht anzuwenden auf Nichtwohngebäude, die sich im Eigentum von kleinen und mittleren Unternehmen befinden und überwiegend von diesen selbst genutzt werden. Verstöße gegen die Ausstattungs- und Errichtungsverpflichtungen stellen Ordnungswidrigkeiten dar, die mit Geldbuße bis zu 10.000 Euro geahndet werden können.

In Anbetracht des zeitlich vor dem FoStoG verabschiedeten GEIG stellt sich die Frage, ob angesichts der gesetzlichen Verpflichtung zur Errichtung von Ladeinfrastruktur und Ladepunkten²⁴ die hierdurch generierten Einnahmen grundsätzlich übliche und damit unschädliche Nebentätigkeiten darstellen.

Der strafbewehrte gesetzliche bzw. bauliche Zwang schließt die Qualifikation einer in Befolgung des GEIG errichteten Ladeinfrastruktur als Betriebsvorrichtung nicht aus. Der Belastungsgrund bei Betriebsvorrichtungen beruht nämlich auf der fehlenden Zugehörigkeit einer technischen Einrichtung zum Grundvermögen (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG), ganz gleich, ob die Mitvermietung ertragsteuerlich zu den Einkünften aus § 15 oder § 21 EStG gehört.

Da aber diejenigen Nebentätigkeiten nicht begünstigungsschädlich, sondern vielmehr von der Kürzung umfaßt sind, die der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können, sind insbesondere der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und notwendiger Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung, etwa die Unterhaltung von zentralen Heizungsanlagen, Gartenanlagen unschädlich.²⁵ Das gilt m.E. auch für Betriebsvorrichtungen, die fest mit dem Grundstück verbunden sind, wie z.B. Lichtenanlagen, Wasseranlagen, Brandmelde- und Sprinkleranlagen, Klimaanlage und Belüftungen, Lastenaufzüge, Alarmmelder, Einbauschränke, Verkabelung, etc.²⁶

Ob diese Grundsätze aus der Rechtsprechung auch nach Inkrafttreten des FoStoG im Hinblick auf den Betrieb gesetzlich vorgeschriebener Ladeinfrastruktur aufrechterhalten bleiben kann, ist höchst zweifelhaft.

Teilweise wird vertreten, diese ausnahmsweise erlaubten Mitvermietungen von Betriebsvorrichtungen (PV-Anlagen, Ladeinfrastruktur) blieben von der Neuregelung des § 9 Nr. 1 Satz 3 Nr. 3 GewStG unberührt bleiben, da sie bereits unter den Tatbestand der begünstigten Tätigkeit i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG fallen. Damit sollten derartige zwingend notwendige Tätigkeiten weiterhin kürzungsfähig sein und die 5% bzw. 10%-Grenze für unschädliche Nebentätigkeiten nicht verbrauchen.²⁷ Demgegenüber wird angeführt, die neue Regelungslage justiere das Ausschließlichkeitsgebot, die Ausnahmen davon und auch die daraus abzuleitenden Rechtsfolgen neu. Demnach sind die Einnahmen aus den betreffenden Nebentätigkeiten nicht

(mehr) zu begünstigen,²⁸ will heißen im Rahmen der 5%- bzw. 10%-Grenze nur noch unschädlich, aber nicht der Kürzung unterliegend.

Vergleichbar kann mit der gesetzlichen Verpflichtung zur Errichtung einer Photovoltaikanlage auf Dach- und Grundstücksflächen für Neu- und Bestandsbauten²⁹ argumentiert werden. Denn ohne die Befolgung des Zwangs wird eine Vermietung und Verpachtung ohne den parallelen Betrieb einer Photovoltaikanlage nicht mehr gestattet sein.

Ein unmittelbarer Verursachungszusammenhang zwischen dem Betrieb einer Ladeinfrastruktur oder einer Photovoltaikanlage und der Vermietungstätigkeit, dergestalt daß der Betrieb der Einrichtungen und Anlagen auch gewerbesteuerrechtlich einen Teil der Vermietung und Verpachtung darstellt, und damit schon dem Grunde nach kürzungsunschädlich ist,³⁰ läßt sich angesichts der insoweit ansonsten insoweit überflüssigen gesetzlichen Neugestaltung des § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG durch das FoStoG m.E. wohl nur schwer mehr vertreten. Zwar will die Gesetzesbegründung³¹ betreffend sonstige erlaubte Nebentätigkeiten i.S.v. § 9 Nr. 1 Satz 3 Nr. 3 GewStG „z.B. Mieteinnahmen aus der Überlassung von Betriebsvorrichtungen erzielen, die keinen funktionalen Zusammenhang mit dem vermieteten Grundstück aufweisen (vgl. BFH-Urteil vom 17. Mai 2006, BStBl II S. 659)“, und „künftig soll die erweiterte Kürzung erhalten bleiben, wenn die Einnahmen ... aus diesen übrigen Tätigkeiten nicht höher als 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind und aus unmittelbaren Vertragsverhältnissen mit den Mietern des Grundstücks stammen“. Daraus ist m.E. aber nicht der Umkehrschluß zu ziehen, Betriebsvorrichtungen, die einen funktionalen Zusammenhang mit dem vermieteten Grundstück aufweisen, seien ganz aus dem Ausschließlichkeitsprinzip auszuklam-

24 Das FoStoG spricht in diesem Zusammenhang von „Ladestationen“, was aus Sicht des Verfassers keine inhaltliche Abweichung bedeutet.

25 BFH, Urteil vom 14.06.2005 – VIII R 3/03, DStR 2005, 1526.

26 Vgl. Haase/Jachmann, a.a.O., § 7 Laufende Besteuerung Rn. 67.

27 So Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275, 277; Bodden, koesdi 2021, 22409 (Heft 9), Tz. 55.

28 So Gosch in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, GewStG § 9 Rn 103b.

29 Siehe bspw. § 16 Hamburgisches Klimaschutzgesetz – HmbKliSchG („Die Eigentümerinnen und Eigentümer von Gebäuden, deren Baubeginn nach dem 1. Januar 2023 liegt, haben sicherzustellen, dass Anlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie auf der Dachfläche errichtet und betrieben werden. Sie können sich zur Nutzung der solaren Strahlungsenergie auf Dachflächen eines Dritten bedienen.“) und § 8a Klimaschutzgesetz Baden-Württemberg („Pflicht zur Installation von Photovoltaikanlagen – Beim Neubau von Nichtwohngebäuden ist auf der ... Dachfläche eine Photovoltaikanlage zur Stromerzeugung zu installieren, ...“).

30 Vgl. hierzu Häsner/Preil/Weinhold, Neues zur gewerblichen Infektion – Schaffung weiterer Ausnahmen durch das FoStoG?, DStR 2021, 1798: „Denkbar wäre, dass der verpflichtende Betrieb einer Photovoltaikanlage in naher Zukunft bereits für einkommensteuerrechtliche Zwecke als Teil der Vermietungseinkünfte angesehen wird, falls der Gesetzgeber eine entsprechende Installationspflicht schafft.“

31 BT-Drs. 19/28868, Seite 132.

mern. Dafür ist im Übrigen der Verweis auf das BFH-Urteil vom 17.05.2006 unerheblich.³² Zu fragen wäre dann zudem, wann eine Photovoltaik- oder eine Ladeinrichtung in einem funktionalen Zusammenhang steht und wann nicht, bspw. ob eine Aufdachanlage als Betriebsvorrichtung schädlich ist, nicht aber eine dachintegrierte PV-Anlage („Indachanlage“).³³

Ob die hierin liegende steuerliche Verschlechterung, daß ein rechtskonformes Verhalten des Immobilienunternehmens, das die Nachhaltigkeit einer Immobilie fördert, die Anwendung der erweiterten GewSt-Kürzung dem Grunde nach beeinträchtigen kann,³⁴ gesetzgeberisch intendiert war, mag bezweifelt werden. Es obliegt dem Gesetzgeber, hier für eine eindeutige Klarstellung zu sorgen.

ee. Sonstige erlaubte Nebentätigkeiten, § 9 Nr. 1 Satz 3 Nr. 3 GewStG

Erlaubt und damit kürzungsunschädlich sind nach § 9 Nr. 1 S. 3 Buchst. c Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern³⁵ des Grundbesitzes aus anderen als den in den Buchst. a und b bezeichneten Tätigkeiten, wenn diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 5 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind.

Die Gesetzesbegründung zielt hierbei in erster Linie auf Mieteinnahmen aus der Überlassung von Betriebsvorrichtungen ab. Damit entschärft das Gesetz die in der Praxis bisher höchst problematische Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen in Gewerbeimmobilien in den meisten Fällen. Dennoch darf die exakte Identifizierung von Betriebsvorrichtungen nicht vernachlässigt werden, denn das Ergebnis aus der Mitvermietung ist gesondert zu ermitteln und die 5%-Grenze ist laufend zu überwachen. Eine separate Vermietung ist ebenso nicht erfaßt wie Veräußerungserlöse, die auf Betriebsvorrichtungen entfallen.³⁶

3. Aktuelle Rechtsprechungsentwicklung

a. BFH-Urteil vom 15.04.2021, IV R 32/18,³⁷ Gemischt genutzte Grundstücke

Die Klägerin war eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG und daher aufgrund ihrer Rechtsform gewerbsteuerpflichtig. Sie verwaltete eigenen Grundbesitz und betreute im Rahmen einer Fremdverwaltung auch mehr als 1.200 Wohnungen, zu dem in drei gemischt genutzten Objekten gewerbliche Einheiten gehörten. Im Streitfall machten die auf die gewerblichen Flächenanteile entfallenden Erträge weniger als 0,01 % der Gesamterträge aus.

Erlaubte, aber nicht kürzungsfähige Tätigkeit ist nach § 9 Nr. a Satz 2 GewStG bekanntlich auch die Betreuung von Wohnungsbauten. Die Beteiligten stritten allein um die Frage, ob und ggf. bis zu welchem Umfang auch die Betreuung gemischt genutzter Gebäude noch als Betreuung von Wohnungsbauten i. S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

anzusehen ist. Nach Auffassung des IV. Senats ist dies nicht der Fall. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfaßt mit dem Begriff „Wohnungsbauten“ nur Gebäude, die ausschließlich Wohnzwecken dienen. Gemischt genutzte Gebäude werden nicht erfaßt. Wortlaut, systematische Auslegung und Entstehungsgeschichte der Norm sprechen dafür, daß der Gesetzgeber die Betreuung von Wohnungsbauten nur dann als für die Gewährung der erweiterten Kürzung unschädliche Tätigkeit angesehen hat, wenn sie sich auf die Betreuung von ausschließlich Wohnzwecken dienenden Gebäuden beschränkt. Eine Bagatellgrenze ist nicht vorgesehen.

Welchen Zwecken ein Gebäude oder die darin befindlichen Einheiten zu dienen bestimmt sind, hängt insoweit nicht nur vom Willen des Eigentümers oder des Mieters ab, eine Nutzung zu Wohnzwecken zu vereinbaren, sondern bestimmt sich regelmäßig nach gesetzlichen Vorschriften und den darauf fußenden Genehmigungen für das konkrete Gebäude. Damit sind Zufallsergebnisse ausgeschlossen, wenn bspw. Mieter die Wohnung vertragswidrig zu anderen Zwecken nutzen.

Insoweit kann die Empfehlung nur lauten, gemischt genutzte Objekte bzw. die nicht Wohnzwecken dienenden Einheiten durch Schwestergesellschaften betreuen zu lassen.

b. BFH-Urteil vom 22.10.2020, IV R 4/19, eigener Grundbesitz

Im Grundsatz ist die Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes begünstigt. Im Streitfall waren sowohl eine Halle auf einem Untererbaurecht als auch ein angemieteter Teil eines Fremdgrundstücks vermietet, das als „Lieferschlauch“ zur Nutzung des vermieteten Gewerbeobjekts notwendig und als Grunddienstbarkeit (Geh- und Fahrrecht) abgesichert war.

Der BFH stellt klar, ein Erbbaurecht einschließlich des vom Erbbauberechtigten errichteten Gebäudes ist „eigener Grundbesitz“ i. S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Ist an dem Erbbaurecht ein Untererbaurecht bestellt, kann dieses im Verhältnis zum Erbbaurecht nicht anders behandelt werden als das Erbbaurecht im Verhältnis zum Eigentum am Grundstück. Das Grundstück ist dementsprechend ab Bestellung

³² Das unnötig zitierte BFH-Urteil vom 17.05.2006 – VIII R 39/05, DStR 2006, 1363, erwähnt den Begriff des funktionalen Zusammenhangs zwar an einer Stelle, verhält sich dazu aber nicht.

³³ Vgl. *Wagner*, Gewbesteuer: Erweiterte Grundbesitzkürzung und Stromlieferung – Photovoltaik, BHKW und Ladestationen für Elektroautos, Ubg 2020, 291 ff.

³⁴ *Arendt/Dworog/Thomer*, Ladeinfrastruktur für Elektroautos und E-Bikes im immobiliensteuerrechtlichen Kontext, DStR 2021, 1280, 1284.

³⁵ Auch *Pächter*, vgl. *Gosch* in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, GewStG § 9 Rn 103d ; *Wagner/Behrens*, Ubg 2021, 275, 279; *Bodden*, koesdi 2021, 22409 (Heft 9), Tz. 54.

³⁶ *Dorn/Dibbert*, DB 2021, 1300, 1301; Zu Gestaltungsüberlegungen für eine Exit-Strategie siehe *Wagner/Behrens*, Ubg 2021, 275, 280.

³⁷ DStR 2021, 1645.

des Untererbaurechts dem „eigenen Grundbesitz“ im Betriebsvermögen des Untererbauberechtigten zuzurechnen. Nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG gehören zum Grundvermögen der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör. Da Rechte, die mit dem Eigentum an einem Grundstück verbunden sind, als Bestandteile des Grundstücks gelten (§ 96 BGB), gehört eine Grunddienstbarkeit – anders als ein obligatorisches Nutzungsrecht – zum Grundvermögen des Eigentümers des herrschenden Grundstücks. Die Dienstbarkeit gehört deshalb für den Eigentümer des herrschenden Grundstücks zu dessen „eigenem Grundbesitz“ i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Ist die Dienstbarkeit für ein Erbbaurecht bestellt, gehört sie folglich zum Grundbesitz des Erbbauberechtigten bzw. Untererbauberechtigten.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang, daß die Annahme eigenen Grundbesitzes i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht zwingend zivilrechtliches Eigentum des Unternehmers voraussetzt; vielmehr reicht wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO aus.

c. **BFH-Urteil vom 20.05.2021, IV R 31/19,³⁹ Betriebsaufspaltung**

Die erweiterte Kürzung ist grundsätzlich ausgeschlossen, wenn die Verwaltung oder Nutzung des eigenen Grundbesitzes die Grenzen der Gewerblichkeit überschreitet. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das Grundstücksunternehmen infolge einer Betriebsaufspaltung als Besitzunternehmen (originär) gewerbliche Einkünfte erzielt. Denn der Zweck der sog. Besitzgesellschaft ist in diesen Fällen von vornherein nicht auf die Vermögensverwaltung, sondern auf die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr und die Partizipation an der durch die Betriebsgesellschaft verwirklichten Wertschöpfung gerichtet. Die Überlassung eines Grundstücks im Rahmen einer Betriebsaufspaltung wird deshalb als gewerbliche Tätigkeit beurteilt und schließt eine erweiterte Kürzung aus.⁴⁰

Wie aber ist bei Publikumsgesellschaften zu entscheiden, bei denen ein Treuhandkommanditist über die Mehrheitsbeteiligung verfügt, aber aufgrund der Treuhandverträge den Weisungen der Treugeber unterworfen ist. In diesem Fall fehlt es an der notwendigen Beherrschungsidentität der Treuhandkommanditistin.

Denn nicht in jedem Fall kann nämlich schon allein aufgrund einer Mehrheitsbeteiligung an Besitz- und Betriebsunternehmen auf eine personelle Verflechtung geschlossen werden. Vielmehr kann trotz einer nominellen Mehrheitsbeteiligung die Beherrschung durch den Mehrheitsgesellschafter zu verneinen sein. Im Streitfall scheiterte die Annahme einer personellen Verflechtung bereits daran, daß die Treuhandkommanditistin aufgrund der Weisungsgewundenheit nicht in der Lage war, ihren Willen durchzusetzen. hätte sie deren Weisungen zur Stimmrechtsausübung folgen müssen. Deshalb hätte der Mietvertrag mit

der Betriebsgesellschaft als rechtliche Grundlage des die sachliche Verflechtung begründenden Nutzungsverhältnisses – selbst wenn dies im Hinblick auf die Interessenlage der Treugeber unwahrscheinlich erscheint – auch gegen den Willen der Treuhandkommanditistin aufgelöst werden können. Eine Betriebsaufspaltung und damit die Versagung der erweiterten Kürzung scheiden damit in derartigen Treuhandgestaltungen aus.

d. **FG Münster, Urteil vom 06.12.2019 – 14 K 3999/16 G (Az. des BFH: IV R 5/21)**

Eine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach scheidet grundsätzlich aus, wenn eine Betriebsvorrichtung (hier: eine Waschstraße bzw. eine Waschanlage) mitvermietet wird oder wenn der Grundbesitz im Rahmen einer gewerblichen Betriebsverpachtung überlassen wird.

Für die Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen kommt es darauf an, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist oder ob sie unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dient. Die zivilrechtliche Einordnung eines Gegenstands als wesentlicher Gebäudebestandteil schließt das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung i. S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht aus. Danach handelte es sich bei der Waschanlage um eine Betriebsvorrichtung i.S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG, da diese nicht im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich war, sondern unmittelbar der Ausübung des Gewerbes der Klägerin diene.

