Eckardt
Steuerberatung

Mandanteninformation Februar 2024

Inhalt:

Arbeitsrecht

1. Verfällt der Urlaub bei einer Langzeiterkrankung?

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Zur Wegzugsbesteuerung bei einem Umzug in die Schweiz

Kapitalanlage und Versicherung

1. Kein Widerruf der Stimmabgabe nach Zugang bei Gesellschafterbeschluss im schriftlichem Umlaufverfahren

Land- und Forstwirtschaft

1. Durchschnittssatzbesteuerung bei Verzicht auf Lieferrecht
2. Keine Durchschnittssatzbesteuerung bei Turnierpferden

Lohn und Gehalt

1. Leistungen aus einem Heisenberg-Stipendium können steuerfrei sein

Private Immobilienbesitzer

1. Anspruch auf Zustimmung der Eigentümergemeinschaft zum Einbau einer Split-Klimaanlage?
2. Bauträgervergütung verjährt in 10 Jahren
3. Unfall wegen Glätte: Wann haftet der Grundstückseigentümers?

Sonstige Steuern

1. Darf ein behandelnder Arzt als Erbe eingesetzt werden?
2. Gesellschaftsanteile: Was bei der Schenkung an Minderjährige zu beachten ist

Steuerrecht Privatvermögen

1. Antrag auf Kindergeld darf auch per E-Mail gestellt werden
2. Erbauseinandersetzung führt nicht zu privatem Veräußerungsgeschäft

3. Haushaltszugehörigkeit als Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug von Kinderbetreuungskosten
4. Sind Zahlungen an Förderverein als Schulgeld abziehbar?

Steuerrecht Unternehmer

1. Finanzielle Eingliederung als Voraussetzung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft
2. Ohne tatsächliche Verlusttragung keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung
3. Zur Bekanntgabe eines Steuerbescheides bei Erteilung einer Vollmacht
4. Zur Nutzung des elektronischen Rechtsverkehrs im eigenen Namen

Eckardt
Steuerberatung

1. Arbeitsrecht

1. Verfällt der Urlaub bei einer Langzeiterkrankung?

Bei Langzeiterkrankungen beginnt die 15-monatige Verfallfrist ausnahmsweise unabhängig von der Erfüllung der Hinweisobliegenheiten des Arbeitgebers, wenn die Arbeitsunfähigkeit des Arbeitnehmers so früh im Urlaubsjahr eintritt, dass es dem Arbeitgeber tatsächlich nicht möglich war, seiner Hinweisobliegenheit nachzukommen.

Hintergrund

Der Kläger war seit dem 1.11.1989 bei der Beklagten beschäftigt. Der TVöD-V fand auf das Arbeitsverhältnis Anwendung. Seit dem 18.1.2016 bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses, welches durch Aufhebungsvertrag mit Ablauf des 28.2.2019 endete, war der Kläger durchgehend arbeitsunfähig erkrankt. Der Kläger klagte nun auf Abgeltung von 30 Arbeitstagen Urlaub aus dem Jahr 2016. Er begründete dies damit, dass sein Urlaubsanspruch aus dem Jahr 2016 trotz der durchgehenden krankheitsbedingten Fehlzeit nicht nach 15 Monaten mit Ablauf des 31.3.2018 erloschen sei, weil die Beklagte ihn nicht durch Erfüllung ihrer Mitwirkungsobliegenheiten in die Lage versetzt habe, den Urlaub tatsächlich wahrzunehmen.

Entscheidung

Das BAG führt zunächst aus, dass der Urlaub nach Ablauf von 15 Monaten erlischt, wenn Beschäftigte seit Beginn des Urlaubsjahres durchgehend bis zum 31. März des zweiten auf das Urlaubsjahr folgenden Kalenderjahres arbeitsunfähig gewesen sind. In diesem Fall verfällt der Urlaubsanspruch unabhängig davon, ob der Arbeitgeber seinen Mitwirkungsobliegenheiten nachgekommen ist oder nicht.

Demgegenüber kann ein Anspruch auf bezahlten Erholungsurlaub aus einem Bezugszeitraum, in dessen Verlauf der Arbeitnehmer tatsächlich gearbeitet hat, bevor er aufgrund einer seitdem fortbestehenden Krankheit arbeitsunfähig geworden sei, bei einer richtlinienkonformen Auslegung des § 7 Abs. 1 und Abs. 3 BUrlG grundsätzlich nur dann nach Ablauf eines Übertragungszeitraums von 15 Monaten erlöschen, wenn der Arbeitgeber seinen Mitwirkungsobliegenheiten rechtzeitig nachgekommen sei.

Der Arbeitgeber habe jedoch das Risiko, dass der Urlaub wegen einer im Urlaubsjahr eintretenden Krankheit nicht erfüllt werden könne, nur zu tragen, soweit er im Urlaubsjahr tatsächlich die Möglichkeit gehabt hatte, seinen Mitwirkungsobliegenheiten auch nachzukommen. Wenn aber die Arbeitsunfähigkeit des Arbeitnehmers so früh im Urlaubsjahr eintritt, dass es dem Arbeitgeber tatsächlich nicht möglich gewesen ist, den Arbeitnehmer zur Inanspruchnahme des Urlaubs zu veranlassen, so dass der Beschäftigte selbst bei ordnungsgemäßer Aufklärung durch den Arbeitgeber den Urlaub nicht vollständig habe nehmen können, erlischt der Urlaubsanspruch bei

fortdauernder Erkrankung unabhängig von der Mitwirkung des Arbeitgebers mit Ablauf eines Übertragungszeitraums 15 Monate nach Ende des Urlaubsjahres.

Für die Frage, ob der Arbeitgeber die Beschäftigten rechtzeitig aufgefordert habe, ihren Urlaub zu nehmen, und ihnen klar mitgeteilt habe, dass der Urlaub mit Ablauf des Kalenderjahres oder Übertragungszeitraums verfalle, wenn er nicht beantragt werde, sei auf den Zugang der Erklärung bei den Beschäftigten abzustellen. Die Aufforderung und der Hinweis müssten zwar nicht sofort nach der Entstehung des Urlaubsanspruchs erfolgen, sondern entsprechend der Legaldefinition nach § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB unverzüglich, d. h. ohne schuldhaftes Zögern des Arbeitgebers. Die Zeitspanne, die dem Arbeitgeber zur Vorbereitung und Durchführung der Belehrung einzuräumen sei, richte sich dabei nach den Umständen des Einzelfalls. Da nach Auffassung des BAG die Berechnung des Urlaubsanspruchs und die Formulierung der Belehrung grundsätzlich keine besonderen Schwierigkeiten bereite, sei unter normalen Umständen – wenn keine Besonderheiten, wie z. B. Betriebsferien zu Jahresbeginn – vorliegen, eine Zeitspanne von einer (Urlaubs-)Woche, d. h. in Anlehnung an § 3 BUrlG 6 Werktage nach Entstehung des Urlaubsanspruches, was nach § 1 BUrlG zu Beginn des Kalenderjahres, d. h. zum 1. Januar, sei, ausreichend.

Im Hinblick auf die Mitwirkungsobliegenheiten des Arbeitgebers gelten die dargestellten Grundsätze nicht nur für den gesetzlichen Mindesturlaub, sondern auch für den tariflichen Mehrurlaub. Die Tarifvertragsparteien des TVöD hätten in dieser Hinsicht den tariflichen Mehrurlaub nicht abweichend von den gesetzlichen Vorgaben geregelt.

Im vorliegenden Fall erachtete das BAG die Klage als unbegründet, soweit der Kläger die Abgeltung von 25 Arbeitstagen Urlaub verlangte. Aufgrund der am 18.1.2016 eingetretenen Arbeitsunfähigkeit des Klägers hätten zwischen Montag, dem 4.1.2016, und Freitag, dem 15.1.2016, nur 10 Arbeitstage gelegen, an denen der Urlaubsanspruch hätte erfüllt werden können. Zudem habe die Beklagte ihre Mitwirkungsobliegenheiten nicht vor dem 8.1.2016 erfüllen müssen. Erst nach Ablauf der Frist sei das Risiko, dass Urlaubsansprüche wegen einer Langzeiterkrankung verfielen, auf die Beklagte übergegangen.

2. GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Zur Wegzugsbesteuerung bei einem Umzug in die Schweiz

Auch wenn nach unionsrechtlichen Vorgaben in Verbindung mit dem sog. Freizügigkeitsabkommen der EU und der Schweiz bei einem im Jahr 2011 erfolgten Wegzug in die Schweiz die im Wegzugszeitpunkt entstehende nationale Steuer auf den Vermögenszuwachs (Wegzugsteuer) dauerhaft und zinslos zu stunden ist, hindert dies die Festsetzung der Steuer nicht.

Hintergrund

Der Kläger ist deutscher Staatsangehöriger und seit 2008 Geschäftsführer einer GmbH mit Sitz in der Schweiz. An dieser GmbH ist er seit Gründung der Gesellschaft (im Juli 2007) zu 50 % beteiligt.

Im März 2011 verzog er in die Schweiz, wo er seitdem wohnhaft ist. Das Finanzamt informierte den Kläger, dass es in Folge des Umzugs einen steuerpflichtigen fiktiven Gewinn gem. § 6 Abs. 1 AStG ansetzen werde.

Der Kläger wies darauf hin, dass eine Besteuerung nicht mit dem Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit (Freizügigkeitsabkommen-FZA) vom 21.6.1999 in Einklang stehe. Die Besteuerung nicht realisierter stiller Reserven sei geeignet, eine Person vom Wegzug in die Schweiz abzuhalten. Deutschland habe es versäumt, für den Bereich des FZA eine der Stundungsregelung des § 6 Abs. 5 AStG entsprechende Regelung vorzusehen. Daher finde die Wegzugsbesteuerung keine Anwendung.

Mit Bescheid vom 18.11.2014 setzte das Finanzamt gegenüber dem Kläger die Einkommensteuer für 2011 in fest. Bei den Besteuerungsgrundlagen berücksichtigte es u. a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, d. h. einen fiktiven Veräußerungsgewinn i. S. d. § 6 AStG i. V. m. § 17 EStG. Dagegen erhob der Kläger Einspruch.