Außerdem ist nach der Zwecksetzung von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG eine im Streitfall ebenfalls vorliegende Betriebsverpachtung grundsätzlich deshalb nicht begünstigt, weil dabei nicht nur im Sinne einer typischen Vermögensverwaltung Grundbesitz, sondern der lebende Organismus des Betriebs, d. h. typischerweise gerade auch Vermögen anderer Art verwaltet und genutzt wird.

e. **FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 07.07.2020 – 8 K 8320/17, (Az. des BFH: III R 49/20)**

Gegenstand des klagenden Grundstücksunternehmens ist der An- und Verkauf von Grundbesitz sowie die Bebauung von Grundstücken für eigene und fremde Rechnung. Die Klägerin ist Eigentümerin fremdvermieteter Wohnimmobilien. Streitig ist, ob die Erbringung entgeltlicher Reinigungsleistungen für Mieter gegen das Ausschließlichkeitsverbot verstößt. Im Umfang von 57 Stunden (Minijob) beschäftigte die Vermieterin monatlich zum Stundenlohn

³⁸ BFH, Urteil vom 28.11.2019 – III R 34/17, BStBl. II 2020, 409 m.w.N.; FG Münster, Urteil vom 11.05.2021 – 9 K 2274/19 G –, juris, Tz. 27.

³⁹ DStR 2021, 2006.

⁴⁰ Ständige Rechtsprechung, siehe auch BFH-Urteile vom 22.01.2009 – IV R 80/06, BFH/NV 2009, 1279, unter II.1.a, m.w.N.; vom 22.06.2016 – X R 54/14, BStBl II 2017, 529, Rz 21.

von 7 Euro für insgesamt 399 Euro (Bruttogehalt) eine Reinigungskraft. Die Vermieterin stellte einer ihrer Mieterinnen erbrachte Reinigungsleistungen über 1.647 Euro und 1.647,84 Euro in Rechnung.

Die Betriebsprüfung kam zu der Feststellung, daß die Klägerin Reinigungsleistungen erbracht und damit gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verstoßen habe, was das FG Berlin Brandenburg bestätigte. Die strittigen Reinigungsleistungen waren hiernach begünstigungsschädlich, weil sie nicht als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung anzusehen seien.

Die Übernahme der Reinigung eines Treppenhauses könne selbst nicht als Bewirtschaftungsbetreuung angesehen werden, denn insoweit handele es sich nur um einen Ausschnitt der Wohnungsbewirtschaftung selbst. Eine Gebäudereinigung gehört zwar zu den Tätigkeiten, die für eine ordnungsmäßige Instandhaltung eines Gebäudes erforderlich sind, die Reinigungsleistung ist aber keine Betreuungsleistung. Soweit sich die Klägerin darauf berufe, daß die Erbringung von Reinigungsleistungen von § 27 Abs. 1 Nr. 2 WEG erfaßt sei, weil der WEG-Verwalter dazu berechtigt und verpflichtet sei, die für die ordnungsmäßige Instandhaltung und Instandsetzung des gemeinschaftlichen Eigentums erforderlichen Maßnahmen zu treffen, sei dem nicht zu folgen. Die Vorschrift erfasse die Anordnung erforderlicher Maßnahmen, mithin auch die Beauftragung eines ausgebildeten Gebäudereinigers (Handwerksberuf). Zu unterscheiden sei dabei die Betreuungsleistung (Beauftragung und Überwachung der Gebäudereinigung) von der tatsächlichen Durchführung (Erbringung der Reinigungsleistung), ansonsten würde jede Handwerksleistung, die regelmäßig in einem Wohnungsbau anfällt, zugleich eine Baubetreuung darstellen.

f. FG Münster, Urteil vom 17.12.2020 – 5 K 631/20 G,F (Az. des BFH: III R 3/21)

Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung ist nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen, wenn die Gesellschaft Dachflächen an eine teilweise personenidentische GbR verpachtet, welche die Dachflächen zur Erzielung gewerblicher Einkünfte aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen nutzt.

Nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG kann die erweiterte Kürzung insgesamt nicht in Anspruch genommen werden, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient. Der Gesetzgeber sieht in diesem Fall die Voraussetzungen für eine Begünstigung des Grundstücksunternehmens nicht mehr als gegeben an, weil bei einer Nutzung des Grundstücks im Gewerbebetrieb des Gesellschafters ohne Zwischenschaltung eines weiteren Rechtsträgers die Grundstückserträge in den Gewerbeertrag einfließen und damit der Gewerbesteuer unterliegen würden.⁴¹

Die Regelung führt grundsätzlich zu einer Gleichbehandlung von Gewerbebetrieben kraft Rechtsform und natürlichen Personen. Sie verhindert mit Ausschluß der erweiterten Kürzung eine Besserstellung der grundstücksverwaltenden Betriebe kraft Rechtsform bzw. eine Schlechterstellung von Einzelunternehmern.⁴² Denn ohne die Ausschlußregelung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG könnte ein grundstücksverwaltender Gewerbebetrieb kraft Rechtsform, z. B. eine GmbH, die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen, deren Gesellschafter selbst oder z. B. als Mitglied einer Mitunternehmerschaft auf dem verwalteten Grundbesitz einen Gewerbebetrieb ausüben. Hingegen unterliegt der auf den Grundbesitz entfallende Ertrag von natürlichen Personen stets der Gewerbesteuer, wenn der Grundbesitz dem Gewerbebetrieb des Eigentümers (dann notwendiges Betriebsvermögen) bzw. einer Mitunternehmerschaft dient, zu der auch der Grundstückseigentümer gehört (notwendiges Sonderbetriebsvermögen). Dem Einzelunternehmer bzw. der Mitunternehmerschaft stände in diesen Fällen allein die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zu, nicht aber die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2.

Nach ständiger Rechtsprechung „dient“ Grundbesitz auch dann dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters des Grundstücksunternehmens, wenn das Grundstück von einer Mitunternehmerschaft genutzt wird, an der der Gesellschafter als Mitunternehmer beteiligt ist.⁴³ Denn andernfalls könnte ein Grundstücksunternehmen – entgegen dem mit § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG verfolgten Zweck – die erweiterte Kürzung bereits dann beanspruchen, wenn der den Grundbesitz nutzende Gesellschafter einen Dritten mit einer minimalen Beteiligung in sein Unternehmen aufnähme.⁴⁴ Auch in diesem Zusammenhang kommt es jedenfalls bei persönlich haftenden Gesellschaftern lediglich auf die Stellung als Mitunternehmer an. Einer Beteiligung am Vermögen oder Gewinn bedarf es nicht.⁴⁵

Daran ändert nach Auffassung des FG Münster auch nichts, daß die drei Gesellschafter der Grundstücksgesellschaft nur zu jeweils 0,3% an der den Grundbesitz nutzenden GbR beteiligt sind. Zwar hatte der BFH erwogen, daß „unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags ungeachtet des Wortlauts des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG dann zu gewähren [sein könnte], wenn der gewerbliche Nutzer des Grundstücks nur mit einem Anteil von ganz untergeordneter Bedeutung an

41 Vgl. BFH, Urteil vom 07.08.2008, IV R 36/07, BStBl II 2010, 988, Rz. 13; Urteil vom 07.04.2005 – IV R 34/03, BStBl II 2005, 576, Rz. 23.

42 BFH, Urteil vom 26.06.2007 – IV R 9/05, BStBl II 2007, 893, Rz. 26; FG Münster, Urteil vom 17.12.2020 – 5 K 631/20 G,F, Tz. 21 m.w.N.

43 BFH, Urteil vom 22.01.2009 – IV R 80/06, BFH/NV 2009, 1279, Rz. 15 m.w.N.

44 BFH, Urteil vom 07.04.2005 – IV R 34/03, BStBl II 2005, 576, Rz. 24.

45 BFH, Urteil vom 22.01.2009 – IV R 80/06, BFH/NV 2009, 1279, Rz. 15; Urteil vom 07.08.2008, IV R 36/07, BStBl II 2010, 988, Rz. 18.

der Grundstücksgesellschaft beteiligt ist.“⁴⁶ Diese Frage ist jedoch jedenfalls für die Beteiligung eines persönlich haftenden Gesellschafters letztlich zu verneinen.⁴⁷ Das sei dann nicht unverhältnismäßig, wenn die Gesellschafter zusammen gleichzeitig die Mehrheit an der Grundstücksgesellschaft halten. Der Zweck der Regelung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG, die Gleichbehandlung der Grundstücksgesellschaft mit natürlichen Personen, werde in diesen Fällen grundsätzlich erreicht. Denn stände der Grundbesitz im Eigentum der Gesellschafter und nicht der Grundstücksgesellschaft, wären die erzielten Pachterlöse der Gewerbesteuer unterliegende (Sonder-)Betriebseinnahmen einer Mitunternehmenschaft. Aus diesem Grund sei vorliegend eine erweiterte Kürzung bei der Grundstücksgesellschaft nicht erforderlich. Es bleibt die Klärung durch den BFH abzuwarten, ob im Rahmen des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG eine Bagatellgrenze von 1 % anzunehmen ist.

g. FG Düsseldorf, Urteil vom 22.04.2021 – 9 K 2652/19 G,F (Az. des BFH: III R 19/21)

Im Fall einer Genossenschaft urteilte das FG Düsseldorf aufgrund eines ansonsten unverhältnismäßigen Ergebnisses im Sinn einer einschränkenden Auslegung des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG. Dort hatte eine Genossenschaft in großem Umfang Wohnungen an Genossen vermietet, daneben Gewerbeeinheiten an Dritte. Eine ihrer gewerblichen Mieter hatte von der Genossenschaft Räume gemietet, in denen sie ihr Gewerbe betrieb. Mit dem Gewerbe erzielte die Mieterin Gewinne unter dem gewerbesteuerlichen Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG). Später trat sie an die Genossenschaft mit dem Wunsch heran, eine Wohnung für sich zu mieten. Sie wurde darauf verwiesen, daß die Genossenschaft nach ihrer Satzung Wohnungen „in erster Linie“ an Genossenschaftsmitglieder vermietet. Daraufhin erwarb sie einen Geschäftsanteil von 1.000 Euro, woraufhin ihr eine Wohnung überlassen wurde. Es handelte sich für die klagende Genossenschaft um einen Einzelfall, in dem ein gewerblicher Mieter zugleich als Genosse an ihr beteiligt war. Der Anteil der Mieterin an der Genossenschaft, beruhend auf ihrer für 1.000 Euro erworbenen Mitgliedschaft, betrug 0,0168 %.

Bei einer derartigen Bagatellbeteiligung hielt das FG Düsseldorf eine einschränkende Auslegung für geboten: *„Bei einer Genossenschaft, die neben Wohnungen auch gewerblich genutzte Flächen vermietet, ist eine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auch dann möglich, wenn der Grundbesitz der Genossenschaft zu einem Teil dem Gewerbebetrieb einer Genossin dient, die zu weniger als 1 % an der Genossenschaft beteiligt ist, diese Beteiligung von geringer Bedeutung ist und die Genossin selbst keiner Gewerbesteuerbelastung ausgesetzt ist. § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG bedarf bei einer derartigen Bagatellbeteiligung einer Einschränkung.“*

Auch hier wird der BFH das letzte Wort haben.

h. FG Münster, Urteil vom 11.05.2021 – 9 K 2274/19 G, (Az. des BFH: III R 26/21)

Ebenfalls mit dem Ausschluß der erweiterten Kürzung wegen „Dienens“ i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG befaßt sich ein weiteres Urteil des FG Münster. Die eine Seniorenresidenz betreibende GmbH kann danach die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung nicht in Anspruch nehmen kann, wenn sie Wohnungen vermietet, deren Mieter im Rahmen eines einheitlichen Konzepts Dienstleistungsverträge mit einer beteiligungsidentischen Schwestergesellschaft abschließen.

Der Grundbesitz dient dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters nicht nur dann, wenn er von diesem auf Grund eines Miet- oder Pachtvertrages genutzt wird; es genügt vielmehr, daß er ihm allgemein „von Nutzen“ ist. Der Grundbesitz dient auch dann dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters des Grundstücksunternehmens, wenn das Grundstück von einer Gesellschaft genutzt wird, an der der Gesellschafter als Mitunternehmer beteiligt ist. Schädlich ist es, wenn der Grundbesitz ohne die Zwischenschaltung der Gesellschaft zum gewerblichen (Sonder-)Betriebsvermögen des Gesellschafters gehören würde.

Im Streitfall diente der Grundbesitz nach Auffassung des Senates bereits deshalb dem Gewerbebetrieb der Gesellschafter, weil die Vermietung der Wohnungen durch die Klägerin und die gewerbliche Erbringung der Serviceleistungen durch die KG im Streitfall untrennbar zusammengehören und eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit vorliegt. Für eine untrennbare Verbindung sprachen dort die Koppelung von Abschluß und Kündigung der Verträge, die nicht den tatsächlichen Marktverhältnissen entsprechende und nicht fremdübliche Preisaufteilung zwischen den Verträgen und damit die unangemessene Gewinnverteilung zwischen der Klägerin und der KG sowie ein einheitliches wirtschaftliches Gesamtkonzept. Im Falle der Erbringung der einheitlichen Tätigkeit durch eine natürliche Einzelperson lägen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, da die untrennbare Gesamttätigkeit aufgrund der umfangreichen Servicedienstleistungen nicht den Charakter einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (wie z.B. die Vermietung einer Ferienwohnung), sondern hotelähnlichen und damit gewerblichen Charakter habe.

i. FG Münster, Urteil v. 21.01.2020 - 6 K 1384/18 G, (Az des BFH: IV R 6/20)

Bereits im vorangegangenen Beitrag⁴⁸ hatte der Verfasser auf das ausgesprochen befremdlich daher kommende Urteil des FG Münster vom 21.01.2020 hingewiesen. Einer grund-

⁴⁶ BFH, Urteil vom 07.04.2005, IV R 34/03, BStBl II 2005, 576, Rz. 25.

⁴⁷ BFH, Urteil vom 22.01.2009 – IV R 80/06, BFH/NV 2009, 1279, Rz. 15; Urteil vom 07.08.2008 – IV R 36/07, BStBl II 2010, 988, Rz. 24 ff.

⁴⁸ Jahn, steueranwaltsmagazin 2020, 173 ff.

stücksverwaltenden GmbH & Co. KG wurde die erweiterte Gewerbesteuerkürzung insgesamt versagt, weil sie aus dem alljährlichen Betrieb eines Glühweinstandes auf einem Weihnachtsmarkt an drei Adventswochenenden Einnahmen von etwa 8.000 Euro erzielte und den Reinerlös spendete. Es stand zu hoffen, daß der BFH die Entscheidung korrigieren würde. Das FoStoG jedenfalls hat diese Hoffnung nicht genährt, ganz unabhängig von der neuen 5%- bzw. 10%-Schwelle, denn die Einnahmen rühren nicht aus einer unmittelbaren Vertragsbeziehung zu Mietern.

Vielleicht gelingt es dem IV. Senat des BFH, zumindest den Rechtsgedanken des § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG heranzuziehen, weil die Einnahmen unmittelbar gemeinnützigen Zwecken zugeführt wurden und – unterstellt – die Vergünstigung nach § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG oder § 9 Nr. 5 GewStG nicht in Anspruch genommen wurden.

4. Fazit

Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung bleibt für Immobilienunternehmen und Berater unverändert ein heißes Eisen, auch wenn das FoStoG beträchtliche Verbesserungen gebracht hat, insbesondere durch die Erweiterung der erlaubten Nebentätigkeiten. Entwarnung ist aber nicht angezeigt. Zum einen sind die Schwellenwerte von 5% und 10% laufend zu überwachen und durch eine gesonderte Ergebnisermittlung zu dokumentieren. Zum anderen ist noch unklar, ob Nebentätigkeiten aufgrund der gesetzlich angeordneten Pflicht zur Errichtung von Photovoltaikanlagen

bzw. von Ladeinfrastruktur für Elektromobilität ausnahmsweise nicht begünstigungsschädlich, sondern vielmehr in die Kürzung einzubeziehen sind, wenn sie der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung angesehen werden können.⁴⁹

Ausweggestaltungen sind nicht so einfach umzusetzen, wie die Rechtsprechung suggeriert. Denn wird die kürzungsschädliche Tätigkeit auf eine Tochterpersonengesellschaft ausgelagert, schließt dies eine Kürzung aus, da es sich um eine Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen handelt. Wird das Tochterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben, liegt zwischen dem Wohnungsunternehmen und der Tochtergesellschaft regelmäßig eine kürzungsschädliche Betriebsaufspaltung vor.⁵⁰ Wird die Tätigkeit auf eine Schwesterpersonengesellschaft ausgelagert, schließt dies regelmäßig eine Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG aus, insbesondere, wenn gemeinsam untrennbar verbundene Dienstleistungen im Sinne eines einheitlichen wirtschaftlichen Gesamtkonzepts angeboten werden. Abhilfe könnte dann ggf. eine Option nach § 1a KStG bringen.

49 Vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 07.07.2020 – 8 K 8320/17 –, juris, Tz. 21.

50 Siehe hierzu Landesamt für Steuern Niedersachsen 15.05.2020 G 1425-50-St 251.



100.000-fach bewährt.

Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht

von Professor Dr. Arnulf Weuster
und Dipl.-Betriebswirtin (FH) Brigitte Scheer

2019, 14. Auflage, 472 Seiten, € 23,80

ISBN 978-3-415-06474-4



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415064744

BOORBERG

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

SC1221



Detaillierte Darstellung.