Mit der Einspruchsentscheidung reduzierte das Finanzamt die Einkommensteuer aus nicht im Streit stehenden Gründen. Im Übrigen wies das Finanzamt den Rechtsbehelf als unbegründet zurück. Der Kläger zahlte die Wegzugsteuer während des Verfahrens "vorläufig" und hat keine Stundung mehr beantragt.

Das FG gab der Klage statt.

Entscheidung

Die Revision des Finanzamts ist begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Klage.

Nach Maßgabe des nationalen Rechts ist die Wegzugsteuer im Streitfall durch Einkommensteuerbescheid festzusetzen und nicht zu stunden.

Im Streitfall sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG erfüllt. Die unbeschränkte Steuerpflicht des Klägers, der er mehr als 10 Jahre lang im Inland unterlag, endete durch die mit dem Umzug in die Schweiz einhergehende Aufgabe des inländischen Wohnsitzes. Deshalb ist auf die von ihm gehaltene Beteiligung an der GmbH auch ohne Veräußerung § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG anzuwenden, was zum Ansatz eines fiktiven Veräußerungsgewinns führt.

Eine dauerhafte Stundung der Wegzugsteuer sieht § 6 AStG nicht vor. Die in § 6 Abs. 4 AStG zugestandene zeitlich befristete Teil-Stundung hat der Kläger ausdrücklich nicht (mehr) beantragt; vielmehr hat er die festgesetzte Wegzugsteuer entrichtet, ohne sich auf die in § 6 Abs. 4 AStG tatbestandlich vorausgesetzte "erhebliche Härte" zu berufen. Im Übrigen kommt eine Stundung nach § 6 Abs. 5 AStG nur bei einem Wegzug in einen Mitgliedstaat der EU oder einen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum in Betracht und ist daher im Streitfall (Schweiz) nicht einschlägig.

Das FG hat die Reichweite der in ständiger Rechtsprechung bei Unionsrechtsverstößen zugelassenen sog. geltungserhaltenden Reduktion des nationalen Rechts zu eng bestimmt. Denn es geht insoweit um eine Gesetzesanwendung, die den Anwendungsvorrang des unmittelbar geltenden Unionsrechts unter größtmöglicher Wahrung des national-rechtlichen Gesetzesbefehls sicherstellt.

Die Unionsrechtswidrigkeit führt danach gerade nicht zu einer vollständigen Unanwendbarkeit oder Nichtigkeit der nationalen Vorschrift. Vielmehr ist dem Anwendungsvorrang des Primärrechts vor nationalem Recht durch das "Hineinlesen" der vom EuGH verbindlich formulierten unionsrechtlichen Erfordernisse in die betroffene Norm Rechnung zu tragen.

Infolgedessen kann es geboten sein, ein "europarechtswidriges Tatbestandsmerkmal" nicht zu beachten oder einen im nationalen Gesetz nicht vorgesehenen Gegenbeweis zuzulassen, im Übrigen aber die Vorschrift in ihrem Bestand zu erhalten.

Nach diesen allgemeinen Maßstäben, die im Schrifttum Zustimmung erfahren haben und auch im Bereich der Anwendung der FZA-Maßgaben Anwendung finden, um eine materiell-rechtliche Besserstellung der dortigen Regelungsadressaten im Vergleich zu Unionsrechtsbürgern bei Anwendung der Grundfreiheiten des Vertrags über die Arbeitsweise der EU zu verhindern, ist es zulässig, im Zeitpunkt des Wegzugs in die Schweiz die Wegzugsteuer gem. § 6 Abs. 1 AStG festzusetzen.

Damit wird auch ermöglicht, auf den Zeitpunkt des Wegzugs festzuhalten, auf welchen Anteil des Steuersubstrats das Besteuerungsrecht des Wegzugsstaates entfällt. Zugleich ist aber den vom EuGH verbindlich formulierten Vorgaben dadurch Rechnung zu tragen, dass die im nationalen Gesetz nicht vorgesehene zinslose und bis zur Anteilsveräußerung andauernde Stundung von Amts wegen zu gewähren ist, um dem Steuerpflichtigen die Ausübung seines Rechts, sich in der Schweiz niederzulassen, zu ermöglichen.

3. Kapitalanlage & Versicherung

1. Kein Widerruf der Stimmabgabe nach Zugang bei Gesellschafterbeschluss im schriftlichem Umlaufverfahren

Die Stimmabgabe im Rahmen einer Gesellschafterversammlung ist nach Zugang nicht frei widerrufbar. Das gilt auch dann, wenn ein wichtiger Grund für die Änderung des Abstimmungsverhaltens vorliegt.

Hintergrund

Die Beklagte ist ein geschlossener Immobilienfonds in der Rechtsform einer Publikums-Kommanditgesellschaft. Die Gesellschafterversammlung der Beklagten fasste im schriftlichen Umlaufverfahren Beschluss über den Verkauf einer Immobilie.

Die Klägerin focht den Beschluss an. Unter anderem hätten mehrere Gesellschafter noch während der Abstimmungsfrist ihre Stimmen geändert, womit keine satzungsmäßig erforderliche Mehrheit vorliege. Die Stimmabgaben seien bis zum Ende der Abstimmungsfrist widerrufbar, da der Gesellschafterbeschluss erst mit der Stimmauszählung und Verkündung des Beschlussergebnisses zur Entstehung gelange.

Das LG hat die Klage abgewiesen. Zur Begründung hat das LG u. a. ausgeführt, dass eine Änderung der Stimmabgabe nach Zugang der Stimmerklärung analog § 130 Abs. 1 Satz 2 BGB nicht möglich sei. Hiergegen richtet sich die Berufung der Klägerin.

Entscheidung

Die Berufung der Klägerin blieb ohne Erfolg. Das OLG hat bestätigt, dass eine abgegebene Stimme nach Zugang bei dem Versammlungsleiter nicht frei widerrufbar ist. Dies gelte unabhängig davon, ob ein wichtiger Grund für die Änderung des Abstimmungsverhaltens vorliege. Ein Widerruf der Stimmabgabe nach Zugang der Stimmerklärung sei gem. § 130 Abs. 1 Satz 2 BGB nicht mehr möglich. Danach könne eine Stimme ausschließlich vor oder gleichzeitig mit dem Zugang der Stimme bei der Gesellschaft widerrufen werden.

Nach der Rechtsprechung des BGH ist die Stimmabgabe in einer Abstimmung eine Willenserklärung i. S. d § 130 Abs. 1 BGB. Maßgeblich ist insofern bei einem Umlaufverfahren die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung über den Zugang von Willenserklärungen unter Abwesenden. Danach ist eine Willenserklärung zugegangen, wenn sie so in den Bereich des Empfängers gelangt, dass dieser unter normalen Verhältnissen die Möglichkeit hat, vom Inhalt der Erklärung Kenntnis zu nehmen. Entscheidend sei nach dem Senat im konkreten Fall der Zugang beim Versammlungsleiter, der die Gesellschaft nach dem Gesellschaftsvertrag vertrete. Auf den Zugang der Stimme bei den übrigen Gesellschaftern komme es deshalb nicht an.

Die Unwiderruflichkeit der zugegangenen Stimmerklärung leitet das OLG von einem Urteil des BGH vom 13.7.2012, V ZR 254/11 ab. Darin hatte der BGH zu einer Präsenzabstimmung in einer Wohnungseigentümerversammlung entschieden, dass eine Stimmabgabe nach ihrem Zugang beim Versammlungsleiter nicht mehr widerrufen werden kann. Hierfür spreche die Regelung des § 130 Abs. 1 BGB, die auf die Stimmabgabe als unter Anwesenden abgegebene empfangsbedürftige Willenserklärung sinngemäß Anwendung finde. Demnach werde eine Willenserklärung mit ihrem Zugang wirksam und binde den Erklärenden, weshalb ein Widerruf der Erklärung nach § 130 Abs. 1 Satz 2 BGB ab diesem Zeitpunkt ausscheide.

Das OLG überträgt die Argumentation des BGH auf die Abstimmung im schriftlichen Umlaufverfahren. Auch im schriftlichen Umlaufverfahren sei eine abgegebene und zugegangene Stimme nicht frei widerrufbar. Dass die Abstimmung im Fall des BGH in Präsenz der Wohnungseigentümer erfolgte und nicht – wie im vorliegenden Fall – im Umlaufverfahren, mache nur insoweit einen Unterschied, als die Regelung des § 130 Abs. 1 BGB nun nicht mehr – wie im Fall des BGH – nur entsprechend, sondern, da die Willenserklärung gegenüber Abwesenden abgegeben wurde, unmittelbar Anwendung finde.

Nach dem OLG sei die Klägerin auch nicht anderweitig schutzbedürftig. Es bestehe kein Bedürfnis, die Widerrufbarkeit der Stimmerklärung aus wichtigem Grund zuzulassen. Vielmehr könne die Klägerin ihre Stimmerklärung nach den §§ 116 ff. BGB anfechten. Sollte sich die Tatsachengrundlage nach Abgabe der Stimme geändert haben, bleibe es den Gesellschaftern unbenommen, den gefassten Beschluss abzuändern.

4. Land- und Forstwirtschaft

1. Durchschnittssatzbesteuerung bei Verzicht auf Lieferrecht

Der Verzicht eines Landwirts auf ein vertragliches Lieferrecht (durch Zustimmung zur vorzeitigen Auflösung eines Vertrags über die Lieferung von Lebensmitteln) gegen "Abstandszahlung" ist steuerbar und fällt nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG.

Hintergrund

Die Klägerin, eine GbR, schloss am 18.3.2011 mit einer GmbH & Co. KG (KG) einen Vertrag über die Lieferung von 70 % der von der Klägerin erzeugten Lebensmittel (Feldsalat, Rucola, Bundzwiebeln, Wildkräuter, Pflücksalat). Die GbR ging eine Lieferverpflichtung und die KG eine Abnahmeverpflichtung ein. Eine Kündigung war nach § 8 des Vertrags erstmals zum 31.12.2015 möglich. Die auf dem Vertrag beruhenden Lieferungen der Klägerin an die KG erfolgten gem. § 24

Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG in der im Streitjahr 2013 geltenden Fassung zum Durchschnittssatz von 10,7 % (aktueller Steuersatz: 9,0 %).