WWW.BOORBERG.DE

Die Verantwortlichkeit im Datenschutz

Die Zuordnung zum Verantwortlichen
und deren Bedeutung für Rechtfertigung,
Geldbußen und Schadensersatz

von Dr. Thomas Kosmider

2021, 310 Seiten, € 48,-

Recht und Neue Medien, Band 31

ISBN 978-3-415-07048-6



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415070486

Der Verantwortliche ist der Hauptakteur des europäischen Datenschutzrechts. An ihn richtet sich der überwiegende Teil der Pflichten aus der DSGVO, deren Einhaltung er zu verantworten hat. Vor allem ihm gegenüber machen Betroffene ihre Rechte, insbesondere auch Schadensersatzansprüche, geltend. Außerdem kann der Verantwortliche Adressat empfindlicher Geldbußen sein.

In diesem Buch wird der Verantwortliche mit einem Fokus auf Verbandsstrukturen detailliert betrachtet. Von tragender Bedeutung sind dabei die Zuordnung natürlicher Personen zum Verantwortlichen, die Fälle der Weisungsabweichung und die Einordnung von Teilen einer Organisation.

Besonders empfehlenswert für Justiziere und Juristen, die sich mit dem Datenschutzrecht befassen, aber auch für Datenschutzbeauftragte, Personal- und Sicherheitsverantwortliche, die tiefer in die Materie einsteigen wollen.

 BOORBERG

Die Realteilung als Gestaltungsmittel zur Umstrukturierung von Personengesellschaften

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht *Prof. Dr. Dorothee Hallerbach*, EHK Eppe, Dr. Hörmann & Kollegen
Steuerberater, Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft mbB, Augsburg

Die Realteilung ist ein beliebtes Gestaltungsmittel zur Umstrukturierung von Personengesellschaften. In der Vergangenheit ergaben sich aber beim Ausscheiden von Gesellschaftern gegen Übernahme von Einzelwirtschaftsgütern Probleme, die die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung in weiten Teilen gelöst hat.

I. Einleitung

§ 16 Abs. 3 Sätze 2–4, Abs. 5 EStG regeln die Realteilung von Personengesellschaften als einen Tatbestand der Aufgabe eines Gewerbebetriebs. Werden

- Teilbetriebe Mitunternehmeranteilen oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige
- Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen und
- ist die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt, sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, also mit den Buchwerten. Der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden. Die Vorschriften begünstigen die Realteilung dahingehend, daß die ausscheidenden Sachgesamtheiten oder Wirtschaftsgüter zwingend mit dem Buchwert anzusetzen sind, wenn sie in ein Betriebsvermögen überführt werden und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Gerade die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – zu denen auch Mandanten-/Patientenstämme aus freiberuflichen Praxen gehören – bereitet Schwierigkeiten, weil dieser Fall des Ausscheidens aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft als Fall des § 6 Abs. 5 Satz 3 behandelt wurde.¹ Folge war, daß die Wirtschaftsgüter nicht in ein Gesamthandsvermögen übertragen werden konnten und die Übernahme von Schulden – jedenfalls nach Auffassung der Finanzverwaltung² – im Rahmen der strengen Trennungstheorie zur (partiellen) Aufdeckung von stillen Reserven geführt hat.

Durch mehrere Entscheidungen des BFH³ und die nachfolgenden Änderungen des Realteilungserlasses⁴ wurden hier die Gestaltungsoptionen erheblich erweitert.

II. Zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten

Zivilrechtlich kann die Realteilung erfolgen durch Einzelrechtsnachfolge im Rahmen einer Kündigung, durch Tod oder durch Abschluß einer Ausscheidensvereinbarung. Denkbar ist auch eine (partielle) Gesamtrechtsnachfolge durch Aufspaltung oder Abspaltung nach § 123 Abs. 1, Abs. 2 UmwG.

III. Steuerliche Einordnung

Nach der früheren Rechtsprechung des BFH⁵ und der restriktiven Auffassung der Finanzverwaltung⁶ konnte eine Realteilung im Sinn des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nur bei der sog. echten Realteilung angenommen werden. Diese liegt vor, wenn die bestehende Mitunternehmerschaft voll beendet wird und das Vermögen unter den ausscheidenden Mitunternehmern aufgeteilt wird. Das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer fortgeführten Mitunternehmerschaft fiel als unechte Realteilung nicht in den Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG, sondern wurde unter dem Begriff des Ausscheidens gegen Sachwertabfindung in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG einbezogen. Ausgehend von mehreren Urteilen des BFH, in denen er zum Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3

1 BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 – S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2016, 36.

2 BMF v. 08.12.2011 – IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 12793, Rz. 15.

3 BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37 (Ausscheiden aus einer fortbestehenden freiberuflichen Sozietät gegen Übernahme von Teilbetrieben und Rentenzahlung); BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766 (Buchwertfortführung trotz Auswechslung der Mitunternehmer unmittelbar vor der Realteilung); BFH v. 16.03.2017 – IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24 (Abgrenzung echte/unechte Realteilung); BFH v. 30.03.2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29 (Sachwertabfindung als Realteilung).

4 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff.

5 Z.B. BFH v. 19.01.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456 ff. BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385.

6 BMF v. 28.02.2006 IV B – S 2242-6/06, BStBl. I 2006, 228; v. 20.12.2016 – IV C 6 – S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2016, 36.

S. 2 EStG Stellung genommen hat,⁷ hat die Finanzverwaltung in einem umfangreichen Realteilungserlaß⁸ ihre Auffassung zur Realteilung veröffentlicht.

1. Allgemeine Grundsätze

Nach den neuen Grundsätzen der Rechtsprechung⁹ und der Finanzverwaltung¹⁰ fallen sowohl die echte als auch die unechte Realteilung in den Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3 Satz 2 – 4 EStG und werden gleichgestellt. Im ersten Fall handelt es sich um die Aufgabe des Gewerbebetriebs durch die Mitunternehmerschaft, im zweiten Fall um die Aufgabe des Mitunternehmeranteils durch den Mitunternehmer.

Die Regelung ist nach § 18 Abs. 3 EStG auch anwendbar bei freiberuflich tätigen Mitunternehmerschaften.

a) Gegenstand der Realteilung

Begünstigt ist die Übernahme von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und Einzelwirtschaftsgütern unabhängig davon, ob auch Verbindlichkeiten übertragen werden. Auch die Übernahme von Teilmitunternehmeranteilen fällt in den Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3 Satz 2–4 EStG,¹¹ dies allerdings nach h. M. nur, wenn mindestens quotal auch das entsprechende Sonderbetriebsvermögen mit übertragen wird.¹² Auch die 100%-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt einen Teilbetrieb dar.¹³

Anders als nach der Rechtslage vor dem neuen Realteilungserlaß kann Realteilung nur auf der Ebene der Mitunternehmerschaft erfolgen. Verläßt Sonderbetriebsvermögen die aufgelöste oder die fortbestehende Mitunternehmerschaft, so ist dieses nach den Regeln des § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zu betrachten.¹⁴ Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn das Sonderbetriebsvermögen auf einen anderen Mitunternehmer übertragen wird. Das Vorliegen der Voraussetzung für eine steuerneutrale Realteilung wird für jeden Mitunternehmer gesondert geprüft.

Entsprechend der Formulierung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG liegt eine Realteilung auch vor, wenn einzelne Wirtschaftsgüter im Rahmen der Realteilung durch einen Mitunternehmer in das Betriebsvermögen übernommen werden. Strittig ist, ob bei der unechten Realteilung der ausscheidende Mitunternehmer eine funktional oder quantitativ wesentliche Betriebsgrundlage übernehmen muß. Rechtsprechung¹⁵ und Realteilungserlaß gehen m. E. zutreffend davon aus, daß dies nicht erforderlich ist,¹⁶ denn auch der Gesetzeswortlaut enthält keine entsprechende Vorgabe. Ausreichend ist, daß das übernommene Wirtschaftsgut tatsächlich in ein Betriebsvermögen übernommen wird.¹⁷

Keine Realteilung liegt vor, wenn übernommene Wirtschaftsgüter unmittelbar in ein anderes Gesamthandsvermögen übertragen werden, auch, wenn es sich um personenidentische Schwestergesellschaften handelt.¹⁸ Auch nach dem aktuellen BMF-Schreiben zur Realteilung ist die unmittelbare Übertragung von Wirtschaftsgütern analog

der Rechtslage bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG von Gesamthand zu Gesamthand nicht vom Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG gedeckt.

b) Ausnahmen

Keine Realteilung liegt nach zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung vor, wenn alle übernommenen Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen übertragen werden¹⁹, denn das Gesetz begünstigt nur die Übernahme der genannten Wirtschaftsgüter oder Sachgesamtheiten in ein Betriebsvermögen. In diesem Fall liegt ein Ausscheiden gegen Sachwertabfindung²⁰ vor und der ausscheidende Mitunternehmer erzielt einen Aufgabegewinn, für den die Teilwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter dem Buchwert seines Kapitalkontos gegenübergestellt werden. Der Aufgabegewinn ist ggf. nach §§ 16 Abs. 4, 34 EStG begünstigt. Soweit im Rahmen der Realteilung Wirtschaftsgüter unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft übergehen, ist der Buchwertansatz nicht zulässig (§ 16 Abs. 3 Satz 4 EStG).

c) Gewerbesteuer

Gewerbesteuerlich ist bei Gewinnrealisierungen im Zusammenhang mit der Realteilung zu prüfen, ob die Gewinnrealisierung auf der Veräußerung von Wirtschaftsgütern beruht oder durch das Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft veranlaßt ist. Zum Gewerbeertrag zählt nicht der Gewinn aus der Aufgabe oder Veräußerung eines Mit-

7 BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37 (Ausscheiden aus einer fortbestehenden freiberuflichen Sozietät gegen Übernahme von Teilbetrieben und Rentenzahlung); BFH v. 16.03.2017 – IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24 (Abgrenzung echte/unechte Realteilung); BFH v. 30.03.2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29 (Sachwertabfindung als Realteilung).

8 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff.

9 BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37 (Ausscheiden aus einer fortbestehenden freiberuflichen Sozietät gegen Übernahme von Teilbetrieben und Rentenzahlung); BFH v. 16.03.2017 – IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24 (Abgrenzung echte/unechte Realteilung); BFH v. 30.03.2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29 (Sachwertabfindung als Realteilung).

10 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff.

11 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 5.

12 *Rombach/Kaufmann*, FR 2021, 869; *Schmidt/Wacker* § 16 Rz. 550.

13 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 6.

14 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 5.

15 BFH v. 16.03.2017 – IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24.

16 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 8.

17 A.A. *Egger*, BBK 2019, 138.

18 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 12.

19 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 2.

20 *Schmidt/Wacker* EStG § 16 Rz. 536.

unternehmeranteils (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG). Veräußern verbleibende Mitunternehmer Wirtschaftsgüter an den ausscheidenden Mitunternehmer, weil dieser sie ins Privatvermögen übernimmt oder in eine Gesamthand überführt, so entsteht insoweit in der verbleibenden Mitunternehmerschaft ein laufender gewerbsteuerpflichtiger Gewinn, während der ausscheidende Mitunternehmer einen nicht gewerbsteuerpflichtigen Aufgabegewinn realisiert. Anders als dies der Realteilungserlaß festlegt²¹, gilt dies m.E. auch bei der unechten Realteilung, denn auch diese führt beim ausscheidenden Gesellschafter zur Aufgabe seines Mitunternehmeranteils.²²

2. Echte Realteilung

Echte Realteilung meint immer die Aufgabe des bestehenden Betriebs der Mitunternehmerschaft (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG).²³ Darunter fällt die Vollbeendigung der bestehenden Mitunternehmerschaft durch Aufteilung der Vermögenswerte zwischen den Mitunternehmern. Echte Realteilung ist auch das Ausscheiden des vorletzten Mitunternehmers unter Mitnahme eines Teilbetriebs, eines Mitunternehmeranteils oder von Einzelwirtschaftsgütern bei Fortführung des verbleibenden Restbetriebs durch den letzten Mitunternehmer als Einzelunternehmen. Voraussetzung für die Anwendung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist bei der echten Realteilung immer, daß eine der dort genannten betrieblichen Einheiten oder ein einzelnes Wirtschaftsgut übernommen wird. Letzteres muß zwingend in ein Betriebsvermögen übernommen werden.

Unschädlich bei der echten Realteilung ist die Übernahme einzelner Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen, wenn ein Teil der Sachgesamtheit oder ein Teil der übernommenen Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen bleiben. Steuerlich stellt sich die Übernahme von Wirtschaftsgütern ins Privatvermögen eine Entnahme dar. Diese führt noch auf der Ebene der aufgelösten Mitunternehmerschaft zu einem laufenden Gewinn, der nach h.M. nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen²⁴ ist und nicht allein dem entnehmenden Mitunternehmer zuzurechnen ist. Nach anderer Auffassung ist der Gewinn aus der Aufdeckung der stillen Reserven über § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG ausschließlich dem Mitunternehmer zuzuweisen, der die Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen übernimmt.²⁵

3. Unechte Realteilung

Im Gegensatz zur echten führt die unechte Realteilung nicht zur Vollbeendigung der bestehenden Mitunternehmerschaft. Aus einer mehrgliedrigen, fortgeführten Mitunternehmerschaft scheiden einzelne Mitunternehmer gegen Übernahme von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder einzelnen Wirtschaftsgütern aus.

Nach der Rechtsprechung des BFH zur Gleichstellung von unechter und echter Realteilung²⁶ wendet auch die Fi-

nanzverwaltung die Realteilungsgrundsätze zwischenzeitlich auch auf die unechte Realteilung an.²⁷ Auch diese hat bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zwingend zum Buchwert zu erfolgen. Geklärt ist damit auch, daß § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG in dieser Fallkonstellation Vorrang vor § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG hat.²⁸ Grundsätzlich gelten die unter III. 1. erläuterten Grundsätze. Anders als bei der echten Realteilung führt bei der unechten Realteilung die Überführung einzelner Wirtschaftsgüter insoweit beim ausscheidenden Mitunternehmer zu einer Veräußerung des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 2 EStG. Bei den verbleibenden Mitunternehmern entsteht ein laufender Gewinn aus der Veräußerung der entnommenen Wirtschaftsgüter an den ausscheidenden Mitunternehmer.²⁹ Die Buchwerte der verbleibenden Wirtschaftsgüter sind entsprechend anteilig aufzustocken. Empfehlenswert ist bei der unechten Realteilung vertraglich sicherzustellen, daß Auskunftspflicht über die Verwendung der ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter besteht und ggf. zu vereinbaren, daß die Steuerlast, insbesondere, wenn die Verteilung der Aufstockung auf nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter entfällt, im Innenverhältnis von dem Mitunternehmer zu tragen ist, der gegen diese Vorgaben verstößt.³⁰ Anders als im Zusammenhang mit der Zurechnung von Gewinnen bei der Sperrfristverletzung wird im Zusammenhang erwähnt die Finanzverwaltung an dieser Stelle nicht die Zulässigkeit abweichender Gewinnverteilungsabreden,³¹ die aber auch hier zugelassen werden sollten.

IV. Barzahlungen

Die Übernahme von Barmitteln durch den ausscheidenden Mitunternehmer unterliegt verschiedenen Zweifelsfra-

21 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 19.

22 So auch *Rombach/Kaufmann* FR 2021, 869 ff.

23 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 1.

24 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 9.

25 *Apitz* EStB 2019, 234; *Kulosa* in H/H/R EStG § 16 Anm. 590 EStG.

26 BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37 (Ausscheiden aus einer fortbestehenden freiberuflichen Sozietät gegen Übernahme von Teilbetrieben und Rentenzahlung); BFH v. 16.03.2017 – IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24 (Abgrenzung echte/unechte Realteilung); BFH v. 30.03.2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29 (Sachwertabfindung als Realteilung).

27 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 8.

28 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 8.

29 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 10.

30 *Gragert*, NWB 2019, 476.

31 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 29.

gen. Dies liegt auch an der Vielzahl der Sachverhaltsgestaltungen. So ist denkbar, daß dem ausscheidenden Mitunternehmer Barmittel zugeordnet werden; diese können bereits vorhanden gewesen sein oder durch die übrigen Mitunternehmer eingelegt worden sein. Denkbar ist auch, daß bei einer unechten Realteilung der ausscheidende Mitunternehmer eine Zahlung ins Gesamthandsvermögen leistet, weil die Verkehrswerte der von ihm übernommenen Sachgesamtheiten oder Wirtschaftsgüter den Wert seines Abfindungsanspruchs übersteigen. Auch Zahlungen ins Privatvermögen einzelner Mitunternehmer aus dem Gesamthandsvermögen oder Zahlungen unter den Realteilern (Spitzenausgleich) sind möglich.

Nach zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung führt die Zahlung einer Abfindung ohne Übernahme von Sachgesamtheiten oder Wirtschaftsgütern in ein Betriebsvermögen zu einer Veräußerung des Mitunternehmeranteils gegen Entgelt unabhängig davon, ob die Barmittel in ein Betriebsvermögen übernommen werden oder nicht.³² Eine Realteilung soll in dieser Konstellation nicht vorliegen.

Der BFH hat entschieden, daß auch die Mitnahme erheblicher Barmittel einer steuerneutralen Realteilung nicht entgegenstehen,³³ wenn diese im Vorfeld der Realteilung dem übernommenen Teilbetrieb zugeordnet werden. Nach Auffassung des FG Baden-Württemberg soll dies jedenfalls dann der Realteilung entgegenstehen, wenn der ausscheidende Mitunternehmer nahezu ausschließlich liquide Mittel erhält, auch wenn diese in ein Betriebsvermögen übergehen.³⁴

M.E. liegt unabhängig von der Höhe einer eventuellen Ausgleichszahlung immer eine Realteilung vor, wenn die Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 Satz 2 – 4 EStG vorliegen, also einer der dort genannten Vermögenswerte in ein Betriebsvermögen bei Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven, übernommen wird.³⁵ Dies entspricht auch dem Sinn der Regelung, Umstrukturierungen möglichst steuerneutral zuzulassen. Ob ein Veräußerungsgewinn vorliegt, hängt dann davon ab, ob die Mittel (in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang) ins Privatvermögen überführt werden. Nur in den Fällen, in denen ausschließlich Barmittel entnommen werden, ist der Tatbestand des § 16 Abs. 3 Satz 2–4 EStG nicht erfüllt.

Ausdrücklich offen gelassen hat der BFH, ob die unschädliche Zuordnung von Barmitteln zu der übernommenen betrieblichen Einheit/Wirtschaftsgut auch gilt, wenn im Vorfeld der Realteilung Barmittel eingelegt werden, die dann einem anderen Mitunternehmer zugeordnet werden. M.E. sind Einlagen ins Gesamthandsvermögen zur Vorbereitung einer Realteilung analog der Rechtslage bei § 24 UmwStG unschädlich und können dann den übernehmenden Sachgesamtheiten oder Wirtschaftsgütern zugeordnet werden.³⁶ Mißbräuchlich kann eine im zeitlichen Zusammenhang stehende Entnahme ins Privatvermögen sein.

Zuzahlungen ins Privatvermögen führen zur Gewinnrealisierung,³⁷ hindern aber die Realteilung im Übrigen nicht.³⁸ Der Gewinn unterliegt nicht der Begünstigung nach §§ 16 Abs. 4, 34 EStG, weil nicht alle stillen Reserven aufgedeckt werden. Ungeklärt ist aber, wie der Gewinn ermittelt ist. Nach Auffassung der Finanzverwaltung führt der Spitzenausgleich zwischen Realteilern zu einer Gewinnrealisierung nur im Verhältnis von Spitzenausgleich zum gemeinen Wert des übernommenen Betriebsvermögens unter Berücksichtigung der anteiligen Buchwerte.³⁹ Der BFH ist der Ansicht, daß der Spitzenausgleich in voller Höhe zu einem Veräußerungsgewinn führt.⁴⁰

V. Übertragung von Gesamthand zu Gesamthand (Doppelstockmodell)

Ungeachtet der Vorlage des BFH⁴¹ zum BVerfG betreffend die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften, hält die Finanzverwaltung im Realteilungserlaß daran fest, daß eine unmittelbare Übertragung von Wirtschaftsgütern aus der Mitunternehmerschaft in eine andere Mitunternehmerschaft nicht zum Buchwert erfolgen kann.⁴² Diese Auffassung wird gestützt auf den Wortlaut, nach dem eine Übertragung nur ins Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer erfolgen kann.⁴³ Dennoch eröffnet der Realteilungserlaß⁴⁴ im Anschluß an die Rechtsprechung des BFH⁴⁵ die Möglichkeit einer Ausweichgestaltung, die zu dem Ergebnis führt, daß Wirtschaftsgüter aus dem Gesamthandsvermögen der real geteilten Gesamthand unmittelbar in das Gesamthandsvermögen einer anderen Gesamthand übertragen werden können. Voraussetzung ist, daß sich nicht der Anteil einer Körperschaft an den Wirtschaftsgütern erhöht.

32 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 8, a.A. *Rombach/Kaufmann*, FR 2021, 869 ff.

33 BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37.

34 FG Baden-Württemberg v. 17.01.2017 – 11 K 3976/13, EFG 2017, 685 Tz. 74.

35 Vgl. im Einzelnen auch *Rombach/Kaufmann*, FR 2021, 869 ff.

36 Vgl. zu § 24 UmwStG BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 24.14.

37 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 16.

38 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 8; BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385.

39 So BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 17; *Schmidt/Wacker* § 16 EStG Rz. 542.

40 BFH v. 01.12.1992, – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 612.

41 BFH v. 10.04.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004.

42 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 12.

43 *Hubert*, StuB 2019, 184.

44 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 7.

45 BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

Der BFH hatte im Rahmen einer zeitpunktbezogenen Betrachtung entschieden, daß eine Realteilung auch dann zulässig ist, wenn die Anteile an der real geteilten Mitunternehmerschaft unmittelbar vor der Realteilung nach § 24 UmwStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft eingebracht werden. Im Entscheidungsfall waren an der eintretenden Mitunternehmerschaft vermögensmäßig nur Gesellschafter beteiligt, die auch an der real zu teilenden Mitunternehmerschaft beteiligt waren.⁴⁶ Dabei spielt es keine Rolle, daß an den eintretenden Mitunternehmerschaften nicht alle Mitunternehmer der bestehenden Mitunternehmerschaft beteiligt waren.

Diese Grundsätze wurden von der Finanzverwaltung übernommen. Sie gestattet eine Realteilung auch dann, wenn unmittelbar vorher der Mitunternehmeranteil nach § 24 UmwStG auf eine Mitunternehmerschaft übertragen wurde, an der nur Personen beteiligt sind, die auch vermögensmäßig an der bestehenden Mitunternehmerschaft beteiligt sind. Nachdem der Realteilungserlaß die echte und die unechte Realteilung gleichstellt⁴⁷, dürfte diese Gestaltungsmöglichkeit sowohl für die echte als auch für die unechte Realteilung gelten, auch, wenn die vorangegangene BFH-Entscheidung nur für die echte Realteilung erging.⁴⁸ Zulässig ist auch die Übertragung von Teilmitunternehmeranteilen auf die eintretende Mitunternehmerschaft.⁴⁹

Im Ergebnis eröffnen damit Rechtsprechung und Finanzverwaltung die Möglichkeit der Auseinandersetzung von Mitunternehmerschaften mit Übertragung von Wirtschaftsgütern unmittelbar in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft. Möglich ist auch die Trennung von Vermögensbereichen einer Mitunternehmerschaft, ohne, daß die Voraussetzungen des § 24 UmwStG für alle Bereiche erfüllt sein müssen.

VI. Technische Umsetzung der Realteilung

Die technische Umsetzung der gewinnneutralen Realteilung erfolgt nach der sogenannten Kapitalanpassungsmethode.⁵⁰ Durch Auf- bzw. Abstockung der Kapitalkonten, die sich aus der Schlußbilanz ergeben, werden die Kapitalkonten in den übernehmenden Betriebsvermögen an die übernommenen Buchwerte angepaßt. Bei der Ermittlung der Buchwerte und der neuen Kapitalkonten sind für die ausscheidenden Gesellschafter die Mehr- oder Minderwerte aus den Ergänzungsbilanzen mit zu berücksichtigen. Da die Realteilung mitunternehmerbezogen erfolgt, hat auch die Berücksichtigung der Ergänzungsbilanz mitunternehmerbezogen zu erfolgen. Aus diesem Grund ist zwischen der echten und der unechten Realteilung zu unterscheiden. Bei der unechten Realteilung entfallen nur die Ergänzungsbilanzen der ausscheidenden Mitunternehmer, während bei der echten Realteilung alle Ergänzungsbilanzen aufzulösen sind.⁵¹ Grundsätzlich ist das Mehr- oder Minderkapital

demjenigen Mitunternehmer zuzurechnen, dessen Ergänzungsbilanzen aufzulösen sind. Gegebenenfalls sind Wirtschaftsgüter in einem anderen Verhältnis auf- und abzustocken als bei der Begründung der Ergänzungsbilanzen, wenn der jeweilige Mitunternehmer nicht alle Wirtschaftsgüter übernimmt, die in der Ergänzungsbilanz abgebildet sind.

Im Rahmen der Kapitalanpassungsmethode springen in der Regel stille Reserven von einem Mitunternehmer auf den anderen. Dies wird verstärkt bei der Auflösung von Ergänzungsbilanzen. Sofern keine Schenkungen beabsichtigt sind, sollte hier ein wirtschaftlicher Ausgleich erfolgen, der die Buchwertfortführung nicht hindert.

VII. Sperrfrist

Nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend auf den Übertragungsttag der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, einzelne Wirtschaftsgüter zum Buchwert übertragen worden sind, wenn sie innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen werden. Dabei handelt es sich nur um die im Folgenden genannten Wirtschaftsgüter:

- Grund und Boden des Anlagevermögens,
- Gebäude des Anlagevermögens oder
- andere wesentliche Betriebsgrundlagen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung handelt es sich dabei sowohl um funktional als auch um quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen.⁵² Keine Sperrfrist gilt bei der Übernahme von (Teil-)Mitunternehmeranteilen. Die Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung.

Die Rechtsfolgen entsprechen denjenigen bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Privatvermögen. Die Veräußerung führt noch auf der Ebene der aufgelösten Mitunternehmerschaft zu einem laufenden Gewinn, der nach Auffassung der Finanzverwaltung⁵³ dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen⁵⁴ ist und nicht allein dem entnehmenden Mitunternehmer zuzurechnen ist. Die

46 BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

47 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 -S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 4 und 7; vgl. im Einzelnen *Bodden*, KÖSDI 2020, 21625.

48 BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

49 BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 24.03.

50 BFH v. 18.05.1995 – IV R 20/94, BStBl. II 1996, 70; vgl. mit Beispielen *Apitz*, EStB 2019, 278.

51 BFH v. 18.05.1995 – IV R 20/94, BStBl. II 1996, 70.

52 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 9.

53 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 29.

54 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 9.

Finanzverwaltung erkennt eine schriftliche Vereinbarung an, die dem ausscheidenden Gesellschafter den Gewinn allein zuweist. Der Gewinn unterliegt nicht der Gewerbesteuer.

Bei der unechten Realteilung entsteht ein laufender Gewinn auf der Ebene der Mitunternehmerschaft. Beim übernehmenden Mitunternehmer ist im Rahmen der Ermittlung des Aufgabegewinns der gemeine Wert des Wirtschaftsguts anzusetzen.⁵⁵

Nachdem die Finanzverwaltung das Sonderbetriebsvermögen nicht in die Realteilung einbezieht, kann u. E. auch die Sperrfrist nicht für WG des Sonderbetriebsvermögens gelten.⁵⁶

VIII. Zusammenfassung

Rechtsprechung und Finanzverwaltung haben eine Vielzahl von Einzelfragen im Zusammenhang mit der Realteilung geklärt. Insbesondere die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern und die Übertragung von Wirtschaftsgütern von Gesamthand zu Gesamthand, wenn auch über den Umweg des Doppelstockmodells, wurde erleichtert.

55 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 30.

56 A.A. BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/01/10002, BStBl. I 2018, 6 ff. Rz. 29.

Wissensbasis für Studium und Ausbildung.

HIRSCHBERGER

Tabellen zur Bilanzierung und Rechnungslegung

Ausbildung – Studium – Berufseinstieg

AUCH ALS
E-Book

BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

Tabellen zur Bilanzierung und Rechnungslegung

Ausbildung – Studium – Berufseinstieg

von Professor Dr. Wolfgang Hirschberger, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

2021, 150 Seiten, € 29,80

ISBN 978-3-415-06797-4

Die Broschüre bietet für Ausbildung, Studium und den Berufseinstieg eine Gesamtübersicht der einzelnen Anforderungen an Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und andere Kaufleute hinsichtlich Bilanzierung und Rechnungslegung in vergleichenden Tabellen.

In **fünf tabellarischen Übersichten** erschließen sich den Leserinnen und Lesern rasch die unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen an Bilanzierung und Rechnungslegung je nach Gesellschaftsform. Schaubild-Übersichten bringen weitere Themen auf je einer Seite prägnant auf den Punkt. Ein Überblick zum Konzernabschluss und ein Kapitel zur Kapitalflussrechnung als Ergänzung des Jahres- und Konzernabschlusses runden das Buch ab.

Aktuelle Änderungen der Rechnungslegung sind z.B. erfolgt durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, das ARUG-II-Gesetz, die sich stetig ändernden IFRS und durch geänderte Standards des DRSC. Unter den zahlreichen steuerlichen Änderungen ist insbesondere auf das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.6.2020 hinzuweisen.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC1221

Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern – BMF-Schreiben vom 08.07.2021

Dr. Martin Geraats, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MEYER-KÖRING, Bonn

I. Einleitung

Mitglieder von Aufsichtsräten erhalten regelmäßig eine Vergütung für ihre Tätigkeit. Neben einer Festvergütung sind auch variable Vergütungsbestandteile üblich. Zum Teil werden auch Sitzungsgelder gezahlt und Aufwände ersetzt. Für diese Vergütung wurde in der Vergangenheit von der jeweiligen Gesellschaft regelmäßig auch die entsprechende Umsatzsteuer entrichtet. Diese Behandlung entsprach jahrzehntelang der einhelligen Auffassung der deutschen Rechtsprechung¹ wie der Finanzverwaltung², daß Aufsichtsratsmitglieder umsatzsteuerrechtlich als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG zu behandeln wären.

Mit der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „IO“ vom 13.09.2019³ wurde diese Auffassung jedoch in Frage gestellt. Denn der EuGH urteilte, daß es dem betreffenden Aufsichtsratsmitglied an der erforderlichen Selbständigkeit fehle. Er hielt eine umfassende Prüfung für geboten. Ausgehend von dieser EuGH-Entscheidung und auf der Grundlage der von dem EuGH aufgestellten Prüfungskriterien schränkte der BFH⁴ seine bisherige Linie ein und läutete so eine Rechtsprechungsänderung im deutschen Umsatzsteuerrecht ein, die bereits in mehreren Entscheidungen der Finanzgerichte⁵ bekräftigt und fortentwickelt wurde.

Dieser neuen Auffassung hat sich nun grundsätzlich auch die Finanzverwaltung angeschlossen. Mit BMF-Schreiben vom 08.07.2021⁶ ist der Umsatzsteueranwendungserlaß entsprechend geändert worden. Neben der Umsetzung der Entscheidung des BFH finden sich dort aber auch weitergehende Differenzierungen.

Es ist folglich nicht länger davon auszugehen, daß Aufsichtsratsmitglieder – oder Mitglieder vergleichbarer Gremien – umsatzsteuerrechtlich stets als Unternehmer einzuordnen sind. Vielmehr wird nun eine Prüfung der Stellung des Aufsichtsratsmitglieds und der Begleitumstände im Einzelfall für erforderlich gehalten. Fehlt es jedenfalls an einem wirtschaftlichen Risiko, handelt es sich nicht mehr um ein selbständiges Tätigwerden und somit auch nicht mehr um eine umsatzsteuerpflichtige Vergütung. Dies ist nicht nur relevant für die Aufsichtsratsmitglieder, sondern auch für die Körperschaften selbst, die über einen Aufsichtsrat oder ein vergleichbares Kontrollgremium verfügen, sei es auf-

grund gesetzlicher Anordnung oder freiwilliger Einrichtung. Nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung läßt sich die neue Rechtsprechung außerdem auch auf Leitungsgremien übertragen.

II. Ausgangslage

Die bisherige Auffassung fußte auf § 2 UStG und der dortigen Regelungen zur Unternehmereigenschaft im Umsatzsteuerrecht. Auf dieser Grundlage des § 2 UStG gingen die deutsche Rechtsprechung und die deutsche Finanzverwaltung bisher davon aus, daß Aufsichtsratsmitglieder umsatzsteuerrechtlich Unternehmer gemäß § 2 Abs. 1 UStG seien. Unternehmer gemäß § 2 UStG ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltig ausgeübte Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Wann eine Tätigkeit selbständig ausgeübt wird, ist dagegen in § 2 UStG nicht definiert. Dort wird lediglich in Abs. 2 negativ abgegrenzt, daß die Weisungsgebundenheit einer natürlichen Person (Nr.1) und die organschaftliche Eingliederung einer juristischen Person (Nr. 2) einer selbständigen Tätigkeit entgegenstehen. Darüber hinaus wird außerdem ein Handeln auf eigene Rechnung (Unternehmerisiko) und in eigener Verantwortung (Unternehmerinitiative) verlangt.⁷

Die unionsrechtliche Grundlage für die Unternehmereigenschaft findet sich in Art. 9 und Art. 10 MwStSystRL.⁸ Nach dieser ist „Steuerpflichtiger“, wer eine Tätigkeit wirtschaftlich, d.h. zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, und selbständig ausübt (Art. 9 MwStSystRL), wobei

1 Vgl. etwa BFH, Urteil vom 27.07.1972 – V R 136/71, BStBl. II 1972, 810; Urteil vom 14.05.2008 – XI R 70/07, BStBl. II 2008, 912; Urteil vom 20.08.2009 – V R 32/08, BStBl. II 2010, 88.

2 Abschn. 2.2 Abs. 2 S. 7 UStAE a.F. (bis 07.07.2021).

3 EuGH, Urteil vom 13.06.2019 – C-420/18, „IO“, DStR 2019, 1396.

4 BFH, Urteil vom 27.11.2019 – V R 23/19, BStBl. II 2021, 542.

5 S.u. III.

6 BMF, Schreiben vom 08.07.2021 – III C 2 – S 7104/19/10001 :003, BStBl. I 2021, 919.

7 *Bunjes/Korn*, UStG, 20. Aufl. 2021, § 2 Rn. 94 m.w.N.

8 Mehrwertsteuersystemrichtlinie, RL 2006/112/EG vom 28.11.2006.

es an der Selbständigkeit fehlt, wenn der Tätige aufgrund eines Rechtsverhältnisses hinsichtlich der Arbeitsbedingungen, des Arbeitsentgelts oder der Verantwortlichkeit in einem Unterordnungsverhältnis steht.

Die bisherige Rechtsprechung ging jedoch ohne weitergehende Differenzierung davon aus, daß Mitglieder von Aufsichtsräten als Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG einzuordnen seien.⁹ Insbesondere hat der BFH in der Vergangenheit keine Differenzierung nach der Ausgestaltung des jeweiligen Amtes, der Vergütung oder den Begleitumständen der Tätigkeit vorgenommen.