Zu diesem Vertrag bestätigten am 30.6.2013 die Klägerin und die KG schriftlich einen zum 31.5.2013 mündlich abgeschlossenen Aufhebungsvertrag. Die KG zahlte danach "zum Ausgleich der aufgrund der vorzeitigen Vertragsauflösung entstehenden Einbußen" eine "Abstandszahlung" an die Klägerin i. H. v. 121.770 EUR (110.000 EUR + 10,7 % Umsatzsteuer, also unter Anwendung des § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG).

Das Finanzamt besteuerte nach Durchführung einer Außenprüfung im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 7.6.2016 u. a. den Verzicht mit dem Regelsteuersatz. Die Umsatzsteuer wurde aus dem Bruttobetrag herausgerechnet. Der Einspruch blieb erfolglos.

Das FG gab der Klage statt. Es nahm an, der Verzicht der Klägerin auf die Rechte aus dem Liefervertrag bzw. die Zustimmung zur vorzeitigen Vertragsauflösung sei zwar steuerbar, aber ein unter § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG fallender Umsatz.

Entscheidung

Der BFH hält die Revision für begründet. Er hat die Vorentscheidung aufgehoben und den Rechtsstreit an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Das FG hat zwar zutreffend angenommen, dass der Verzicht steuerbar ist. Allerdings fällt die Leistung der Klägerin nicht unter § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG. Zu dem der Klägerin bei Nichtanwendung des § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG möglicherweise zustehenden Vorsteuerabzug sind vom FG weitere Feststellungen zu treffen.

Höchstrichterlich offen geblieben ist bisher, ob Verzichtsleistungen eines Landwirts im Falle ihrer Steuerbarkeit der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen. Diese Frage beantwortet der BFH nun dahingehend, dass der entgeltliche Verzicht auf ein Lieferrecht durch Zustimmung des Land- oder Forstwirts zur vorzeitigen Auflösung des Liefervertrags nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung fällt. Hierzu führt er weiter aus:

Der von Art. 295 ff. MwStSystRL bezweckte Ausgleich der Belastung der von einem Landwirt bezogenen Eingangsleistungen mit Umsatzsteuer wird nach der Systematik des Pauschalierungsverfahrens erst dann gewährt, wenn er landwirtschaftliche Erzeugnisse liefert oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringt. Andere Umsätze, die der Pauschallandwirt im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebs tätigt, unterliegen dem Regelsteuersatz.

Der Verzicht auf ein Lieferrecht ist weder eine landwirtschaftliche Dienstleistung i. S. d. § 24 UStG, Art. 295 MwStSystRL, da sie nicht zu einer landwirtschaftlichen Erzeugung der KG beiträgt, noch werden durch den Verzicht landwirtschaftliche Erzeugnisse i. S. d. § 24 UStG, Art. 295 MwStSystRL geliefert, da hierfür keine Gegenstände im Rahmen der in Anhang VII aufgeführten Tätigkeiten vom landwirtschaftlichen Betrieb des Landwirts erzeugt werden.

Die Sache ist nicht spruchreif, da das FG nicht festgestellt hat, ob in Zusammenhang mit der regelbesteuerten Verzichtsleistung der Klägerin abziehbare Vorsteuerbeträge zu berücksichtigen sind. Ob tatsächlich für die Verzichtsleistung bisher noch nicht berücksichtigte, abziehbare Vorsteuerbeträge angefallen sind, hat das FG – auf Basis seiner Rechtsauffassung konsequenterweise – nicht festgestellt. Dies kann es im Rahmen der Zurückverweisung nachholen.

2. Keine Durchschnittssatzbesteuerung bei Turnierpferden

Die Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG findet auf den Verkauf von Sport-, Renn- und Turnierpferden keine Anwendung.

Hintergrund

Der Kläger betreibt eine Pferdezucht und einen Pferdehandel und erzielt damit einkommensteuerrechtlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus Gewerbebetrieb.

Er erwarb mehrere junge Reitpferde, versorgte sie, bildete sie weiter aus und verkaufte sie weiter.

Im Rahmen einer Außenprüfung für das Jahr 2013 vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass § 24 UStG nur für die Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und für landwirtschaftliche Dienstleistungen gelte. Der Verkauf zugekaufter Pferde falle nur dann unter die Vorschrift, wenn die zugekauften Produkte durch landwirtschaftliche Tätigkeiten zu einem Produkt anderer Marktgängigkeit weiterverarbeitet würden. Die zugekauften Pferde seien jedoch auch nach der Ausbildung durch den Kläger Reitpferde geblieben. Lediglich ihr Marktwert habe sich erhöht.

Der Einspruch des Klägers, mit dem er vorbrachte, es komme allein darauf an, dass eine ausreichende Futtergrundlage für die gehaltenen Tiere vorhanden bzw. die Vieheinheitengrenze gem. § 51 BewG nicht überschritten sei, blieb erfolglos.

Die Klage beim FG hatte ebenfalls keinen Erfolg.

Entscheidung

Der BFH bestätigt die Rechtsauffassung des FG. Nach der im Streitjahr 2013 geltenden Fassung des § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG wird für die "im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze" die Steuer auf 10,7 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die Vorsteuerbeträge betragen i. d. R. ebenfalls 10,7 % dieser Umsätze und ein weiterer Vorsteuerabzug entfällt. Durch diese Regelungen gleichen sich damit die Umsatzsteuer und die Vorsteuer aus, sodass der Landwirt im Ergebnis für diese Umsätze keine Umsatzsteuer zu entrichten hat. Nach dem Wortlaut des § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG gelten als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe, soweit ihre Tierbestände nach den §§ 51 und 51a BewG zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören. Die Vorschrift beruht unionsrechtlich auf Art. 295 ff. MwStSystRL.

Wie sich aus Art. 296 Abs. 1 MwStSystRL ergibt, steht es Mitgliedstaaten frei, auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuer auf Schwierigkeiten stoßen würde, als Ausgleich für die Belastung durch die Mehrwertsteuer, die auf die von den Pauschallandwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine Pauschalregelung anzuwenden.

Nach Art. 296 Abs. 2 MwStSystRL sind von der Pauschalregelung landwirtschaftliche Erzeuger ausgenommen, bei denen die Anwendung der normalen oder der vereinfachten Regelung keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten bereitet, d. h., die faktisch in der Lage sind, die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit den sich aus der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung ergebenden Aufgaben zu tragen.

Die Pauschalausgleich-Prozentsätze werden nach Art. 300 MwStSystRL u. a. auf den Preis ohne Mehrwertsteuer der folgenden Gegenstände und Dienstleistungen angewandt:

- landwirtschaftliche Erzeugnisse, die die Pauschallandwirte an andere Steuerpflichtige als jene geliefert haben, die in dem Mitgliedstaat, in dem diese Erzeugnisse geliefert werden, diese Pauschalregelung in Anspruch nehmen; …
- landwirtschaftliche Dienstleistungen, die die Pauschallandwirte an andere Steuerpflichtige als jene erbracht haben, die in dem Mitgliedstaat, in dem diese Dienstleistungen erbracht werden, diese Pauschalregelung in Anspruch nehmen.

"Landwirtschaftliche Erzeugnisse" sind nach Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 und 5 sowie Abs. 2 MwStSystRL die Gegenstände, die im Rahmen der in Anhang VII MwStSystRL aufgeführten Tätigkeiten von land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben der einzelnen Mitgliedstaaten erzeugt werden.

"Landwirtschaftliche Dienstleistungen" sind Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte oder der normalen Ausrüstung seines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs erbracht werden und die normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen, u. a. insbesondere die in Anh. VIII MwSystRL aufgeführten Dienstleistungen.

Den in Anh. VII MwSystRL aufgeführten Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung gleichgestellt sind die Verarbeitungstätigkeiten, die ein Landwirt bei im Wesentlichen aus seiner landwirtschaftlichen Produktion stammenden Erzeugnissen mit Mitteln ausübt, die normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden.

In Anh. VII MwSystRL sind beispielsweise Tierzucht und Tierhaltung in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung, Viehzucht und -haltung, Geflügelzucht und -haltung, Kaninchenzucht und -haltung, Imkerei, Seidenraupenzucht und Schneckenzucht aufgeführt.

§ 24 UStG ist im Lichte der Art. 295 ff. MwStSystRL richtlinienkonform auszulegen.

Daran gemessen sind die Lieferungen der Pferde steuerbar und zum Regelsteuersatz steuerpflichtig. Sie fallen nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung.

Soweit Sport-, Turnier- oder Freizeitpferde im Rahmen der Erbringung sonstiger Leistungen an die Pferdehalter von Landwirten gehalten werden, kommt die Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG nicht zur Anwendung, weil Sport- und Freizeitpferde kein "Vieh" sind.

Die Pferde sind auch keine andere in Anh. VII Nr. 2 MwStSystRL genannte Tierart, auf die die Durchschnittssatzbesteuerung angewendet werden darf. Sie sind schon aus diesem Grund keine landwirtschaftlichen Erzeugnisse i. S. d. Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL, sodass ihre Lieferung nicht unter Art. 300 Nr. 1 MwStSystRL fällt.

Die Anwendung des Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL scheidet außerdem deshalb aus, weil der Kläger die reiterliche Ausbildung der Pferde nicht mit Mitteln ausübt, die normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden.

Die ertragsteuerrechtliche und bewertungsrechtliche Beurteilung ist wegen des Gebots der unionsrechtskonformen Auslegung für § 24 UStG nicht maßgeblich. Das gilt auch für die Frage der Zurechnung einer Tierzucht oder Tierhaltung zur Landwirtschaft.

5. Lohn und Gehalt

1. Leistungen aus einem Heisenberg-Stipendium können steuerfrei sein

Hintergrund

Die Kläger sind Ehegatten, die im Streitjahr 2018 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Die Klägerin vertrat in den Jahren 2016 und 2017 eine Professur an der Universität Z. Ab 2017 erhielt sie aufgrund eines von der DFG bewilligten Heisenberg-Stipendiums monatliche Stipendienzahlungen, bestehend aus einem Grundbetrag sowie einem Sachkostenzuschuss. In dem Grundbetrag war ein pauschaler Zuschlag für eine etwaige Versteuerung des Stipendiums enthalten. Der Klägerin konnten auf Antrag weitere Zuschüsse sowie ein Auslandszuschlag bewilligt werden.

Laut dem Bewilligungsbescheid der DFG vom 30.3.2016 diente das Heisenberg-Stipendium der Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses. Es sollte Wissenschaftlern, die alle Voraussetzungen für die Berufung auf eine Dauer-Professur erfüllen, ermöglichen, sich auf eine wissenschaftliche Leitungsposition vorzubereiten und in dieser Zeit weiterführende Forschungsthemen zu bearbeiten.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2018 gaben die Kläger die Zahlungen aus dem Heisenberg-Stipendium als der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 44 EStG unterliegende Einkünfte der Klägerin an. Im Einkommensteuerbescheid vom 20.4.2020 behandelte das Finanzamt die erklärten Stipendienleistungen als steuerpflichtige Einkünfte der Klägerin aus freiberuflicher Tätigkeit. Das Finanzamt war der Auffassung, die Voraussetzungen der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 44 EStG seien nicht erfüllt, da das Stipendium den für die Bestreitung des Lebensunterhalts erforderlichen Betrag übersteige.

Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin wurde vom Finanzamt als unbegründet zurückgewiesen. Das FG gab der Klage statt.

Entscheidung

Der BFH hat die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung führt der BFH u. a. aus:

Ob die Einnahmen aus dem Stipendium als Vergütung für eine selbstständig ausgeübte wissenschaftliche Tätigkeit den Einkünften aus selbstständiger Arbeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG oder als Vergütung für eine Beschäftigung im Rahmen eines nach den Stipendienvorgaben auszuübenden Lehrauftrags gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit oder als wiederkehrende Bezüge den Einkünften gem. § 22 Nr. 1 Satz 1, Satz 3 Buchst. b EStG zuzuordnen sind, kann nicht abschließend beurteilt werden. Denn das FG hat dies offengelassen und ausgehend von seinem Rechtsstandpunkt, es handele sich um gem. § 3 Nr. 44 EStG steuerfreie Einnahmen, keine Feststellungen getroffen, die dem BFH eine Beurteilung dieser Abgrenzungsfrage erlauben. Es bestehen im Streitfall aber insbesondere für eine Zuordnung der Einnahmen zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit keine Anhaltspunkte.

Jedenfalls sind die Leistungen aus dem Heisenberg-Stipendium, wie das FG zutreffend entschieden hat, nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei.

Nach § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. a EStG ist die Steuerfreiheit davon abhängig, dass die Stipendien einen für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden. Zum anderen darf der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet sein. Diese Voraussetzungen hat das FG in Bezug auf die Leistungen aus dem Heisenberg-Stipendium zutreffend bejaht.

Bei der DFG handelt es sich um einen privaten Stipendiengeber i. S. d. § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG i. V. m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, da die DFG nach § 2 Abs. 2 ihrer Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts "Steuerbegünstigte Zwecke" der AO verfolgt. Es

liegt auch ein begünstigter Zweck i. S. d. § 3 Nr. 44 Satz 1 EStG vor, da die im Streitfall erfolgte Bewilligung von Mitteln der Förderung der Forschung und der wissenschaftlichen Aus- und Fortbildung diente.

Die bewilligten Mittel überschritten auch nicht einen für die Bestreitung des Lebensunterhalts erforderlichen Betrag i. S. d. § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. a EStG.

Das FG hat im Streitfall auch die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. b EStG für die Steuerbefreiung des Stipendiums zutreffend als erfüllt angesehen. Die Klägerin war insbesondere nicht zu einer "bestimmten wissenschaftlichen Gegenleistung" verpflichtet. Das Merkmal stellt sicher, dass nur solche Zahlungen steuerbefreit werden, die den Charakter eines echten Stipendiums haben und keine offene oder verdeckte Vergütung für eine Arbeitsleistung darstellen.

6. Private Immobilienbesitzer

1. Anspruch auf Zustimmung der Eigentümergemeinschaft zum Einbau einer Split-Klimaanlage?

Stellt der Einbau einer Klimaanlage eine privilegierte Maßnahme dar und geht von ihr eine nicht unerhebliche Beeinträchtigung aus?

Hintergrund

Ein Wohnungseigentümer wohnte im Dachgeschoss eines Mehrfamilienhauses. Er wollte 2 Klimaanlagen mit Split Technik einbauen. Diese zeichnen sich dadurch aus, dass ein Teil im Bereich der Wohnung und ein Kompressor an der Außenseite der Fassade angebracht werden muss. Weil die Fassade zum Gemeinschaftseigentum gehört, beantragte er, dass die Eigentümerversammlung dem Einbau der beiden Split-Klimaanlagen und den dafür notwendigen Wanddurchbrechungen zustimmt. Dabei berief er sich vor allem darauf, dass er die Klimaanlagen zur Abkühlung benötigt, weil die Anzahl der Hitzetage im Rhein-Main-Gebiet immer mehr zunimmt. Das sei für ihn auch aufgrund einer gesundheitlichen Beeinträchtigung infolge seines Alters unerträglich. Nachdem die Eigentümergemeinschaft dies durch einen Beschluss abgelehnt hatte, ging er dagegen im Wege der Beschlussersetzungsklage gem. § 44 Abs. 1 Satz 2 WEG vor. Gegen die Abweisung der Klage durch das Amtsgericht legte er Berufung ein.

Entscheidung

Das Landgericht entschied, dass der Wohnungseigentümer keinen Anspruch darauf hat, dass ihm der Einbau der Split Klimaanlagen und die dazu erforderlichen Wanddurchbrechungen erlaubt wird

Ein Anspruch auf Einbau der Klimaanlagen ergebe sich nicht aus § 20 Abs. 2 WEG, weil es sich um keine privilegierte Maßnahme im Sinne dieser Vorschrift handelt. Dies begründeten die Richter damit, dass der klagende Eigentümer nicht hinreichend dargelegt habe, dass er eine bauliche

Veränderung verlangt, die dem Gebrauch durch Menschen mit Behinderungen dient i. S. v. § 20 Abs. 2 Nr. 1 WEG. Hierzu reiche eine gesundheitliche Beeinträchtigung durch Hitze in der Wohnung nicht aus. Vielmehr müsse es um eine Verbesserung im Hinblick auf eine Behinderung gehen.

Ein Anspruch des Eigentümers nach § 20 Abs. 3 WEG scheide hier aus, weil der Einbau einer Split-Klimaanlage mit einer benachteiligenden baulichen Veränderung verbunden ist.

Das ergebe sich daraus, dass nur belanglose Beeinträchtigungen der übrigen Eigentümer außer Betracht bleiben sollen. Von daher reiche bereits ein Eingriff in die Bausubstanz oder eine erhebliche Änderung des äußeren Erscheinungsbildes aus. Ein Eingriff in die Bausubstanz liege hier darin, dass das Dach durchbohrt werden muss, um den im Raum befindlichen Innenteil der Klimaanlage mit dem Außenteil zu verbinden. Darüber hinaus sei das Außenteil der Klimaanlage sichtbar, weil es sich im Bereich des Daches befindet.

Ein Nachteil ist nach Auffassung des Gerichtes nicht aus dem Grund zu verneinen, dass sich die Dachwohnung in den Sommermonaten erheblich aufheizt. Denn dies sei bei Dachgeschosswohnungen bereits beim Erwerb im Jahr 2012 so üblich. Lediglich die Zunahme von heißen Sommertagen in den letzten Jahren reiche nicht aus, um einen Nachteil seitens der übrigen Eigentümer zu verneinen. Schließlich habe der Eigentümer eingeräumt, dass eine Wärmereduzierung auch etwa durch ein Monoblockgerät möglich sei.

2. Bauträgervergütung verjährt in 10 Jahren

Der Vergütungsanspruch eines Bauträgers, der einen Grundstücksanteil unter der gleichzeitigen Verpflichtung der Errichtung einer Eigentumswohnung veräußert, verjährt in 10 Jahren, wenn der Wohnungskaufpreis Teil der Gesamtvergütung ist.

Hintergrund

Die Bauträgerin und Veräußerin einer Eigentumswohnung hatte die Erwerber auf Zahlung der letzten noch ausstehenden Vergütungsrate in Höhe von ca. 15.500 EUR plus Zinsen verklagt. Mit notariellem Bauträgervertrag vom Februar 2013 hatte die Klägerin den Beklagten an ihrem Grundbesitz 2 Miteigentumsanteile veräußert, verbunden mit dem Sondereigentum an einer zu errichtenden Wohnung nebst Pkw-Abstellplatz im Untergeschoss. Der Kaufpreis war in 7 vom Baufortschritt abhängigen Raten zu zahlen, die Schlussrate in Höhe von 3,5 % des vereinbarten Preises nach vollständiger Fertigstellung.

Nach diversen Begehungen und einer Bauabnahme erklärte die Klägerin mit Bautenstandsmeldung vom November 2014, das Objekt vollständig fertiggestellt zu haben. Die anschließend erstellte Schlussrechnung wiesen die Beklagten wegen diverser Baumängel im Dezember 2014 zurück. Nachdem die Beklagten bis Ende Dezember 2018 auf die Einrede der Verjährung verzichtet hatten und nach einem zwischenzeitlichen Mahnverfahren, erhob die Klägerin im Dezember 2018 Klage auf Restzahlung.

Das Berufungsgericht hat die Klage abgewiesen, mit der Begründung, die Restvergütungsforderung der Klägerin sei verjährt. Der Anspruch auf Vergütung unterliege der regelmäßigen Verjährungsfrist des § 195 BGB und betrage 3 Jahre. Auch wenn die Vergütungsforderung Teil des Entgeltes dafür sei, dass die Klägerin den Beklagten Eigentum an einem Grundstück übertragen habe, komme hier die für Grundstückskaufverträge geltende 10-jährige Verjährungsfrist des § 196 BGB nicht zum Zuge.