III. Rechtsprechungsänderung

1. EuGH vom 13.06.2019¹⁰

In der Rechtssache „IO“ hatte der EuGH zu beurteilen, ob das Aufsichtsratsmitglied einer niederländischen Stiftung, das eine Festvergütung erhielt, umsatzsteuerrechtlich als Unternehmer anzusehen sei. Das vorliegende niederländische Gericht hatte Zweifel an der „Selbständigkeit“ der wirtschaftlichen Betätigung des Aufsichtsratsmitglieds gem. niederländischem Recht bzw. der Art. 9 und 10 MwStSystRL, da das Mitglied insbesondere hinsichtlich seines Arbeitsentgelts dem Aufsichtsrat untergeordnet sei.

Der EuGH ging grundsätzlich auf die Prüfung der Voraussetzungen ein. Zunächst sei das Vorliegen einer „wirtschaftlichen“ Tätigkeit zu prüfen, bevor die „selbständige“ Ausübung dieser Tätigkeit zu klären sei. Der eigentlichen Prüfung der „Selbständigkeit“ vorgelagert seien auf einer ersten Stufe dann zunächst solche Rechtsverhältnisse auszuweisen, die bereits hinsichtlich der Arbeitsbedingungen, des Arbeitsentgelts und der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers – aufgrund eines Unterordnungsverhältnisses – von der Besteuerung auszunehmen seien, § 10 MwStSystRL.¹¹ Auf zweiter Stufe habe dann die eigentliche Prüfung der Selbständigkeit auf der Grundlage des Art. 9 MwStSystRL zu erfolgen.¹² In diesem Rahmen stellte der EuGH fest, daß selbständig i. S. d. Umsatzsteuerrechtes nur sein könne, wer im eigenen Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung tätig werde. Wer jedoch kein wirtschaftliches Risiko trage, könne nicht als selbständig angesehen werden.

In dem gegebenen Fall sah der EuGH diese Voraussetzung nicht als erfüllt an, insbesondere deshalb, da das Aufsichtsratsmitglied eine tätigkeitsunabhängige Festvergütung ohne wirtschaftliches Risiko erhielt. Zudem handelte das Aufsichtsratsmitglied als Mitglied des Organs „Aufsichtsrat“ und somit weder im eigenen Namen noch auf eigene Rechnung oder in eigener Verantwortung.

2. BFH vom 27.11.2019¹³

Der BFH hatte über die Umsatzsteuerpflicht eines Aufsichtsratsmitgliedes nach deutschem Aktienrecht zu entscheiden,

das in den Aufsichtsrat einer Tochtergesellschaft entsandt worden war. Nachdem das FG Münster¹⁴ zunächst entsprechend der herrschenden Auffassung entschieden hatte, ordnete der BFH mit Blick auf die Vorlage an den EuGH zunächst das Ruhen des Verfahrens an. Nach der Entscheidung des EuGH nahm der BFH das Verfahren wieder auf und schloß sich unter Einschränkung seiner bisherigen Rechtsprechung dem EuGH an.

Auch in dem von ihm zu entscheidenden Sachverhalt war eine Festvergütung ohne variable Bestandteile vereinbart worden. Der BFH bezog sich ausdrücklich auf die Sache „IO“ und entschied, daß ein Aufsichtsratsmitglied in solchen Fällen kein wirtschaftliches Risiko trage und deshalb auch nicht selbständig tätig werde. Denn selbst bei fahrlässigen Sorgfaltspflichtverletzungen werde die Vergütung nicht berührt, wie sich aus § 116 AktG ergebe. Zudem handele ein Aufsichtsratsmitglied weder auf eigene Rechnung, noch aus eigener Verantwortlichkeit, sondern vielmehr für das Organ „Aufsichtsrat“, wenn es teil eines Gremiums sei. Der BFH verwies insoweit auf die Entscheidung des Organs durch Beschlußfassung nach § 108 Abs. 1 AktG.

Ob die Weisungsgebundenheit des Aufsichtsratsmitgliedes aufgrund seines Anstellungsverhältnisses mit der Muttergesellschaft, von der es in den Aufsichtsrat der Tochtergesellschaft entsandt worden war, oder die Verrechnung der Aufsichtsratsvergütung mit seiner Tantieme aus dem Anstellungsverhältnis ebenfalls ausschlaggebende Gesichtspunkte bei der Prüfung sein könnten, ließ der BFH ungeklärt.

3. Finanzgerichte

a. FG Niedersachsen vom 19.11.2019¹⁵

Ebenfalls kurz nach der Entscheidung des EuGH, aber noch vor der Entscheidung des BFH, schloß sich das FG Niedersachsen der Rechtsprechung des EuGH an. Das FG hatte über die Unternehmereigenschaft eines Verwaltungsratsmitgliedes eines berufsgenossenschaftlichen Versorgungswerks zu entscheiden. Dieses war Teil eines mehrköpfigen Gremiums und erhielt neben einer Festvergütung Sitzungsgelder und Fahrtkostenerstattungen auf Stundenbasis.

⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 27.11.2019 – V R 23/19, DStR 2020, 279 Rz. 14.

¹⁰ EuGH, Urteil vom 13.06.2019 – C-420/18, „IO“, DStR 2019, 1396.

¹¹ EuGH, Urteil vom 13.06.2019 – C-420/18, „IO“, DStR 2019, 1396, Rn. 32 ff.

¹² EuGH, Urteil vom 13.06.2019 – C-420/18, „IO“, DStR 2019, 1396, Rn. 37 ff.

¹³ BFH, Urteil vom 27.11.2019 – V R 23/19, BStBl. II 2021, 542.

¹⁴ FG Münster, Urteil vom 26.01.2017 – 5 K 1419/16 U, DStRE 2018, 1369, das die Entscheidung des EuGH noch nicht berücksichtigen konnte.

¹⁵ FG Niedersachsen, Urteil vom 19.11.2019 – 5 K 2822/18, DStRE 2020, 988; die zunächst eingelegte Revision wurde zurückgenommen.

Unter Anwendung des zweistufigen Prüfungsverfahrens des EuGH kam das FG auf der Grundlage der MwSt-SystRL zu dem Ergebnis, daß zwar eine wirtschaftliche Tätigkeit gegeben sei, daß das Verwaltungsratsmitglied jedoch weder im eigenen Namen noch auf eigene Rechnung oder in eigener Verantwortung tätig werde. Es trage auch kein wirtschaftliches Risiko weder bezüglich des Festgehaltenes noch hinsichtlich der weiteren Zahlungen, die nur geringen Umfang und nicht zur Beeinflussung durch das Verwaltungsratsmitglied standen.

b. FG Hamburg vom 08.09.2020¹⁶

Das FG Hamburg hatte die Unternehmereigenschaft eines Vorstandsmitglieds einer öffentlich-rechtlich organisierten Berufskammer zu beurteilen. Dieses erhielt neben einer monatlichen Festvergütung Sitzungsgelder und die Erstattung von Reisekosten.

Das FG Hamburg wandte die 2-stufige Prüfung des EuGH an und kam so zu dem Ergebnis, daß das Mitglied jedenfalls kein wirtschaftliches Risiko trage, da es kein Vergütungsrisiko treffe. Anders als das FG Niedersachsen¹⁷ kurz darauf befaßte sich das FG Hamburg allerdings nicht ausdrücklich mit der Frage, ob die Übertragung der Prüfungsgrundsätze auf die Mitglieder eines Leitungsorgans – hier der Vorstand – in Betracht kommt, sondern unterstellte sie offenbar.

c. FG Niedersachsen vom 08.10.2020¹⁸

In einer weiteren Entscheidung des FG Niedersachsen hatte dieses über die Unternehmereigenschaft eines Mitglieds des Verwaltungsausschusses eines berufsständischen Versorgungswerkes zu entscheiden. Neben einer Festvergütung erhielt das Ausschußmitglied Sitzungsgelder, eine Entschädigung für Zeitverlust in nicht unerheblicher Höhe sowie eine Erstattung der Reisekosten. Abweichend von den bisherigen Sachverhalten handelte es sich bei dem gegenständlichen Organ um ein Leitungsgremium.

Das FG ging allerdings dennoch davon aus, daß die Rechtsprechung des EuGH zu einem Überwachungsgremium auch auf Leitungsgremien übertragbar ist. Maßgebend sei insoweit, daß sowohl das Mitglied eines Überwachungsgremiums als auch das Mitglied eines Leitungsgremiums einem Kollektivorgan angehöre und für dieses tätig werde. Weder EuGH noch BFH hätten die Funktion des Gremiums abgegrenzt.¹⁹ Das FG entschied erneut, daß die einzelnen Mitglieder des Ausschusses nicht selbständig und damit nicht umsatzsteuerpflichtig seien. Sie könnten als Teil des Gremiums keine eigenständige Leitung wahrnehmen und gingen außerdem kein wirtschaftliches Risiko ein. Die Festvergütung werde zudem unabhängig von ihrer Tätigkeit gezahlt und die weiteren Zahlungen stellten Auslagenersatz und damit dem Grunde nach durchlaufende Posten dar. Dies gelte auch für die Sitzungsgelder. Die nicht unerhebliche Entschädigung für Zeitverlust nehme ebenfalls keinen nennenswerten Einfluß, da die Ausschußmitglieder keinen

Einfluß auf die Anberaumung von Sitzungen des Ausschusses hätten, es mithin an dem notwendigen nennenswerten Einfluß auf die Höhe der Einnahmen fehle, den es für die Annahme eines wirtschaftlichen Risikos bedürfe.²⁰

d. FG Köln, Urteil vom 26.11.2020²¹

Zuletzt reihte sich auch das FG Köln mit seinem Urteil vom 26.11.2020 in die Rechtsprechung von EuGH, BFH und Finanzgerichten ein. Das FG Köln erweiterte allerdings den Anwendungsbereich, indem es den Prüfungsmaßstab auf ein Mitglied eines fakultativen Überwachungsgremiums übertrug. In dem zugrundeliegenden Fall stand das Mitglied eines Aufsichtsrates eines eingetragenen Vereins zur Beurteilung, daß für seine Tätigkeit ein Budget zur Verfügung gestellt bekam.

Auch das FG Köln verneinte unter Anwendung des neuen Prüfungsmaßstabes ein selbständiges Tätigwerden des Aufsichtsratsmitglieds. Dies machte das FG insbesondere daran fest, daß das Mitglied teil eines Gremiums und somit für dieses Gremium und nicht auf eigene Rechnung tätig geworden sei. Es habe außerdem auch keine erfolgsabhängige Vergütung erhalten oder gar ein Verlustrisiko getragen. Die nach den zugrundeliegenden Regularien habe das Aufsichtsratsmitglied einen Anspruch auf Auslagenersatz erhalten und auch bei Budget-Überschreitungen im Vereinsinteresse einen Anspruch auf Reisekostenerstattung gehabt. Schließlich sei auch eine persönliche Haftung für fahrlässiges Verhalten ausgeschlossen gewesen, was dem typischen Arbeitnehmerisiko entspreche.

Nach der EuGH-Entscheidung „IO“ zog der BFH rasch nach. Die neue Linie wurde praktisch unmittelbar auch von den Finanzgerichten, die bereits erweiternde Sachverhalte zu entscheiden hatten, aufgenommen.

III. Neue Ansicht der Finanzverwaltung

1. Anschluß an Rechtsprechung

Mit seinem kürzlich veröffentlichten Schreiben vom 08.07.2021²² schließt sich nun auch die Finanzverwaltung grundsätzlich dieser neuen Auffassung an und gibt ihre bisherige Linie, nach der ein Aufsichtsratsmitglied stets eine

- 16 FG Hamburg, Urteil vom 08.09.2020 – 6 K 131/18, MWStR 2021, 87.
- 17 S.o. unter III. 3. a. bb., FG Niedersachsen, Urteil vom 08.10.2020 – 5 K 162/19, BeckRS 2020, 34821, Rn. 40 ff.
- 18 FG Niedersachsen, Urteil vom 08.10.2020 – 5 K 162/19, BeckRS 2020, 34821.
- 19 Vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 08.10.2020 – 5 K 162/19, BeckRS 2020, 34821, Rn. 40 ff.
- 20 Vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 08.10.2020 – 5 K 162/19, BeckRS 2020, 34821 Rn. 46.
- 21 FG Köln, Urteil vom 26.11.2020 – 8 K 2333/18, MWStR 2021, 475.
- 22 BMF, Schreiben vom 08.07.2021 – III C 2 – S 7104/19/10001 :003, BStBl. I 2021, 919.

selbständige Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 2 UStG ausübt, auf. In seinem Schreiben verweist das BMF ausdrücklich auf die Entscheidung des BFH vom 27.11.2019, finanzgerichtliche Rechtsprechung wird nicht explizit benannt. Zur Umsetzung der neuen Auffassung ist die Änderung des bisherigen Umsatzsteueranwendungserlasses notwendig geworden, in dessen Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE die Einordnung der Aufsichtsratsmitglieder ausdrücklich festgelegt war. Die entsprechende Regelung ist nun gestrichen und an anderer Stelle entsprechend der neuen Auffassung ersetzt worden. Darüber hinaus sind weitere ergänzende Regelungen zu Detailfragen, zur Abgrenzung und zur Behandlung einiger Sonderfälle eingefügt worden.

2. Neuregelungen im UStAE

Den Grundsatz seiner neuen Auffassung regelt das BMF in einem neu eingefügten Abs. 3a Satz 1 des Abschn. 2.2 UStAE: *„Trägt das Mitglied eines Aufsichtsrats aufgrund einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko, ist es nicht selbständig tätig.“* Die Formulierung entspricht nahezu dem vom BFH formulierten ersten Leitsatz seiner Entscheidung. Daneben regelt das BMF aber weitere Details mit Blick auf die Vergütung und deren Bestandteile. So sollen auch Sachzuwendungen als Vergütung berücksichtigt werden (Satz 2), nicht jedoch Erstattungen von Reisekosten (Satz 6). Für die Abgrenzung variabler Vergütungsbestandteile von Festvergütungen ordnet die Finanzverwaltung die pauschalen Aufwandsvergütungen der Festvergütung zu, während sie die nach tatsächlichem Aufwand bemessene Aufwandsentschädigung und solche Sitzungsgelder, die lediglich bei Sitzungsteilnahme gewährt werden, hiervon ausdrücklich ausnimmt.

Für die tatsächliche Handhabung hat die Finanzverwaltung eine Abgrenzungsformel für das Vergütungsrisiko formuliert: *„Besteht die Vergütung des Aufsichtsratsmitglieds sowohl aus festen als auch variablen Bestandteilen, ist es grundsätzlich selbständig tätig, wenn die variablen Bestandteile im Kalenderjahr mindestens 10% der gesamten Vergütung, einschließlich erhaltener Aufwandsentschädigungen, betragen.“* (Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 5 UStAE). Hier geht die Finanzverwaltung über die Rechtsprechung hinaus, die bisher keine derart genaue Abgrenzung oder auch nur Einordnungen vorgenommen hat – der BFH hatte sich auf die entscheidungserheblichen Aspekte beschränkt. Für besonders gelagerte Sachverhalte hält sich das BMF eine abweichende Beurteilung offen, vgl. Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 6 UStAE.

Darüber hinaus regelt der UStAE, daß die Beurteilung für jedes Aufsichtsratsmandat einzeln vorzunehmen ist (Satz 7) und daß die Haftung des Aufsichtsratsmitglieds nach § 116 AktG keine Selbständigkeit begründet.

Zusätzlich finden sich in der neuen Vorschrift Sonderregeln für Beamte und Bedienstete von Gebietskörperschaften und für Mitglieder von Bundes- oder Landesregierung, die eine Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied im Zusammen-

hang mit ihrem Dienst- /Anstellungsverhältnis bzw. ihrer Funktion ausüben und hinsichtlich der aus dieser Tätigkeit erzielten Vergütung Abführungspflichten unterliegen (vgl. Abschn. 2 Abs. 3a Sätze 11 u. 12). Trotz eines ggfls. bestehenden Vergütungsrisikos sollen diese Gruppen als nicht selbstständig tätig eingeordnet werden (dürfen).

Ergänzend zu der Einfügung in Abs. 3a wurde auch Abs. 2 Satz 2 des Abschn. 2.2 UStAE geändert. Die bisherige Formulierung wurde um einen neuen Halbsatz ergänzt, der nun auch das Aufsichtsratsmitglied von der in Satz 1 postulierten steuerübergreifenden Beurteilung der Selbständigkeit natürlicher Personen ausnimmt. Dies dient offenbar der Vermeidung von Widersprüchen, die sich mit Blick auf die einkommensteuerrechtliche Qualifikation von Aufsichtsratsseinkünften in § 18 Abs. 1 Satz 3 EStG anderenfalls ergeben hätten.

Schließlich sieht der UStAE in Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 13 nun vor, daß die Regelungen auch *„für Mitglieder von Ausschüssen, die der Aufsichtsrat nach § 107 Abs. 3 AktG bestellt hat und für Mitglieder von anderen Gremien, die nicht der Ausübung, sondern der Kontrolle der Geschäftsführung einer juristischen Person oder Personenvereinigung dienen“*, gelten. Auch hier beschränkt sich die Finanzverwaltung aber offenbar auf eine engere Sichtweise, wenn sie lediglich Überwachungs-gremien in den Anwendungsbereich der neuen Beurteilungsmaßstäbe einbezieht. Die finanzgerichtliche Rechtsprechung war hier allerdings schon weiter, haben doch sowohl das FG Niedersachsen²³ als auch das FG Hamburg²⁴ die neue Auffassung bereits auf Mitglieder eines Leitungsgremiums angewendet.