Entscheidung

Dies sah der BGH anders. Der BGH gab der Vorinstanz insoweit recht, als die vereinbarte Vergütung nicht in einen Kaufpreisteil und einen Werkvertragsteil aufteilbar sei. Bei einem Bauträgervertrag handle sich nach ständiger Rechtsprechung um einen einheitlichen Vertrag, der werkvertragliche und kaufvertragliche Elemente enthalte. Im Rahmen der Vertragsabwicklung seien daher je nach Fallgestaltung kaufrechtliche und/oder werkvertragsrechtliche Regeln anzuwenden.

Eine Aufteilung der einheitlich vereinbarten Vergütung in einen Kaufvertragsteil und einen Werkvertragsteil kommt nach der Entscheidung des BGH allerdings nicht in Betracht. Die Vorinstanz habe also insoweit recht, als die Verjährung des Vergütungsanspruchs einheitlich zu beurteilen ist.

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz gilt nach der Entscheidung des BGH für den Vergütungsanspruch des Bauträgers allerdings nicht die 3-jährige Regelverjährung des § 195 BGB, sondern die 10-jährige Verjährungsfrist des § 196 BGB. Die 10-jährige Verjährung für Grundstückskaufverträge ist nach der Bewertung des BGH vom Gesetzgeber als die speziellere Verjährungsregelung konzipiert. Aus systematischen und teleologischen Erwägungen zu § 196 BGB folge, dass der Gesetzgeber im Falle einer Eigentumsübertragung an einem Grundstück wegen der Bedeutung eines Grundstücksgeschäfts und den damit verbundenen Risiken eine von der Regelverjährung abweichende längere Verjährung vorsehen wollte.

Auch wenn ein Bauträgervertrag grundsätzlich ein Mischvertrag mit Elementen des Werkvertrags und des Grundstückskaufvertrags sei, so stehe für den Erwerber doch die Eigentumsübertragung an der vom Bauträger zu errichtenden Eigentumswohnung im Vordergrund des Interesses. Die mit der einheitlichen Vergütung mit abgegoltenen Bauleistungen hätten für den Erwerber nur dann einen nachhaltigen Wert, wenn er auch Eigentümer der Wohnung wird. Damit stehe entgegen der Auffassung der Vorinstanz die Eigentumsübertragung im Zentrum des vereinbarten Rechtsgeschäfts.

Im Ergebnis ist damit nach der Entscheidung des BGH im Fall eines Bauträgervertrags für die Verjährung des Vergütungsanspruchs die 10-jährige Verjährungsfrist des § 196 BGB einschlägig. Die 10-jährige Verjährungsfrist beginne mit der Entstehung des Anspruchs und damit dem Zeitpunkt, in welchem der Anspruch erstmalig geltend gemacht und notfalls im Wege der Klage durchgesetzt werden kann. Dies sei regelmäßig der Zeitpunkt der Fälligkeit. Die Fälligkeit der Restvergütung sei im konkreten Fall frühestens mit der Bautenstandsmeldung und Abnahme im November 2014 eingetreten, die 10-jährige Verjährung also noch nicht abgelaufen.

Damit war das Urteil der Vorinstanz aufzuheben. Da das Berufungsgericht keine Feststellungen zu einem möglichen Zurückbehaltungsrecht wegen der von den Beklagten geltend gemachten Mängeln getroffen hatte, war die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen.

3. Unfall wegen Glätte: Wann haftet der Grundstückseigentümer?

Grundstückseigentümer können die Räum- und Streupflicht bei Glätte grundsätzlich auf Dritte übertragen. Sie müssen dann aber überprüfen, ob der Auftrag auch ausgeführt wird. Wenn nicht, müssen sie selbst tätig werden.

Hintergrund

Die Geschädigte ist Eigentümerin eines Lkw mit Auflieger. Die Beklagte betreibt einen Umschlagplatz für Waren in Köln, auf dem Waren rund um die Uhr, also auch während der Nachtzeit verladen werden. Die Räum- und Streupflicht für das Betriebsgelände hatte die Beklagte vertraglich auf ein Gebäudereinigungsunternehmen übertragen.

Infolge eines plötzlichen Kälteeinbruchs war das Betriebsgelände während einer Nacht im Dezember 2022 komplett vereist. Kurz nach Mitternacht befuhr ein Mitarbeiter der Klägerin mit einem Gespann aus Lkw und Auflieger das Betriebsgelände. An einer dort befindlichen Wechselbrücke sollte das Fahrzeug be- und entladen werden. Auf dem eisglatten Gelände verlor der Fahrer die Kontrolle über das Fahrzeug, sodass dieses gegen eine der Wechselbrücken rutschte. Es entstand ein erheblicher Sachschaden sowohl an dem Fahrzeug als auch am Auflieger.

Die Beklagte verweigerte Schadenersatz mit dem Hinweis, sie habe die Räum- und Streupflicht wirksam auf ein Gebäudereinigungsunternehmen übertragen. Dieses habe auf den nächtlichen Kälteeinbruch nicht schnell genug reagiert und sei wegen Verletzung des erteilten Auftrags zum Ersatz des entstandenen Schadens verpflichtet.

Entscheidung

Das LG gab dem beklagten Unternehmen lediglich darin recht, dass dieses die Räum- und Streupflicht als Teil seiner Verkehrssicherungspflicht grundsätzlich wirksam auf ein Unternehmen, das zur Übernahme dieser Verpflichtungen in der Lage ist, übertragen durfte. Die Übertragung dieser Verkehrssicherungspflicht entbinde die Beklagte allerdings nicht davon, in angemessenem Umfang die tatsächliche Ausführung der Räum- und Streuarbeiten durch das beauftragte Unternehmen zu überprüfen.

Im konkreten Fall war dem beklagten Unternehmen nach eigenem Bekunden ca. 90 Minuten vor dem Schadensereignis aufgefallen, dass trotz zu diesem Zeitpunkt bereits eingetretener umfänglicher Vereisung des Betriebsgrundstücks noch keinerlei Maßnahmen von dem beauftragten Gebäudereinigungsunternehmen zum Schutz der Grundstücksnutzer eingeleitet worden waren. Die Beklagte habe zu diesem Zeitpunkt zwar die Durchführung geeigneter Maßnahmen bei der Gebäudereinigungsfirma angemahnt, aber selbst nichts gegen die erkennbare Gefahrenlage unternommen.

Der bis zum Unfallereignis vergangene Zeitraum der Untätigkeit der Beklagten von ca. 90 Minuten war dem Gericht deutlich zu lang. Auch wenn die Beklagte im Hinblick auf die Übertragung der Streupflicht auf ein Drittunternehmen keinerlei eigene Streumittel vorgehalten habe, so hätte sie nach Auffassung des LG doch das ihr nach den Umständen Mögliche tun müssen, um Gefahren für Nutzer des Grundstücks zu minimieren.

Das nach Auffassung des LG erforderliche Minimum hätte darin bestanden, einen deutlich sichtbaren Warnhinweis auf die eingetretene Vereisung an der Einfahrt zum Gelände anzubringen.

Dies hätte den Fahrer der Klägerin wahrscheinlich zu größerer Vorsicht veranlasst. Ohne diesen Warnhinweis habe dieser darauf vertrauen dürfen, dass das Gelände gestreut sei. Darüber hinaus sei der Beklagten bekannt gewesen, welche Unternehmen zu welchem Zeitpunkt das Gelände anfahren. Insoweit wäre auch eine telefonische Vorwarnung möglich und zumutbar gewesen.

Die Verletzung der Verkehrssicherungspflicht war nach Auffassung der Kammer auch ursächlich für den eingetretenen Schaden. Insoweit gelte der Anscheinsbeweis zugunsten des Geschädigten, dass ein eingetretener Schaden bei Beachtung der gebotenen Verkehrssicherungspflicht hätte verhindert werden können. Diesen Anscheinsbeweis habe die Beklagte nicht nachvollziehbar entkräftet.

Nach dem Urteil des LG haftet die Beklagte sowohl aus dem Gesichtspunkt der Verletzung der nach dem zugrundeliegenden Anlieferungsvertrag bestehenden Verkehrssicherungspflicht gem. §§ 280 Abs. 1, 241 Abs. 2 BGB als auch aus dem Gesichtspunkt der Verletzung der deliktischen Verkehrssicherungspflicht gem. § 823 Abs. 1 BGB für den eingetretenen Schaden.

Eckardt
Steuerberatung

7. Sonstige Steuern

1. Darf ein behandelnder Arzt als Erbe eingesetzt werden?

Das für Ärzte geltende berufsrechtliche Verbot, Geschenke und Vorteile von Patienten anzunehmen, hindert nicht die testamentarische Einsetzung eines behandelnden Arztes zum Erben.

Hintergrund

Die Erblasserin hatte ihren behandelnden Arzt in mehreren Testamenten neben Freunden und Verwandten als Miterben eingesetzt. In dem zeitlich letzten Testament hatte der Arzt auf Bitten der Erblasserin einen Vermerk auf dem Testament angebracht, mit dem dieser die Testierfähigkeit seiner Patientin zum Zeitpunkt der Errichtung des Testaments bestätigte.

Nach dem Tod der Erblasserin beantragten die Miterben und der behandelnde Arzt die Erteilung eines gemeinschaftlichen Erbscheins. Im Rahmen des Erbscheinverfahrens erklärte einer der Miterben die Anfechtung des Testaments mit der Begründung, die Erbeinsetzung des Arztes verstoße gegen die Berufsordnung der hessischen Ärztekammer.

Nach § 32 Abs. 1 der Berufsordnung der Ärzte für das Land Hessen ist es Ärztinnen und Ärzten untersagt, von "Patientinnen und Patienten … Geschenke oder andere Vorteile … sich versprechen zu lassen oder anzunehmen, wenn hierdurch der Eindruck erweckt wird, dass die Unabhängigkeit der ärztlichen Entscheidung beeinflusst wird".

Der anfechtende Miterbe rügte eine Verletzung dieser berufsrechtlichen Bestimmung und machte darüber hinaus geltend, die herzkranke und pflegebedürftige Erblasserin sei zum Zeitpunkt der Errichtung des Testaments testierunfähig gewesen. Der Arzt habe den entgegenstehenden Vermerk auf dem Testament wider besseres Wissen zur Erlangung eines erbrechtlichen Vorteils angebracht. Der Miterbe hielt das Testament daher für nichtig und beantragte die Erteilung eines Erbscheins auf der Grundlage eines zeitlich vorher errichteten Testaments.