3. Anwendbarkeit

Die neuen Regelungen sind in allen offenen Fällen anzuwenden.²⁵ Zugleich ist eine abweichende, auf der Grundlage der bisherigen Regelungen beruhende Beurteilung für Tätigkeiten, die bis zum 31.12.2021 ausgeführt worden sind, möglich.

IV. Einordnung

Aufsichtsratsvergütungen sind nicht länger per se als umsatzsteuerpflichtig zu betrachten. Ob eine Umsatzsteuerpflicht besteht, ist für den Einzelfall zu ermitteln. Nachdem EuGH und dann BFH und Finanzgerichte bereits umgeschwenkt waren, folgt nun die Finanzverwaltung – ohne einen vereinzelt befürchteten Nichtanwendungserlaß zu er-

23 FG Niedersachsen, Urteil vom 08.10.2020 – 5 K 162/19, BeckRS 2020, 34821, S.0.

24 FG Hamburg, Urteil vom 08.09.2020 – 6 K 131/18, MWSStR 2021, 87, S.0.

25 BMF, Schreiben vom 08.07.2021 – III C 2 – S 7104/19/10001 :003, BStBl. I 2021, 919, Abschn. III.

lassen. Insofern gilt nun erst einmal sowohl nach Rechtsprechung als auch nach BMF, daß, trägt ein Aufsichtsratsmitglied oder ein Mitglied eines vergleichbaren Gremiums kein wirtschaftliches Risiko, es nicht selbständig tätig wird und seine Vergütung nicht umsatzsteuerpflichtig ist. Differenzierungsmerkmale sind die Festvergütung und die variable Vergütung. Da die Rechtsprechung sich bisher lediglich zu Fällen mit ausschließlicher oder nahezu ausschließlicher Festvergütung ohne wesentliche variable Vergütungsbestandteile bezogen hatte, ohne eine klare Grenze zu formulieren, geht die Finanzverwaltung hier nicht viel weiter. Allerdings bietet die Finanzverwaltung nun mit ihrem Abgrenzungsmodell eine taugliche Orientierung für die Praxis, um auch variable Vergütungsbestandteile einzuordnen. Dies und weitere Aussagen des BMF-Schreibens zu verschiedenen Vergütungsbestandteilen sind durchaus zu begrüßen. Gleiches gilt für die Einbeziehung anderer Überwachungsorgane in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Die insbesondere mit dem Urteil des BFH beklagte Rechtsunsicherheit²⁶ wird so ein wenig entschärft.

Abzuwarten bleibt insofern gleichwohl, wie sich die Rechtsprechung grundsätzlich weiterentwickelt – ob der BFH etwa die Übertragung der Rechtsprechung auf Leitungsgremien bestätigt – und wie sie sich gegenüber der Finanzverwaltung positioniert. Hier gibt es gleich mehrere Punkte, von dem neuen Abgrenzungsmodell, über die Einstufung von Vergütungsbestandteilen bis zu der Differenzierung der Finanzverwaltung zwischen öffentlich-rechtlich entsandten und konzernintern entsandten Aufsichtsratsmitgliedern.

Und auch darüber hinaus bleiben doch weitere Fragen offen, sowohl mit Blick auf die Rechtsprechung als auch auf die Verwaltungsauffassung. In welchen Fällen über das fehlende wirtschaftliche Risiko hinaus die Unternehmereigenschaft zu verneinen ist, hat der BFH ausdrücklich offengelassen.

Wie also mit den vom EuGH neben das wirtschaftliche Risiko gestellten Kriterien „im eigenen Namen“, „auf eigene Rechnung“ sowie „in eigener Verantwortung“ künftig umzugehen sein wird, ist damit gleich auf zweifacher Ebene weiterhin ungeklärt. Sollte die deutsche Rechtsprechung hier die Linie der Finanzgerichte fortzeichnen, könnten die Organmitglieder noch deutlich häufiger als nicht selbständig zu betrachten sein, als lediglich in den Fällen des nicht bestehenden Vergütungsrisikos.

Weitere Fragen ergeben sich mit Blick auf die Auswirkungen der neuen Auffassung. Dies gilt etwa für den Umgang mit bestehenden Anstellungsverträgen. Denn jedenfalls jetzt, nachdem auch der UStAE geändert wurde und die Anwendung bereits auf offene Fälle möglich ist, stehen jedenfalls die Vorstände von Aktiengesellschaften, die sich zur Zahlung von Umsatzsteuer an ihre Aufsichtsratsmitglieder verpflichtet haben, vor der Frage, wie für bereits an Aufsichtsratsmitglieder gezahlte, aber womöglich umsatzsteuerrechtlich nicht verwirkte Umsatzsteuer Rückforderungen gestellt werden können. Im Anschluß stellen sich dann nicht nur zivilrechtliche Fragen zur Anpassung der Vertragsverhältnisse und zur Rückforderung, sondern auch verfahrensrechtliche Fragen zur Erstattung von bereits abgeführter Umsatzsteuer an das jeweilige Aufsichtsratsmitglied. Wer wegen des Vorsteuerabzugs Wert auf eine umsatzsteuerpflichtige Vergütung legt, hat mit dem BMF-Schreiben jedenfalls die Möglichkeit, sich durch ausreichend hohe variable Vergütungsbestandteile abzusichern.

²⁶ Vgl. etwa Anm. von *Demuth/Hornstein*, BB 2020, 1180; *Heuermann*, DStR 2020, 279.



Wichtiger Ratgeber.

Abmahnung, Einstweilige Verfügung und neues Wettbewerbsrecht

von Dr. Jürgen Niebling, Rechtsanwalt, Olching

2021, 4., überarbeitete Auflage, 104 Seiten, € 15,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 240

ISBN 978-3-415-06922-0



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415069220

BOORBERG

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

SC0521

Gelöste und ungelöste Fragen im Vereinsrecht

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

Der folgende Beitrag stellt gelöste und ungelöste Fragen des Vereinsrechts dar, die nach teilweise heftigen Diskussionen in der Vergangenheit ihre Bedeutung entweder vollständig verloren haben oder aber neue Brisanz entwickelt haben.

1. Allgemeines

1.1. Vereinsgründung

a) Zusammenschluß von Personen

Bei der Gründung eines sog. Vorvereins muß es sich um den Zusammenschluß mehrerer Personen handeln. Wie viele das sein sollen, ist bis heute noch umstritten. Bei der Satzungsfeststellung sind mindestens drei Personen erforderlich, da nur sie eine Mehrheit bilden können.¹ Typisch für den Verein ist das **Mehrheitsprinzip** (§ 32 Abs. 1 S. 3 BGB), für die Personengesellschaften das Prinzip der Einstimmigkeit (§ 709 Abs. 1 Hs. 2 BGB). Bei der Personengesellschaft gilt das Prinzip der unmittelbaren Mitglieder-Selbstverwaltung, beim Verein das der mittelbaren Organverwaltung.² Ebenfalls umstritten war die Frage, ob es insofern Ausnahmen für religiöse Vereine gibt, was ebenfalls abgelehnt werden muß.³

b) Gründungsfähigkeit

Lange Zeit war man der Meinung, eine GbR könne nicht Gründungsmitglied eines Vereins sein. Typisch für den **Verein ist das Mehrheitsprinzip** (§ 32 Abs. 1 S. 3 BGB), für die **Personengesellschaften das Prinzip der Einstimmigkeit** (§ 709 Abs. 1 Hs. 2 BGB). Bei der Personengesellschaft gilt das Prinzip der unmittelbaren Mitglieder-Selbstverwaltung, beim Verein das der mittelbaren Organverwaltung.⁴ Träger des Vereins können ausschließlich Einzelpersonen (natürliche Personen) oder nur juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie nichtrechtsfähige Vereine (korporative Mitglieder) oder sowohl Einzelpersonen als auch Körperschaften sein. Die Auffassung, eine **BGB-Gesellschaft** könne nicht selbständig Mitglied eines Idealvereins sein, wurde zwischenzeitlich aufgegeben.⁵

Sieben Gründer

Soweit natürliche Personen zugleich für sich selbst wie auch für eine von ihnen beherrschte juristische Person auftreten,

sollen sie nach einer früher weit verbreiteten Auffassung, wenn dies die Satzung nicht anders regelt, hinsichtlich der Mindestzahl von Gründern nur einmal gezählt werden, so das OLG Stuttgart in einer Entscheidung aus dem Jahr 1983.⁶ Diese Rechtsprechung wird häufiger unreflektiert zitiert, sie ist dennoch überholt und vor allem falsch. Soweit ersichtlich, argumentiert das OLG Stuttgart nicht mit der Funktionsfähigkeit, sondern daß dies „Scheinmitglieder“ seien.

Die h. M., wonach (aber) zwei natürliche und fünf von diesen beherrschte juristische Personen (GmbH) für eine Vereinsgründung nicht ausreichen sollen, ist m. E. nach wie vor zweifelhaft. Die konzernrechtliche Zurechnung des Merkmals der „Mitgliedschaft“ überzeugt nicht. Insbesondere ist nicht ersichtlich, warum die Gründung des Vereins strengerer Regeln unterworfen werden sollte als einer Personenhandelsgesellschaft, die auch dann eintragungsfähig ist, wenn sie aus einer natürlichen und einer von ihr beherrschten juristischen Person besteht (so z. B. bei der Einmann GmbH & Co KG). Ferner wäre eine konzernrechtliche Zurechnung der Mitgliedschaft kaum praktikabel, da sie dann auch bei mehrstöckigen Beherrschungsverhältnissen durchschlagen müßte. Zuletzt kann das geforderte **Mindestmaß an Willensbildungs- und Entscheidungsviel-falt** auch im Beherrschungsverband gewährleistet werden. Selbst das Vereinen gegenüber nicht freundlich eingestellte

* Der Autor ist Wirtschaftsanwalt, LL.M. (Internationales Wirtschaftsrecht, Universität Zürich) und als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich und in Vaduz zugelassen. Er ist Chefredakteur des **steueranwaltsmagazin**, Herausgeber des Liechtenstein-Journal sowie Bundesbeauftragter Vereinsrecht der DLRG.

¹ Immer noch str. s. Überblick in Stöber/Otto, Rn. 23 ff.: Angebl. h.M. (2 Gründer), a.A. (3 Gründer) Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 8; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 81; Wagner, Verein und Verband, Rn. 246; wiederum a.A. (1 Gründer) Lieder, ZStV 2004, 330.

² Beuthien, NJW 2005, 855, 860.

³ Wagner, Verein und Verband, Rn. 567.

⁴ Beuthien, NJW 2005, 855, 860; ausdrücklich klarstellend nun Stöber/Otto, Rn. 25.

⁵ Durch die Rechtsfähigkeit der GbR; s. früher aber OLG Köln 16.03.1988 – 2 Wx 14/88, NJW 1989, 173.

⁶ Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 323 und Stöber/Otto, Rn. 26 mit Verweis auf OLG Stuttgart 05.04.1983 – 8 W 442/82, Rpfleger 1983, 318. Zust. Knof in MüHb. GesR § 15, Rn. 16 ff.; abl. Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 146; Wagner, NZG 2016, 1046; Elsing, § 2 Rn. 14; Stöber/Otto, Rn. 26; KG Berlin 16.09.2016 – 22 W 65/14, Rn. 19, NZG 2016, 1352.

KG Berlin scheint sich an einer Gründung durch fünf Gesellschaften und zwei natürliche Mitglieder kaum zu stören.⁷

1.2. Inkrafttreten/Vorwirkung

Änderungen der Satzung bedürfen zu ihrer **Wirksamkeit** der Eintragung in das Vereinsregister, § 71 Abs. 1 BGB. Eine noch nicht eingetragene Satzungsänderung kann im **Innenrecht des Vereins** jedoch bereits verbindlichen Charakter haben (sog. **Vorwirkung**). In der Praxis ist dies so; die Rechtsdogmatik formuliert es umgekehrt (und kommt damit zum gleichen Ergebnis): Eine bereits beschlossene, aber noch nicht eingetragene Satzungsänderung ist sowohl für das Außenverhältnis wie auch für das Innenleben des Vereins ohne Wirkung. Trotzdem können die Organe des Vereins Beschlüsse aufgrund der geänderten Satzung fassen.⁸

Sie kann zwar nach h. M. **keine Rückwirkung**⁹ haben, sehr wohl aber eine Vorwirkung. Da zwischen dem Beschluß und der Eintragung eine lange Zeitspanne liegen kann, kann bspw. eine Satzungsänderung einen zusätzlichen stellvertretenden Vorsitzenden vorsehen, die anschließend stattfindende Wahl einen solchen wählen und die Satzungsänderung zusammen mit der Wahl (soweit dies eine vertretungsberechtigte Person betrifft) angemeldet werden. Es handelt sich also um eine **Vorwirkung eines noch nicht eingetragenen Ereignisses**, genauer um eine aufschiebend bedingte Beschlußfassung, deren Grundlage die bereits beschlossene Satzungsänderung ist.¹⁰

Im **Außenverhältnis** wird die Satzungsänderung erst durch die Eintragung im Vereinsregister wirksam.¹¹ Bedeutsam sind im **Innenverhältnis** zwei verschiedene Arten von Vorwirkungen: Gemeinsam mit dem satzungsändernden Beschluß können bereits die Beschlüsse gefaßt werden, die von der rechtlich wirksamen Existenz der Satzungsänderung ausgehen. Bedeutsam wird dies bspw. bei Satzungsänderungen, die die Zusammensetzung des Vorstands betreffen. Sieht die Satzungsänderung bspw. vor, einen weiteren Vorstand zu bestellen, so kann dieser bereits nach der Satzungsänderung wirksam berufen werden. Solche Beschlüsse stehen unter der **aufschiebenden Bedingung der Eintragung** der Satzungsänderung und werden mit Eintragung wirksam. Einer gesonderten Aufnahme der Regelung des Inkrafttretens ist daher überflüssig.¹² Aus der Treuepflicht heraus dürfen Vereinsorgane außerdem keine diesen Satzungsänderungen zuwiderlaufende Maßnahmen treffen.¹³

1.3. Haftung für Organisationsmängel

Neben der Haftung für Handeln und Unterlassen trifft den Verein als juristische Person eine besondere **Organisationspflicht**. Das heißt, der Verein muß dafür Sorge tragen, daß die Durchführung und Aufsicht über wichtige Aufgaben und Aufgabengebiete sowie die Aufsicht über unterstellte

Personen einem Vorstandsmitglied oder einem besonderen Vertreter obliegen.¹⁴ Andernfalls nimmt die Rechtsprechung einen **Organisationsmangel** an, für den der Verein haftet.

Streitig ist, ob es für die Haftung des Vereins bereits ausreicht, wenn ein Organisationsmangel vorliegt oder ob nicht vielmehr auch zu fragen ist, ob das Schadensereignis hätte verhindert werden können, wenn ein Vorstandsmitglied bzw. besonderer Vertreter die Aufgabe übernommen hätte. Ist der Verein seiner Organisationspflicht nachgekommen, so haftet er für die Handlungen seiner sonstigen Angestellten nur nach den allgemeinen Vorschriften, §§ 278, 831 BGB.¹⁵ Nicht von der regulären Organisationspflicht umfaßt sind **vereinsinterne Organisationsmängel**. Diese bestehen nur dem Verein gegenüber und begründen keine Haftung gegenüber Dritten. Auch Vereinsmitglieder haben keine Ansprüche gegen den Verein.¹⁶

1.4. Dynamische Verweisung

Während die Sportverbände der Auffassung sind, die Rechtsprechung habe die dynamische Verweisung nicht ausdrücklich untersagt, hat der BGH dies in seiner Entscheidung zum SV Wilhelmshaven¹⁷ ausdrücklich offengelassen. Manche meinen, es gäbe nichts Transparenteres als die Kompletterweisung auf ein ganzes Rechtssystem eines übergeordneten Verbandes und die Frage der statischen oder dynamischen Verweisung sei „hoch streitig“. Der Rechtsprechung wird vorgeworfen, indem sie die Regelungen überspanne, verkenne sie die Verbandsautonomie, die den nationalen und internationalen Verbänden im Rahmen ihrer freien **Organisationsentscheidungen** gestatte, sich zu internationalen und kollektiven Sportverwaltungsverbänden zusammenzuschließen, sich gegenseitig der Re-

7 Abl. gegen OLG Stuttgart 05.04.1983 – 8 W 442/82, MDR 1983, 840 s.a. Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 13, 26, 122 m.w.N.

8 BGH 17.01.1957 – II ZR 239/55, NJW 1957, 497, BGHZ 23, 122; OLG Köln 18.09.1963 – 2 U 97/62, NJW 1964, 1575; Röcken, S. 240.

9 Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 143 m.w.N.

10 Wagner in MÜHb. GesR § 23 Rn. 38 f.; Röcken, S. 240.

11 BGH 17.01.1957 – II ZR 239/55, BGHZ 23, 122, NJW 1957, 497; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 139.

12 Wagner, MÜHb GesR § 23 Rn. 38; OLG München 19.02.1998 – 3 U 4897/97, NJW-RR 1998, 966; OLG Bremen 06.11.1955 – 1 W 303/55, NJW 1955, 1925; Röcken, S. 240 m.w.N.

13 Siehe auch Wagner, MÜHb GesR § 23, Rn 39; MüKo/Stein (AktG), § 181 Rn. 71.

14 Wagner, Verein und Verband, Rn. 393; Reichert/Achenbach, Kap. 2 Rn. 3497, 3499; Stöber/Otto, Rn. 740; Burhoff, Rn. 662.

15 Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 291a.

16 Reichert/Achenbach, Kap. 2 Rn. 3502.

17 BGH 20.09.2016 – II ZR 25/15 (SV Wilhelmshaven); NJW 2017, 402 m. Anm. Wagner.

gelddurchgeltung zu unterwerfen und die Umsetzung der gegenseitigen Entscheidungen zu unterwerfen.¹⁸

1.5. Verwirkung des Klagerechts: Nach einem Monat oder später?

Sieht die Satzung vor, daß über Wahlanfechtungen ein Vereinsorgan, etwa das Vereinsgericht, zu entscheiden hat, so muß grundsätzlich vor einer (schieds-)gerichtlichen Anfechtung der Wahl dieses sog. **vereinsinterne Vorschaltverfahren** eingehalten werden¹⁹ Im Allgemeinen steht hierfür eine Frist von einem Monat zur Verfügung, nach deren Ablauf eine Verwirkung des Klagerechts anzunehmen ist. Das Vorliegen besonderer Umstände kann dies auf einen Zeitraum von 4–6 Monaten verlängern, zunehmend werden 4 Monate anerkannt.²⁰ Der Auffassung, daß allein der Zeitablauf von sechs Monaten für die Annahme der Verwirkung ausreicht²¹, kann nicht zugestimmt werden, weil vor allem das Umstandsmoment in Betracht zu ziehen ist.

2. Mitgliedschaft und Versammlungen

2.1. Einladung per E-Mail

Zu Sitzungen des Vorstandes und der Mitgliederversammlung muß so eingeladen werden, daß jedes (Vorstands-)Mitglied die **Möglichkeit** hat, an der Sitzung teilzunehmen, ohne allzu beschwerliche Wege auf sich nehmen zu müssen.²² Zunächst muß er erst einmal rechtzeitig und umfassend von der Einladung und der Tagesordnung Kenntnis erlangen können, dies zumindest ohne weitere Erschwernisse.

Hier beginnt die Frage bereits auf **technischer Ebene** – kann heute jedes Vereinsmitglied auf E-Mail zugreifen? Es muß sichergestellt sein, daß jedes Mitglied ohne unverhältnismäßigen Aufwand Kenntnis von der Einladung bekommt. Ist in der Satzung die **Form der Einberufung per E-Mail** geregelt, haben Mitglieder ohne E-Mail-Zugang keinen Anspruch gegen den Verein auf eine Ladung per Brief. Ist in der Satzung hingegen nichts geregelt, ist der bloße Rückgriff auf eine Schriftformregelung zu einfach; zu einfach ist wohl auch die Bemerkung, daß dies jedenfalls bei neu gegründeten Vereinen die Einberufung per E-Mail zulässig sei.²³

Die Rechtsprechung ist m. E. klar und eindeutig: Eine Einladung zu einer Mitgliederversammlung ausschließlich per E-Mail ist **nicht ohne entsprechende Satzungsgrundlage** generell zulässig. Sie ist nicht etwa generell an alle Vereinsmitglieder möglich, die über E-Mail verfügen, sondern ausschließlich dann, wenn die Mitglieder dem Verein die entsprechende E-Mail-Adresse (auch für Einladungen) **zur Verfügung gestellt haben**. Dies geschieht am besten bereits mit dem Beitrittsformular, ist aber für den vorhandenen Mitgliederbestand schwierig umzusetzen.²⁴

2.2. Beendigung durch Austritt

Mit Beendigung der Mitgliedschaft endet auch die Ordnungsstrafgewalt des Vereins; hier sind jedoch Regelungen empfehlenswert, damit das Mitglied sich nicht durch **Austritt einem Verfahren entziehen** kann.²⁵ Ob dies überhaupt der Fall sein kann oder ob Nachwirkungen für ausgeschiedene Mitglieder zu bejahen sind, ist streitig. Für Vorgänge, die sich während der Mitgliedschaft zugetragen haben, sollte die Satzung und damit auch die Vereinsstrafgewalt weiterhin Gültigkeit haben, so daß sich das Mitglied eben nicht wirksam einem Verfahren durch Austritt entziehen kann.

2.3. Abstimmungen: Block- oder Listenwahl

Hat die Satzung oder Versammlungsordnung keine Bestimmung über die Art der Abstimmung getroffen und hat die Versammlung diese nicht beschlossen, so bestimmt der Leiter, ob eine Sammelabstimmung, auch Block- („en-bloc“) oder Paketabstimmung genannt, stattfindet.²⁶ Bei dieser werden mehrere zusammenhängende Sachanträge oder auch mehrere Tagesordnungspunkte in einer Abstimmung zusammengefaßt.

Die Bestimmung der **Blockwahl durch den Versammlungsleiter** ohne explizite Regelung in der Satzung ist umstritten. So sehen das OLG Bremen in einer Entscheidung vom 01.06.2011 und das OLG Zweibrücken in einer Entscheidung vom 26.06.2013 dies als unzulässig an, wohingegen das OLG Rostock dies in einer Entscheidung vom

18 BGH 20.09.2016 – II ZR 25/15 (SV Wilhelmshaven); NJW 2017, 402 m. Anm. Wagner; Wagner, Verein und Verband, Rn. 503 ff.; Orth, SpuRt 2017, 9, 13; so bereits Orth/Stopper, SpuRt 2015, 51 f.; differenzierend Schneider in Jakob/Orth/Stopper, § 2 Rn. 157 ff.

19 Reichert/Behler Rn. 132; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1842, 1957.

20 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1842; vgl. die Monatsfrist in § 57 Abs. 3 SGB IV; vgl. auch die Monatsfrist in § 14 Abs. 1 UmwG, die auch für Vereine gilt. Str., s. AG Göttingen 30.04.2015 – 27 C 69/14, npor 2016, 24 m. Anm. Krüger/Saberzadeh; OLG Saarbrücken 02.04.2004 – 1 U 415/07, NZG 2008, 677.

21 So Palandt/Ellenberger § 32 BGB Rn. 11 unter Bezugnahme auf OLG Hamm 10.06.1996 – 8 U 150/95, NJW-RR 1997, 989; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1842; vgl. die Monatsfrist in § 57 Abs. 3 SGB IV.

22 Grundsatz aus BGH 17.11.1986 – II ZR 304/85, BGHZ 99, 119, NJW 1987, 1811 (dort wurde die eingebrachte Satzungsänderung des übergeordneten Verbandes mit einer Frist von einem Tag als unzulässig angesehen); hierzu Wagner, Verein und Verband, Rn. 323 ff.; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 170.

23 So aber MüKo/Leuschner, § 32 Rn. 15; Schuller in Baumann/Sikora, VereinsRHb. § 7 Rn. 67.

24 Ausdrücklich s.a. Scheuch, ZStV 2016, 45, 47, 51; Wagner, NZG 2016, 1046, 1050 f. Zu weitgehend daher Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 171a und MüHb/Waldner, § 25 Rn. 13. OLG Hamm 27.09.2011 – 27 W 106/11, NZG 2012, 189 f. Wickert, Rn. 660; ausf. Schuller in Baumann/Sikora, § 7 Rn. 12 ff.; Dehesseles/Richter, npor 2016, 246.

25 Wagner, Verein und Verband, Rn. 536; Wagner in MüHb. GesR § 19 Rn. 19; a.A. Stöber/Otto, Rn. 327 ff.

26 Wagner, Verein und Verband, Rn. 353. Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1714.

26.02.2012 als zulässig ansieht, wenn alle Mitglieder einverstanden sind.²⁷

3. Vorstand

3.1. Muß ein Vorstand des e.V. komplett besetzt sein?

Ob bei einem vorgesehenen Mehrpersonenvorstand der Vorstand komplett besetzt werden muß, ist streitig. Früher wurde die Meinung vertreten, der Vorstand müsse komplett besetzt werden, erst dann sei die Gründung abgeschlossen.²⁸ Im Vereinsrecht sei ein Vorstand vorbehaltlich einer abweichenden Regelung in der Satzung so lange nicht beschlußfähig, wie nicht alle in der Satzung vorgesehenen Vorstandsämter wirksam besetzt sind.²⁹ Das gelte auch im Stiftungsrecht – anderenfalls würde der Wille des Stifters, die Entscheidungsfindung einem Gremium mit einer bestimmten Anzahl von Personen und womöglich auch speziellen Funktionen zu überantworten, mißachtet. Fehlen anderslautende Satzungsregelungen, ist ein vollständig besetzter und ordnungsgemäß einberufener Vorstand nach dispositivem Recht allerdings auch dann beschlußfähig, wenn nur ein einziges Vorstandsmitglied erscheint.

Dem ist nicht zu folgen, da es bei Erreichen der Mindestanzahl vertretungsberechtigter Mitglieder hierfür keinen Grund gibt. Spätere Neuwahlen, bei denen eine Vorstandsposition nicht besetzt werden kann, können ohne weiteres eingetragen werden. Das ist in der **Vereinspraxis** mittlerweile die **Regel**, längst nicht mehr die Ausnahme. Die früher vertretene Auffassung wurde also aufgegeben, da ansonsten nicht nur den Verein handlungsunfähig geworden wäre, sondern nach jeder Mitgliederversammlung, in der sich nicht genügend Personen für die komplette Besetzung aller Vorstandsämter gefunden hätten, eine Satzungsänderung in einer separaten Mitgliederversammlung nötig gewesen wäre.³⁰ Da die früher vertretene Auffassung in kaum einem Verein sachgerecht wäre, geht mindestens die ständige Übung in den meisten Vereinen davon aus, daß Ämter frei gelassen werden können, wenn sich nach einer ordnungsgemäßen Wahl niemand für die wählende Position gefunden hat. Diese können dann vom Vorstand kommissarisch besetzt werden, wobei diese Ermächtigung in der Satzung verankert werden muß.³¹

3.2. Mindest- und Höchstzahl der vorgesehenen Vorstandsmitglieder

Die Satzung sieht vor, wie viele Mitglieder in den Vorstand gewählt werden. Eine gewisse Öffnung im Sinne einer **Mindest- oder Höchstgrenze** ist möglich. Sie kann auch beides vorschreiben.³² Streitig ist, ob der Verein dies ohne Satzungsregelung der Mitgliederversammlung überlassen kann. Viele Stimmen bejahen dies. M.E. ist eine Höchstgrenze insoweit unproblematisch, da dies situativ angepaßt werden kann, etwa aufgrund zur Verfügung stehender Mit-

glieder. Die Festsetzung einer Mindestgrenze („mindestens ein Arzt“, „mindestens ein Stellvertretender Vorsitzender“) stellt jedoch eine Grundentscheidung des Vereins dar, was zwingend eine Satzungsregelung erfordert.³³

4. Mitgliederversammlung

4.1. Religiöse Vereine

Das BVerfG räumt den mit der Kirche institutionell oder organisatorisch verbundenen Vereinen eine Sonderstellung ein.³⁴ Wählen Religionsgemeinschaften die Rechtsform eines Vereins, so können und müssen sie satzungsmäßige Regelungen i.S.d. § 25 BGB treffen. Sie leiten aber diese Ordnungsbefugnis nicht aus dieser staatlichen Vorschrift her, sondern ordnen kraft eigenständigen Rechts auf der Grundlage ihres religiösen Selbstverständnisses.

Die **innere Organisation** mag in der Freiheit dieser Vereine und Vereinigungen liegen. Ist auch die äußere Organisation davon betroffen, wird u. E. Gleiches ungleich behandelt: So genügen nach der (str.) Rspr.³⁵ bspw. bei religiösen Vereinen bereits zwei Gründer, was den § 73 BGB übersieht. Ob die Sonderbehandlung heute noch verfassungsrechtlich haltbar und geboten ist, ist u. E. anzuzweifeln und müßte auf dem Hintergrund diskutiert werden, ob dies dem „Wesen des Vereins“³⁶ noch entspricht oder be-

27 OLG Bremen 01.06.2011 – 2 W 27/11, NZG 2011, 1192; OLG Zweibrücken 26.06.2013 – 3 W 41/13, NZG 2013, 1236 (unzulässig); OLG Rostock 26.06.2012, 1 W 16/12 (zulässig, wenn alle Mitglieder einverstanden sind). Hierzu ausf. Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 257a und Stöber/Otto, Rn. 836.

28 Wagner, Verein und Verband, Rn. 81, 224. Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 224a; OLG Hamm 07.06.1983 – 15 W 139/83, RPfl. 1983, 487; Bauer, ArbR 2017, 302 (Bespr. zu BAG 01.06.2017 – 6 AZR 720/15, ArbR 2017, 302). A.A. Stöber/Otto, Rn. 443, 1445, 1447.

29 Rawert in Non-Profit Law Yearbook 2019, S. 100 mit Verweis auf BayObLG 17.01.1985 – BReg 2 Z 74/84, BayObLGZ 1985, 24, 29; BayObLG 24.05.1988 – BReg 3 Z 53/88, Rpfleger 1988, 416.

30 Wagner, Verein und Verband, Rn. 81. Waldner in MüHb GesR, § 25 Rn. 59; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 245a m.w.N.; Stöber/Otto, Rn. 443, 1445, 1447. Ausdrücklich aufgegeben in Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1853, 2290 und 2521; a.A. nur Burhoff, Rn. 577.

31 Zur kommissarischen Einsetzung s. Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 2521, 2925.

32 Wagner, Verein und Verband, Rn. 249; A.A. nur insoweit, wenn nicht angegeben wird, daß stets jedes Vorstandsmitglied als vertretungsberechtigt bestimmt wird Stöber/Otto, Rn. 399 ff.

33 Undifferenziert Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 224a m.w.N.; a.A. zu Recht OLG Celle 01.07.2010 – 20 W 10/10, NotBZ 2011, 42.

34 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 567, 1118, 1141, 3273; Reichert/Schörning, Kap. 2 Rn. 6218 (6249, 6264 ff.).

35 Palandt/Ellenberger, § 56 Rn. 1 m.w.N.; a.A. Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 124.

36 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1928; Wagner, NZG 2015, 1377, 1386.

reits in die Kategorie des **Mißbrauchs einer Rechtsform**³⁷ paßt. Die Meinung, religiöse Vereine könnten auf Mitgliederversammlungen verzichten und könnten daher die oberste Willensbildung einem sonstigen Organ oder einer kirchlichen übergeordneten Instanz übertragen, ist nicht mehr haltbar.³⁸ Richtig ist, daß auch Kirchen oder religiöse Vereinigungen an die **Definitionsmerkmale des Vereins** gebunden sind. Die Mitgliederversammlung ist in Vereinen eben kein fakultatives, sondern ein notwendiges Organ. Die Satzung kann zwar die Rechte der Mitgliederversammlung weitgehend einschränken, sie kann sie aber nicht ganz beseitigen.³⁹

4.2. Stimmverbote

Das Stimmrecht unterliegt den Beschränkungen des § 34 BGB, wobei die Satzung den Katalog der sog. **Stimmverbote** noch erweitern kann.⁴⁰ Unter der Überschrift „Ausschluß vom Stimmrecht“ regelt § 34 BGB: „Ein Mitglied ist nicht stimmberechtigt, wenn die Beschlußfassung die Vornahme eines Rechtsgeschäfts mit ihm oder die Einleitung oder Erledigung eines Rechtsstreits zwischen ihm und dem Verein betrifft.“ Dabei ist zu betonen, daß nicht jeder (denkbare) **Interessenkonflikt** in der Person des Mitglieds/Vorstandsmitglieds automatisch zu einem Stimmverbot führt.⁴¹

Die Literatur ist sich allerdings nicht darüber einig, ob ein Stimmverbot auch dann besteht, wenn das **Mitglied aus wichtigem Grund aus dem Verein ausgeschlossen** oder einer anderen vereinsinternen Bestrafung zugeführt werden soll.⁴²

Die Entlastung ist die **Billigung der bisherigen Amtsführung** und der Ausspruch des Vertrauens für die Zukunft. Mit der Entlastung **verzichtet** die Mitgliederversammlung für die Dauer der Entlastungsperiode auf die **Kündigungsmöglichkeiten** gegenüber dem Vorstand sowie auf **alle Schadensersatzansprüche** und etwaige konkurrierende Bereicherungsansprüche, **soweit diese bei sorgfältiger Prüfung erkennbar gewesen sind**.⁴³

Es ist noch einmal zu betonen: Das Vorstandsmitglied darf bei (seiner) **Entlastung nicht mitstimmen** – auch eine Enthaltung ist aber eine Stimmabgabe. Da die Entlastung

die Billigung der Geschäftsführung ist und es um eventuelle Ansprüche des Vereins gegen Vorstandsmitglieder geht, dürfen alle Vorstandsmitglieder (auch in der Entlastungsperiode ausgeschiedene und daher nicht mehr im Amt befindliche) wegen des Verbots des „Richtens in eigener Sache“ bei einer Gesamtentlastung **nicht** mitstimmen. Auch die Satzung kann dieses Verbot nicht aufheben.⁴⁴

5. Fazit

Viele Fragen im **Vereins- und Verbandsrecht** sind noch ungeklärt, allerdings sind nicht alle ungeklärten Fragen in der **Vereinspraxis** auch bedeutsam. Aufgrund der ständigen Diskussion in Literatur und Rechtsprechung bleiben die ungelösten Fragen nach wie vor spannend. Wir werden dieses Thema wieder aufgreifen.

37 So bspw. die Begründung der Rechtsprechung zu Inspire Art, EuGH, 30.09.2003 C-167/01, NJW 2003, 3331 und der Rechtsprechung zu BGH 10.12.2007 – II ZR 239/05, NZG 2008, 670 (Kolpingwerk); s. bereits Wagner, NZG 2015, 1377. Zur Alternative der SE s. Ludwig, Die Tendenz-SE – eine Alternative für kirchliche Einrichtungen?, ZAT 2015, 15.