Das Nachlassgericht wies beide Erbscheinanträge zurück. Das Gericht betrachtete das zeitlich neuere Testament wegen Verstoßes gegen § 32 Abs. 1 der ärztlichen Berufsordnung und damit eines Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot als teilnichtig, mit der Folge, dass die übrigen Bestimmungen des Testaments ihre Gültigkeit behielten. Dass der Arzt auf dem Testament die Testierfähigkeit der Erblasserin handschriftlich bestätigt hatte, erweckte nach Auffassung des Gerichts auch den Eindruck, dass der Arzt sich in seinem Handeln von dem gewährten Vorteil der Erbeinsetzung habe beeinflussen lassen.

Entscheidung

Mit seiner gegen die Entscheidung des Nachlassgerichts eingelegten Beschwerde hatte der Arzt beim OLG Erfolg. Das OLG gab der Vorinstanz insoweit recht, als die berufsständige Regelung des Verbots der Vorteilsannahme in der Satzung der Landesärztekammer als Verbotsgesetz i. S. d. § 134 BGB einzustufen sei. Im Hinblick auf die verfassungsrechtlich im Rahmen der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG geschützte Testierfreiheit sei dieses Verbotsgesetz jedoch verfassungskonform auszulegen. § 32 der ärztlichen Berufsordnung enthalte ein lediglich an die Mitglieder der Ärztekammer gerichtetes Verbot. Die Regelung erfasse nicht die Testierfreiheit Dritter und habe nicht den Zweck, einen Erblasser in seiner Testierfreiheit einzuschränken.

Das Gericht wies ausdrücklich darauf hin, dass diese Auslegung nicht für vergleichbare Verbotsgesetze für den Bereich der Pflege in Heimen gelte. Das dort enthaltene Verbot der Annahme von Vorteilen durch das Pflegepersonal bzw. das Pflegeheim diene ausdrücklich auch dem Schutz der Testierenden, während die Berufsordnung der Ärzte sich in erster Linie an die behandelnden Ärzte als Mitglieder der Ärztekammer richte.

Da konkrete Anhaltspunkte für eine Testierunfähigkeit der Erblasserin zum Zeitpunkt der Errichtung des Testaments nicht erkennbar waren, gab das OLG der Beschwerde des Arztes im Ergebnis statt.

2. Gesellschaftsanteile: Was bei der Schenkung an Minderjährige zu beachten ist

Die Schenkung von Gesellschaftsanteilen an Minderjährige bedarf der Genehmigung des Familiengerichts, wenn die Gesellschaft ein Erwerbsgeschäft betreibt. Die Genehmigung wird erteilt, wenn die Schenkung für den Minderjährigen insgesamt vorteilhaft ist. Das ist anhand einer umfassenden Abwägung aller Vor- und Nachteile zu bewerten. Dabei können erhebliche wirtschaftliche Vorteile etwaige Haftungsrisiken überwiegen.

Hintergrund

Das Familiengericht hatte es abgelehnt, die Schenkung von Anteilen an verschiedenen Personengesellschaften auf minderjährige Kinder zu genehmigen. Das Familiengericht versagte die Genehmigung, weil die Beteiligten aus Sicht der minderjährigen Kinder nicht die haftungsrechtliche günstigste Vertragsgestaltung gewählt hatten (die Kinder hafteten im Zeitraum zwischen Eintritt in die Kommanditgesellschaft und Eintragung im Handelsregister als Kommanditisten wie persönlich haftende Gesellschafter). Die minderjährigen Beschenkten wandten sich gegen diese Entscheidung.

Entscheidung

Das OLG entschied zugunsten der Beschenkten. Zur Begründung verwies das OLG darauf, dass nicht jedes wirtschaftliche Risiko von Minderjährigen fernzuhalten ist. Es reicht aus, wenn der Erwerb der Gesellschaftsanteile nach Abwägung der Risiken und Vorteile im Ganzen betrachtet für den Minderjährigen vorteilhaft ist. Dazu ist eine Prognose anzustellen, bei der unternehmerische und wirtschaftliche Risiken unter Einbeziehung von Zweckmäßigkeitserwägungen bewertet werden. Folglich ist nicht zwangsweise die Vertragsgestaltung mit dem geringsten haftungsrechtlichen Risiko zu wählen. Denn die risikoärmere Vertragsgestaltung hätte zwar die

kurzzeitige Haftung der Minderjährigen vermieden, jedoch gleichzeitig zum Verlust des erheblichen Steuervorteils (Senkung der Schenkungssteuerlast von EUR 3.452.250 pro Kind auf EUR 7.860) geführt. Der Erwerb der Geschäftsanteile nach Maßgabe der gewählten Vertragskonstruktion lag daher insgesamt im Gesamtinteresse der Minderjährigen und war zu genehmigen.

8. Steuerrecht Privatvermögen

1. Antrag auf Kindergeld darf auch per E-Mail gestellt werden

Entgegen V 5.2 Abs. 1 Satz 1 und 2 DA-KG 2023 enthält § 67 Satz 1 EStG kein Unterschriftserfordernis. An die Form eines Kindergeldantrags sind keine hohen Anforderungen zu stellen, da das Kindergeld der Wahrung des Grundsatzes der Steuerfreiheit des Existenzminimums und der Förderung der Familie dient.

Hintergrund

Am 16.7.2019 schrieb die Klägerin an die Familienkasse mit dem Betreff "Kindergeld…." und unter Angabe der zutreffenden Kindergeldnummer eine E-Mail, in der sie beanstandete, ab Mai 2018 keine Kindergeldzahlung mehr erhalten zu haben. Die E-Mail enthielt u. a. auch den Namen, die Adresse und die Telefonnummer der Klägerin.

Die Familienkasse teilte der Klägerin daraufhin mit, dass von ihr ein Antrag zu stellen sei. Über ihren Anspruch auf Kindergeld könne noch nicht (endgültig) entschieden werden, weil u. a. noch die Vorlage eines Antrags sowie der jeweiligen "Anlage Kind" erforderlich seien.

Die Klägerin übersandte daraufhin mit Schreiben vom 22.8.2019 zwar eine Vollmacht, aber keine weiteren Unterlagen.

Die Familienkasse lehnte – unter Nennung der Namen und Geburtsdaten der Kinder – den "formlosen Antrag auf Kindergeld" vom 16.7.2019 mit Bescheid vom 10.9.2019 ab.

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und übermittelte mit E-Mail vom 14.11.2019 jeweils im PDF-Format u. a. ein von ihr ausgefülltes und unterschriebenes Antragsformular. Mit Schreiben vom 12.12.2019 reichte sie weitere Unterlagen nach.

Mit Kindergeldbescheid vom 17.12.2019 änderte die Familienkasse den Bescheid vom 10.9.2019 und setzte für die beiden Kinder ab Mai 2018 bis einschließlich Juni 2019 Kindergeld fest. Sie wies allerdings darauf hin, dass Kindergeld nur für die Monate Mai 2019 bis Dezember 2019 ausgezahlt werde, da gem. § 70 Abs. 1 Satz 1 EStG n. F. der am 14.11.2019 formwirksam eingegangene Antrag zu einer Nachzahlung nur für die letzten 6 Kalendermonate vor Beginn des November 2019, also ab Mai 2019 führe.

Hiergegen legte die Klägerin "Einspruch" ein, den die Familienkasse als Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheids gem. § 218 Abs. 2 Satz 1 AO behandelte. Sie entschied mit Bescheid vom 31.3.2020, dass die Klägerin für die Monate Mai 2018 bis einschließlich April 2019 gem. § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG n. F. keinen Auszahlungsanspruch habe. Nachdem der Einspruch der Kläger erfolglos blieb, erhob sie Klage. Die Klage hatte Erfolg. Das FG verpflichtete die Familienkasse, das Kindergeld für den Zeitraum Mai 2018 bis einschließlich April 2019 auszuzahlen. Der Antrag auf Kindergeld sei bereits mit E-Mail vom 16.7.2019 und damit vor Inkrafttreten des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG n. F., der nur für Anträge mit Eingang nach dem 18.7.2019 gelte, gestellt worden.

Entscheidung

Im Revisionsverfahren schloss sich der BFH der Auffassung des FG an. Nach Auffassung der Richter hat das FG zwar zu Unrecht den Abrechnungsbescheid vom 31.3.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.6.2020 aufgehoben, statt ihn zu korrigieren. Zudem hat es zu Unrecht die Familienkasse ohne Bezugnahme auf den Zeitpunkt des Ergehens der Einspruchsentscheidung verpflichtet, der Klägerin Kindergeld auszuzahlen.

Jedoch ist die Entscheidung, dass die Klägerin einen Auszahlungsanspruch in Höhe des Kindergelds für die Monate Mai 2018 bis April 2019 hat, nicht zu beanstanden.

§ 70 Abs. 1 Satz 2 EStG n. F., wonach die Auszahlung von festgesetztem Kindergeld rückwirkend nur für die letzten 6 Monate vor Beginn des Monats, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist, erfolgt, betrifft nur Anträge, welche nach dem 18.7.2019 eingegangen sind. Für zuvor eingegangene Anträge, für die § 66 Abs. 3 EStG a. F. gilt, gibt es keine Auszahlungsbeschränkung.

Für die Frage, ob ein wirksamer Kindergeldantrag vorliegt und wann er eingegangen ist, ist bei Antragseingang bis einschließlich 9.12.2020 § 67 Satz 1 EStG i. d. F. vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Digitalisierung von Verwaltungsverfahren bei der Gewährung von Familienleistungen vom 3.12.2020 maßgeblich.

Hiernach war der Antrag auf Kindergeld "schriftlich" zu stellen. Der zweite Halbsatz ("eine elektronische Antragstellung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich vorgeschriebene Schnittstelle ist zulässig, soweit der Zugang eröffnet wurde") wurde erst mit Wirkung ab dem 10.12.2020 eingefügt und ist für vorher gestellte Anträge – wie im Streitfall – ohne Belang.

Der Kindergeldantrag konnte somit bis einschließlich 9.12.2020 auch mit einer einfachen E-Mail ohne Beifügung des amtlichen Vordrucks im PDF-Format gestellt werden, selbst wenn sie nur einfach und nicht qualifiziert elektronisch signiert war, also keine Unterschrift und kein elektronisch erstelltes Unterschriftssurrogat enthielt.

Die Verwendung des amtlichen Vordrucks war für die Antragstellung nicht erforderlich. Es war auch nicht notwendig, dass der Berechtigte ausdrücklich einen "Antrag" stellte. Es genügte, dass sich dies dem Text durch Auslegung entnehmen ließ. Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Bürger diejenige Verfahrenserklärung abgeben will, die erforderlich ist, um zu dem erkennbar angestrebten Erfolg zu kommen.

Gemäß § 87a Abs. 1 Satz 1 AO war die Übermittlung elektronischer Dokumente zulässig, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet hatte. Nach § 87a Abs. 3 Satz 1 AO konnte die durch

Gesetz für Anträge an die Finanzbehörden, zu denen auch Familienkassen gehören, angeordnete Schriftform durch eine elektronische Form ersetzt werden. Hierzu genügte der elektronischen Form ein elektronisches Dokument, das mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen ist. Da eine qualifizierte Signatur eine Unterschrift ersetzt, war sie jedoch nur in den Fällen erforderlich, in denen ein Unterschriftserfordernis besteht. Ansonsten genügte in den Fällen des § 87a Abs. 1 Satz 1 AO, in denen der Empfänger einen Zugang für die Übermittlung elektronischer Dokumente geschaffen hat, eine E-Mail mit einem die Person des Antragstellers erkennbar machenden Zusatz, wie etwa einer Namensangabe als Abschluss der E-Mail.

Im Steuerrecht kann aus dem Begriff "schriftlich", wie er in § 67 Satz 1 EStG verwendet wird, nicht ohne Weiteres ein Unterschriftserfordernis i. S. d. § 126 Abs. 1 BGB abgeleitet werden. § 67 Satz 1 EStG, § 66 Abs. 3 EStG a. F. und § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG n. F. enthalten keine Regelung, wonach der Antrag unterschrieben worden sein muss, um die 6-Monats-Frist in Gang zu setzen. Die Vorschriften enthalten umgekehrt aber auch keine eindeutige Regelung, dass ein Kindergeldantrag nicht unterschrieben werden muss, um die Bearbeitung des Kindergeldantrags anzustoßen und diese Frist in Gang zu setzen.

Folgt aus dem Wortlaut einer gesetzlichen Vorschrift kein eindeutiges Unterschriftserfordernis, kann ein solches allein anhand ihres Wortlauts aber auch nicht ausgeschlossen werden, ist in Fällen, in denen das Gesetz den Begriff "schriftlich" verwendet, im Wege der Auslegung zu ermitteln, ob eine der Funktionen erfüllt werden muss, die der Unterschrift zugeordnet werden.

Nach Auffassung des BFH sprechen im Fall des § 67 Satz 1 EStG Sinn und Zweck der Vorschrift dafür, keine Unterschrift des Kindergeldberechtigten oder seines Vertreters zu verlangen. § 126 Abs. 1 BGB ist nicht anzuwenden.

Das Kindergeld dient dazu, einen Einkommensbetrag in Höhe des Kinderexistenzminimums von der Besteuerung freizustellen. Soweit dies nicht erforderlich ist, dient es der Förderung der Familie. Bei der Freistellung des Kinderexistenzminimums ist zu berücksichtigen, dass das Kindergeld schon während des laufenden Jahres einen (vorläufigen) Ausgleich für den über die Lohnsteuer oder die Einkommensteuervorauszahlungen erfolgenden Zugriff des Staates auf den für den Kindesunterhalt erforderlichen Einkommensanteil schaffen soll. Dies spricht dafür, den Zugang zum Kindergeld niederschwellig zu halten und vom Kindergeldberechtigten nicht mehr zu fordern, als für die Einleitung und die ordnungsgemäße Durchführung des Verwaltungsverfahrens erforderlich ist. Aber auch soweit das Kindergeld eine einkommensteuerrechtliche Förderung der Familie durch eine Sozialzwecknorm beinhaltet, soll durch den vom Gesetzgeber verfolgten Förderzweck der Zugang zum Kindergeld nicht durch strenge Formanforderungen erschwert werden.

Bei einem Antrag, der die Bearbeitung lediglich anstößt, aber noch nicht unmittelbar zum Abschluss des Verfahrens führt, muss zwar die Identität des Antragstellers feststellbar und erkennbar sein, dass und für welche Kinder er Kindergeld begehrt. "Schriftlich" bedeutet hiernach im Fall des § 67 Satz 1 EStG, dass der Kindergeldantrag verschriftlicht sein muss, damit sein Inhalt sowohl im Verwaltungsverfahren, als auch im Rechtsbehelfs- und Klageverfahren dokumentiert und überprüfbar ist. Ein rein mündlicher (nicht förmlich zu Protokoll erklärter) und insbesondere ein telefonisch gestellter Antrag genügt diesen Anforderungen nicht, denn es ließe sich im

Nachhinein nicht stets verlässlich überprüfen, ob und ggf. für welche Kinder und für welche Monate ein Kindergeldantrag gestellt wurde. Eine Unterschrift des Antragstellers oder seines Vertreters ist zu Dokumentationszwecken hingegen nicht erforderlich, sondern kann ggf. dann gefordert werden, wenn Zweifel an der Urheberschaft der Erklärung bestehen.

Da eine qualifizierte Signatur eine Unterschrift ersetzt und für einen Kindergeldantrag kein Unterschriftserfordernis besteht, genügte im Streitfall eine E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur, um einen formwirksamen Kindergeldantrag zu stellen.

Da die Vorschrift des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG n. F. erst für nach dem 18.7.2019 gestellte Anträge gilt, die Klägerin jedoch bereits am 16.7.2019 mit einer E-Mail einen wirksamen Kindergeldantrag gestellt hat, hatte sie für ihre beiden Kinder auch für die Monate Mai 2018 bis einschließlich April 2019 einen Anspruch auf Auszahlung des Kindergelds.

Die E-Mail vom 16.7.2019 war nach den oben dargestellten Grundsätzen unter Berücksichtigung von § 87a Abs. 1 Satz 1 AO ein formwirksamer Kindergeldantrag i. S. d. § 67 Satz 1 EStG in der bis einschließlich 9.12.2020 geltenden Fassung. Die Übermittlung elektronischer Dokumente war nach § 87a Abs. 1 Satz 1 AO zulässig, weil die Familienkasse hierfür einen Zugang eröffnet hatte. Dass die E-Mail nicht qualifiziert signiert und dass ihr auch sonst keine Unterschrift (z. B. im PDF) beigefügt war, ist ohne Belang, da auch ein schriftlich gestellter Kindergeldantrag nicht unterschrieben werden musste.

Zudem führte das Fehlen einer Unterschrift und einer qualifizierten elektronischen Signatur auch nicht zu Zweifeln der Familienkasse an der Ernsthaftigkeit und der Urheberschaft des Antrags der kindergeldberechtigten Klägerin. Bereits aus der E-Mail vom 16.7.2019 konnte die Familienkasse den vollständigen Namen und die Adresse der Klägerin, die frühere Kindergeldnummer und die Höhe des begehrten Kindergelds sowie den Zeitraum, für den das Kindergeld festgesetzt werden sollte, erkennen und ohne Weiteres ableiten, für welche Kinder sie Kindergeld begehrte.

2. Erbauseinandersetzung führt nicht zu privatem Veräußerungsgeschäft

Der entgeltliche Erwerb eines Anteils an einer Erbengemeinschaft führt nicht zur anteiligen Anschaffung eines zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücks.

Hintergrund

Die Beteiligten streiten über das Vorliegen von Einkünften nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 des EStG wegen der Veräußerung von zur Erbmasse gehörendem Grundbesitz nach dem Erwerb aller übrigen Miterbenanteile durch einen Erben.

Der Kläger ist Erbe mit einem Erbanteil von 52 % nach der 2015 verstorbenen Erblasserin. Zu seinen Lasten wurde Nacherbfolge angeordnet. Weitere Erben zu jeweils 24 % und zugleich Nacherben nach dem Kläger wurden die Kinder der Erblasserin. Der Nachlass bestand zum Teil aus Grundstücken.

Am 27.8.2015 wurden der Kläger und die Kinder der Erblasserin im Grundbuch als Eigentümer der Grundstücke in Erbengemeinschaft eingetragen. Mit notarieller Urkunde vom 18.4.2017 übertrugen die Kinder der Erblasserin als Nacherben das Nacherbenanwartschaftsrecht an dem Erbteil des Klägers mit allen Rechten und Pflichten an diesen zur Alleinberechtigung und traten dieses Recht mit sofortiger dinglicher Wirkung ab.

In der Folge übertrugen die Kinder der Erblasserin mit notarieller Urkunde vom 27.4.2017 ihren Erbanteil an einen Dritten. Nach der Ausübung des gesetzlichen Vorkaufsrechts übertrug dieser die von den beiden Kindern der Erblasserin erworbenen Erbanteile mit notarieller Urkunde vom 20.10.2017 auf den Kläger. Zugleich wurde die Erbengemeinschaft auseinandergesetzt. Der Kläger wendete den in der notariellen Urkunde vom 20.10.2017 genannten Betrag für die Erbanteile der Kinder der Erblasserin auf. Mit notarieller Urkunde vom 9.2.2018 veräußerte der Kläger den aus dem Nachlass stammenden Grundbesitz.

Das Finanzamt kam zu dem Ergebnis, dass hinsichtlich des Erwerbs der Erbanteile vom Dritten eine anteilige entgeltliche Anschaffung des Grundbesitzes i. H. v. 48 % durch den Kläger vorliege. Da zwischen dem Erwerb der Erbanteile und dem Verkauf des Grundbesitzes im Streitjahr 2018 nicht mehr als 10 Jahre gelegen hätten, lägen sonstige Einkünfte aufgrund eines privaten Veräußerungsgeschäfts vor.

Das FG wies die dagegen eingelegte Sprungklage als unbegründet zurück.

Entscheidung

Der BFH hat der Revision des Klägers stattgegeben. Das FG hat zu Unrecht einen vom Kläger zu versteuernden Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG wegen der Veräußerung des Grundbesitzes angenommen.