38 So OLG Frankfurt 22.05.1996 – 20 W 96/94, NJW-RR 1997, 482. Differenzierend Knof/Wolff in MüHb. GesR, § 7 Rn. 5, 54 ff. m.w.N.; so bisher auch noch Reichert, Rn. 6353, (in 14. Aufl. bei Reichert/Schörning aufgegeben); wie hier MüKo/Leuschner, § 38 Rn. 9.

39 So auch Knof/Wolff in MüHb. GesR, § 25 Rn. 1a. So bereits Wagner, NZG 2015, 1377.

40 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 769, 1522; Stöber/Otto, Rn. 997.

41 OLG Brandenburg 15.11.2016 – 6 U 21/14, NJW-Spezial 2017, 529 (zur GmbH zu § 47 Abs. 4 S. 2 GmbHG) mit Verweis auf BGH 10.02.1977 – II ZR 81/76, BGHZ 68, 107, NJW 1977, 850.

42 Stimmverbot: Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1519 f. m.w.N.; hierzu Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 202a; Stöber/Otto, Rn. 997 ff.

43 Palandt/Ellenberger, § 34 Rn. 2 und Palandt/Grüneberg, § 397 Rn. 12; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 2612 ff., 5072; Baumann in Baumann/Sikora, § 8 Rn. 152 ff.; BGH 20.11.2014 – III ZR 509/13, NZG 2015, 38 (Stiftungsvorstand); hierzu Segna, ZIP 2015, 1561; Hasselbach, NZG 2016, 890 (AG).

44 Wagner, Verein und Verband, Rn. 283; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 2625 ff.



Arbeitsgrundlage für die Praxis.

WWW.BOORBERG.DE

Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschafts-
prüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle,
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und
Professor Dr. Wolfgang Hirschberger, Wirt-
schaftsprüfer und Steuerberater

2021, 23., überarbeitete Auflage, 96 Seiten,
€ 28,-

ISBN 978-3-415-06952-7



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415069527

Das Buch bietet die **einzige Gesamtübersicht** der handelsrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Wesensmerkmale der wichtigsten Gesellschaftsformen in vergleichenden Tabellen. Umfangreiche Änderungen, vor allem durch die **Corona-Gesetze**, sind in die 23. Auflage eingearbeitet

In einer kurzen Einführung geben die Autoren allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigen die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die vergleichende tabellarische Darstellung ist in zwei Hauptteile gegliedert, einen handelsrechtlichen und einen steuerlichen.

Der erste Teil enthält eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der **verschiedenen Unternehmensformen**, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird. Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst.

In der zweiten Übersicht wird die **steuerliche Behandlung** der Gesellschaften und der Gesellschafter nach den wichtigsten Steuerarten dargestellt. Hier sind insbesondere auch die einschlägigen EU-Vorgaben berücksichtigt.

 BOORBERG

Verlegungsantrag

Orientierungssatz: Beantragt der Kläger die Verlegung der mündlichen Verhandlung mit der Begründung, er habe die Klageerwiderung nicht erhalten, kann darin ein erheblicher Grund für die Verlegung des Termins liegen.

Entscheidung: BFH, Beschluß vom 29.07.2021, IX B 56/20

I. Sachverhalt

Gegenstand der Beschwerde war die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör.

Der Kläger und Beschwerdeführer beantragte die Verlegung der mündlichen Verhandlung, da er eine Klageerwiderung nicht erhalten habe. Das Finanzgericht konnte den Zugang dieser Klageerwiderung beim Kläger nicht feststellen. Trotz dieser Kenntnis lehnte der Senat den Antrag ab. Das Finanzgericht verhandelte in Abwesenheit des Klägers mündlich und entschied aufgrund dieser mündlichen Verhandlung zur Sache. Der Kläger erhob die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision mit der Begründung, daß ein Verfahrensmangel gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO wegen Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör nach § 96 Abs. 2 FGO i. V. m. Art. 103 Abs. 1 GG vorliegen würde.

II. Gründe

Die Beschwerde ist begründet. Der Senat nimmt an, daß der Antrag auf Verlegung der mündlichen Verhandlung rechtmäßig war und somit der Kläger nicht gehalten war, an der mündlichen Verhandlung teilnehmen zu müssen.

Beantragt der Kläger die Verlegung der mündlichen Verhandlung mit der Begründung, er habe eine Klageerwi-

derung nicht erhalten, kann darin ein erheblicher Grund für die Verlegung des Termins liegen. Das ist etwa der Fall, wenn der Zugang des Schriftstücks nach Aktenlage nicht feststeht und es auch nicht mehr so rechtzeitig übermittelt werden kann, daß eine genügende Zeit zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung verbleibt. In diesem Fall muß der Kläger insbesondere nicht an der mündlichen Verhandlung teilnehmen, um sich dort eine Abschrift des Schriftsatzes aushändigen zu lassen, diese im Beisein des Gerichts und der anderen Beteiligten durchzulesen, um dann zu entscheiden, ob er sich darauf spontan einlassen kann oder ob er die Vertagung des Termins beantragt.

Aus § 77 FGO ergibt sich, daß die Beteiligten gehalten sind, sich auf die mündliche Verhandlung vorzubereiten. Dazu sind ihnen die Schriftsätze der jeweils anderen Seite von Amts wegen zu übermitteln. Dies muß so rechtzeitig geschehen, daß eine ausreichende Zeit zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung verbleibt. Die Übergabe in der mündlichen Verhandlung ist grundsätzlich nicht ausreichend. Das gilt auch dann, wenn das Gericht der Auffassung ist, die Klageerwiderung gebe lediglich die wohlbekannte Auffassung des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt) wieder und führe keine neuen Tatsachen in das Verfahren ein. Dies zu beurteilen ist zuvörderst Sache des Klägers.

(Claudius Söffing)



Wichtige Orientierungshilfe.

Individualarbeitsrecht

Leitfaden für Arbeitgeber in kleineren Unternehmen und Start-ups

von Christian Vetter, Rechtsanwalt, Hamburg

2022, 138 Seiten, € 26,90

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07147-6



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415071476

BOORBERG

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

SC1221

AfA-Bemessungsgrundlage bei Wechsel von Betriebs- ins Privatvermögen

Orientierungssatz: Werden Wirtschaftsgüter einer gewerblich geprägten Personengesellschaft – hier Gebäude – wegen des Wegfalls der gewerblichen Prägung in das Privatvermögen überführt und von der nunmehr vermögensverwaltenden Gesellschaft weiterhin zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt, sind als Bemessungsgrundlage für die AfA die gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter als fiktive Anschaffungskosten anzusetzen.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 22.02.2021, IX R 13/19

I. Sachverhalt

Streitig war die Bemessungsgrundlage der AfA, wenn ein Wirtschaftsgut vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt wird.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine ursprünglich in der Rechtsform einer GbR gegründete vermögensverwaltende Personengesellschaft. An dieser waren A, B, C und D beteiligt. Im Jahr 2001 wechselte die Klägerin in die Rechtsform einer KG, bei welcher der A und eine neugegründete GmbH persönlich haftende Gesellschafter wurden und die übrigen Gesellschafter die Kommanditistenstellung einnahmen.

Zum 31.12.2002/01.01.2003 gab A die Komplementärstellung auf und wechselte in die Kommanditistenstellung, so daß die GmbH alleinige Komplementärin und Geschäftsführerin wurde. Nach 4 Jahren wechselte A wieder in die Komplementärstellung.

In den Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bis einschließlich 2002 erklärte die Klägerin die Mieteinkünfte aus den Grundstücken als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, in den Erklärungen für 2003 bis 2005 als gewerbliche Einkünfte, die sie durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte, und in den Erklärungen ab 2006 wieder als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In ihrer Feststellungserklärung für 2006 sowie in den Folgejahren wies die Klägerin die Einkünfte aus ihren Immobilienobjekten wieder als solche aus Vermietung und Verpachtung aus. Die Klägerin setzte als „Entnahmewert“ zum 31.12.2005 für die bis zu diesem Zeitpunkt in ihrem Betriebsvermögen befindlichen Immobilienobjekte und anderen Wirtschaftsgüter die in der Bilanz zum 31.12.2005 ausgewiesenen Buchwerte an. Die Beteiligten sind sich darüber einig, daß die Buchwerte am 31.12.2005 den gemeinen Werten der Wirtschaftsgüter zu diesem Zeitpunkt entsprachen. Ausgehend von den so festgestellten gemeinen Werten zum 31.12.2005 als Bemessungsgrundlage ermittelte die Klägerin die im Veranlagungszeitraum 2006 in ihrer Überschußrechnung zu berücksichtigenden AfA-Beträge.

Nach Durchführung einer Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2010 vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) die Auffassung, daß die AfA-Beträge

in den Streitjahren nicht in der erklärten Höhe angesetzt werden könnten. Der Teilwert bzw. der gemeine Wert bilde nach der Überführung eines Immobilienobjektes aus dem Betriebs- in das Privatvermögen nur dann die Bemessungsgrundlage für die weitere AfA, wenn das Wirtschaftsgut mit diesem Wert steuerlich erfaßt worden sei. Dies sei vorliegend weder bei der Einlage in 2003 noch bei der Entnahme in 2005 geschehen. Bemessungsgrundlage für die weitere AfA seien daher die historischen Anschaffungskosten abzüglich der bisher vorgenommenen AfA.

Das FG gab der Klage teilweise statt, so daß es den Ansatz der historischen Anschaffungskosten folgte. Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

Bei Einkünften aus § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG kann die AfA als abziehbare Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG geltend gemacht werden. Die Bemessungsgrundlage der AfA richtet sich nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 7 Abs. 4 und 5 EStG.

Im Falle einer Überführung eines – vermieteten – im Betriebsvermögen befindlichen Grundstücks durch Entnahme oder – im Zuge einer Betriebsaufgabe – in das Privatvermögen ist der § 7 Abs. 4 und 5 EStG nicht unmittelbar anzuwenden, da es an einem Rechtsträgerwechsel und somit an einem Erwerb mangelt. Es ist jedoch anerkannt, daß bei einer Überführung von im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen ein anschaffungsähnlicher Vorgang vorliegt. Bemessungsgrundlage sind sodann die fiktiven Anschaffungskosten, welche bei der Ermittlung des Entnahmegewinns (§ 4 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) oder des Aufgabegewinns (§ 16 Abs. 1 und 3 EStG), kraft Gesetzes die stillen Reserven für das betriebliche Gebäude aufgelöst werden. Diese Werte treten an die Stelle der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, die nach § 7 Abs. 1 Satz 1, Abs. 4, Abs. 5 Satz 1 EStG sonst für die Berechnung der AfA maßgebend sind. Voraussetzung für einen solchen Ansatz ist jedoch, daß das maßgebliche Gebäude mit diesen Werten steuerlich erfaßt

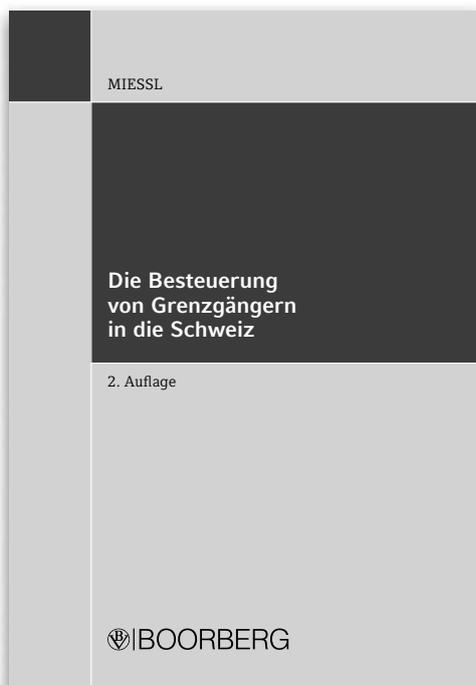
wurde bzw. daß die Entnahme oder Betriebsaufgabe verfahrensrechtlich noch steuerlich erfaßt werden kann. Liegen die Voraussetzungen nicht vor, ist bei der Überführung eines Betriebsgrundstücks in das Privatvermögen die künftige AfA-Bemessungsgrundlage weiterhin an die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gebunden. Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn für ein ehemaliges Betriebsgebäude, das nunmehr unter Auflösung der stillen Reserven vermietet wird, ein Aufgabegewinn ermittelt wird, dieser jedoch aufgrund einer gesetzlichen Freibetragsregelung im Ergebnis steuerfrei bleibt. In diesem Fall ist als AfA-Bemessungsgrundlage der gemeine Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe anzusetzen.

Nach diesen Grundsätzen kommt der Senat richtigerweise zu dem Ergebnis, daß der gemeine Wert die neue AfA-Bemessungsgrundlage bildet. In dem Wechsel von einer

gewerblich geprägten Personengesellschaft in die vermögensverwaltende Personengesellschaft ist eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG zu sehen. Aus der Gegenüberstellung der genannten Werte ergab sich im Streitfall, wovon sowohl die Beteiligten als auch – für den BFH bindend – das FG ausgingen, kein Aufgabegewinn, da die gemeinen Werte der zum 01.01.2006 ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter den Buchwerten dieser Wirtschaftsgüter am 31.12.2005 entsprachen. Der Senat weist darauf hin, daß – entgegen der Auffassung des FAs und des FGs – dieser fehlende Aufgabegewinn nicht dazu führt, daß die stillen Reserven steuerlich nicht erfaßt wurden. Vielmehr beruft sich der Senat darauf, daß in dem kurzen Zeitraum keine stillen Reserven entstanden sind, so daß kein Aufgabegewinn festzustellen war.

(Claudius Söffing)

Komplexe Fragen – klare Antworten.



WWW.BOORBERG.DE

Die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz

von Dipl.-Kaufmann Gerold Miessler, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Konstanz
2019, 196 Seiten, € 49,80
ISBN 978-3-415-06493-5

Die Schweiz lockt ausländische Arbeitnehmer nicht nur mit einer attraktiven Altersvorsorge und einem grundsätzlich höheren Lohnniveau, sondern auch mit einer niedrigen Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Diesem Lockruf sind mittlerweile über 60.000 Grenzgänger mit Wohnsitz in Deutschland gefolgt.

Das Fachbuch befasst sich umfänglich – eng verzahnt mit dem Aufenthaltsrecht in der Schweiz – mit der steuerlichen Beurteilung und Beratung dieser Personengruppe. Sie ist in den letzten Jahren einer vielfältigen Neuausrichtung unterworfen worden, insbesondere bei der Besteuerung der Pensionskassenauszahlung. Auch die Diskussion zur ertrag- und umsatzsteuerlichen Beurteilung der Privatnutzung des Geschäftswagens von Grenzgängern wird dargestellt. Zudem erfolgt eine kritische Betrachtung der Rechtsfortentwicklung bei Beschäftigten mit sog. tagesübergreifender Tätigkeit durch die Finanzrechtsprechung.

Mit zahlreichen weiterführenden Beispielen und den Formularen aus den Bereichen Steuerrecht, Aufenthaltsrecht und Sozialversicherungsrecht im Anhang des Buchs gelingt die Umsetzung in die Praxis.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC1221

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.

Elzer (Hrsg.)

Wohnungseigentumsrecht

Nomos Verlag Baden-Baden, 1. Aufl. 2021, 1.611 Seiten

Das WEG liegt nun in einer Neufassung vor (Bekanntmachung vom 12.01.2021, BGBl. I S. 34). Eine Neufassung bedeutet auch ein Nachdenken über Sinn und Unsinn, Versäumtes und Wünschenswertes. Vor allem aber bedeutet es Neuheiten und eine andere Herangehensweise an die Materie: So hat der Autor den durchaus selbstbewußten Anspruch, den Zugriff auf das Wohnungseigentumsrecht neu zu denken. 300 Fragen werden normübergreifend dargestellt, darunter Steuerrecht mit dem Hinweis auf die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer, die Verwaltung und die einzelnen Wohneigentümer. Themenorientierte Kommentierung ist irgendwie praktischer als die vorschriftenzentrierte Aufbereitung, also durchaus lohnenswert.

Münch

Handbuch Familiensteuerrecht

C.H. Beck Verlag, München, 2. Aufl. 2020, 583 Seiten

Eine andere Art der Themenzentrierung findet sich in diesem Werk, das nun nach 5 Jahren in 2. Aufl. vorliegt: Die Darstellung der Grundzüge des Familienrechts für die steuerliche Beratung, dem „Familienrechtscheck als Nebenleistung“. Insbesondere bei Gestaltungen – und da trifft der Autor den Nagel auf den Kopf – ist die Kooperation des

rechtlichen und steuerlichen Beraters Grundvoraussetzung. Oder anders gesagt: Wer mit dem Begriff eines fiktiven Zinsanteils etwas anfangen kann, sollte sich nicht von einer Güterstandsschaukel aus dem Konzept bringen lassen.

Schmidt

ESTG-Kommentar

C.H. Beck Verlag, München, 40. Aufl. 2021, 2514 Seiten

Die Autoren haben es tatsächlich geschafft, anlässlich der 40. Auflage die versprochene Verschlankung hinzubekommen. Das Werk war schon einmal über 150 Seiten dicker. Diese Seitenanzahl angesichts der Kleinheit der Schrift „einzusparen“, kostet eine Menge Kraft, zumal Kürzen schwieriger ist als Neuschreiben. Der *Schmidt* wird bleiben und das ist gut so.

Forster,

Effizient lesen

utb expert Verlag, Tübingen 2021, 232 Seiten

Mangels effizienter Lesegeschwindigkeit in der Redaktion wird die Besprechung noch etwas warten müssen.

Im nächsten Heft: Zenke/Schäfer/Brocke, **Corporate Governance**; Moosmayer, **Compliance**; div. Bearbeiter, **Formularbuch Recht und Steuern**; Pelka/Petersen, **Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2021/2022**; Wabnitz/Janovsky/Schmitt, **Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht** und Forster, **Effizient lesen**.

Redaktion