Hierzu führten die Richter u. a. aus:

Nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck des § 23 EStG sollen innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Wertänderungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterworfen werden. Daraus ergibt sich das Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und innerhalb der Haltefristen veräußertem Wirtschaftsgut, wobei Nämlichkeit Identität im wirtschaftlichen Sinn bedeutet. Wirtschaftliche Teilidentität ist grundsätzlich ausreichend, begründet ein privates Veräußerungsgeschäft aber nur für diesen Teil des betreffenden Wirtschaftsguts.

Im Grundsatz führt der entgeltliche Erwerb eines Anteils an einer gesamthänderischen Beteiligung nicht zur (anteiligen) Anschaffung der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens.

Eine gesamthänderische Beteiligung ist kein Grundstück und auch kein Recht, das den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegt. Das gilt selbst dann, wenn sich im Gesamthandsvermögen nur Grundstücke befinden. Der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG ist zivilrechtlich zu verstehen. Eine gesamthänderische Beteiligung vermittelt aber keinen sachenrechtlich fassbaren Anteil und infolgedessen auch kein Verfügungsrecht des einzelnen an den Gegenständen des Gesamthandsvermögens. Sie kann deshalb einem Grundstück oder einem grundstücksgleichen Recht nicht gleichgestellt werden.

Daran ändert § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nichts. Nach dieser Vorschrift werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH wird eine anteilige Zurechnung i. S. d. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO im Rahmen des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG nur erforderlich, wenn die Gesamthand selbst, die nicht Schuldnerin der Einkommensteuer ist, den Besteuerungstatbestand erfüllt. Bei Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgängen, die – wie hier – von einzelnen Gesellschaftern oder Gemeinschaftern verwirklicht werden, ist dagegen eine Zurechnung nach Bruchteilen nicht erforderlich. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ist daher nicht anzuwenden, wenn der Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts deshalb nicht erfüllt ist, weil kein Grundstück, sondern ein Gesellschafts- oder Gemeinschaftsanteil angeschafft worden ist. Soweit der BFH eine hiervon abweichende Auffassung vertreten hat, hält er hieran nicht länger fest.

Eine andere Beurteilung ergibt sich nicht aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH v. 5.7.1990, GrS 2/89 zur Erbauseinandersetzung. Soweit dort ausgeführt ist, dass dem Erbanteilskäufer Anschaffungskosten für die hinzuerworbenen Anteile am Gemeinschaftsvermögen entstehen, lässt diese Aussage nicht hinreichend klar erkennen, ob die Anschaffungskosten den Anteilen oder den Gegenständen im Gemeinschaftsvermögen zuzuordnen sind.

Auch aus § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG ergibt sich nichts anderes. Nach dieser Vorschrift gilt die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter. Die Vorschrift erfasst nach ihrem klaren und eindeutigen Wortlaut nur Beteiligungen an Personengesellschaften. Dies schließt eine Anwendung der Regelung auf Erbengemeinschaften aus, da diese nicht zu den Personengesellschaften zählen.

Die Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG liegen nicht vor. Es besteht keine Nämlichkeit zwischen dem angeschafften und dem veräußerten Wirtschaftsgut. Aufgrund notarieller Urkunde v. 20.10.2017 erwarb der Kläger die Erbanteile der beiden Kinder der Erblasserin, mithin die quotenmäßig bestimmte Teilhaberschaft an der Erbengemeinschaft als Gesamthandsgemeinschaft. Mit notarieller Urkunde vom 9.2.2018 veräußerte er hingegen das aus dem Nachlass stammende Grundstück.

3. Haushaltszugehörigkeit als Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug von Kinderbetreuungskosten

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG sind die Betreuungsaufwendungen des Elternteils, der das Kind nicht in seinen Haushalt aufgenommen hat, durch den ihm gewährten Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf abgedeckt. Hierzu ist jetzt eine Verfassungsbeschwerde anhängig.

Hintergrund

Der Beschwerdeführer ist der Vater einer 2013 geborenen Tochter. Seit 2018 lebte er von der Mutter des Kindes getrennt. Im Streitjahr 2020 überwies die Mutter 250 EUR für den Kindergarten und 348 EUR für den Schulhort. Der zivilrechtlich im Rahmen des Mehrbedarfs zur anteiligen

Zahlung von Kindergartenbeiträgen und Hortgebühr verpflichtete Kläger überwies der Mutter jeweils den halben Monatsbeitrag.

In seiner Einkommensteuer-Erklärung gab er deshalb Kinderbetreuungskosten i. H. v. 299 EUR an, die er zu 2/3, d. h. 199 EUR, als Sonderausgaben zum Abzug bringen wollte. Das Finanzamt und das FG lehnten den Abzug unter Verweis auf die fehlende Haushaltszugehörigkeit des Kindes ab.

Entscheidung

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Das FG habe den Sonderausgabenabzug einfachrechtlich zu Recht aufgrund der fehlenden Haushaltszugehörigkeit des Kindes verneint. Es bestehe auch kein Anlass zu einer konkreten Normenkontrolle durch das BVerfG, da der Senat nicht davon überzeugt ist, dass § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG im Fall des Klägers ein Eltern- bzw. Familiengrundrecht oder den allgemeinen Gleichheitssatz verletzt.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH besitzt jemand einen Haushalt dort, wo er allein oder mit anderen eine Wohnung innehat, in der hauswirtschaftliches Leben herrscht, und an dem er sich persönlich und regelmäßig auch finanziell beteiligt. Der Steuerpflichtige selbst muss dem Haushalt vorstehen und ihm angehören.

Das Kriterium der Haushaltsaufnahme des Kindes ist erfüllt, wenn das Kind in die Familiengemeinschaft mit einem dort begründeten Betreuungs- und Erziehungsverhältnis aufgenommen worden ist. Neben dem örtlich gebundenen Zusammenleben müssen die Voraussetzungen materieller Art (Versorgung, Unterhaltsgewährung) und immaterieller Art (Fürsorge, Betreuung) erfüllt sein. Anders als bei § 32 Abs. 6 Sätze 8 und 9 EStG kommt es nicht darauf an, ob das Kind bei dem Steuerpflichtigen gemeldet ist.

Trennen sich die Elternteile, seien hinsichtlich des Umgangs mit den Kindern und des von den Eltern zu leistenden Unterhalts verschiedene Grundmodelle möglich, von denen im Einzelfall aber abgewichen werden könne.

In der Praxis wird überwiegend das sog. Residenzmodell gewählt. Bei diesem Modell ist das Kind in den Haushalt eines Elternteils aufgenommen. Dieser leistet Naturalunterhalt. Der andere Elternteil leistet Barunterhalt für das Kind und hat ggf. ein Umgangsrecht (z. B. Kind besucht ihn jedes 2. Wochenende).

Im Paritäts,- Wechsel-, Pendel- oder Doppelresidenzmodell ist das Kind in annähernd gleichem Umfang in den Haushalt beider Elternteile aufgenommen (z. B. wöchentlicher Wechsel zwischen Haushalt der Mutter und des Vaters). Beide Eltern leisten Naturalunterhalt. Gegebenenfalls besteht daneben eine Barunterhaltspflicht eines oder beider Elternteile.

Im Nestmodell bleibt das Kind im bisherigen gemeinsamen Haushalt der Elternteile und die Elternteile wechseln jeweils in einen anderen Haushalt (z. B. wöchentlicher Wechsel). Beide Eltern leisten Naturalunterhalt. Gegebenenfalls besteht daneben eine Barunterhaltspflicht eines oder beider Elternteile.

Ist das Kind im Falle der Praktizierung des Residenzmodells nicht in den Haushalt des barunterhaltspflichtigen Elternteils aufgenommen, kann dieser den Sonderausgabenabzug auch dann nicht in Anspruch nehmen, wenn er einen Teil der Fremdbetreuungskosten trägt. Unerheblich ist dabei, ob er die Zahlung direkt an den fremdbetreuenden Dritten oder an den anderen Elternteil erbringt und ob er zivilrechtlich verpflichtet ist, die Fremdbetreuungskosten (anteilig) zu tragen (z. B. als betreuungsbedingter Mehrbedarf). Denn in jedem der genannten Fälle fehlt es an der von § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG geforderten Haushaltsaufnahme des Kindes.

Der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs für den Elternteil, der das Kind nicht in seinen Haushalt aufgenommen hat, verletzt nicht das Gebot der Steuerfreiheit des familiären Existenzminimums, da die getragenen Betreuungskosten durch den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag) abgedeckt werden. Nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG steht jedem Elternteil - unabhängig von der Haushaltsaufnahme des Kindes - ein Kinderfreibetrag und ein BEA-Freibetrag zu. Der BEA-Freibetrag soll gerade auch Betreuungsaufwand abdecken und wird unabhängig davon gewährt, in welchem Umfang das Kind von den Elternteilen eigen- oder fremdbetreut wird.

Der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs verstößt auch nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Insofern hat das BVerfG bereits zu § 33c Abs. 1 Satz 1 EStG 1985 das Kriterium der Haushaltszugehörigkeit als zulässige Typisierung angesehen. Zudem dient dieses Tatbestandsmerkmal einer besonderen Förderung alleinerziehender Elternteile.

4. Sind Zahlungen an Förderverein als Schulgeld abziehbar?

Zahlungen an einen Förderverein gehören zu den Kosten für den normalen Schulbetrieb und sind als Sonderausgaben im Rahmen des abziehbaren Schulgeldes zu berücksichtigen.

Hintergrund

Die Kinder der Kläger besuchten eine staatlich anerkannte Ersatzschule in freier Trägerschaft. Trägerin der X. Schule ist eine Stiftung. Die Kläger zahlten im Jahr 2019 insgesamt 1.000 EUR an den Förderverein der X. Schule e. V. Nach der Satzung des Fördervereins sind Ziel und Zweck die Förderung von Bildung und Erziehung an der X. Schule. Der Zweck wird verwirklicht durch die Förderung der Lehrtätigkeit und des Schullebens, insbesondere durch die Unterstützung von schulischen Einrichtungen und Veranstaltungen, Studienreisen, Schullandaufenthalten und Arbeitsgemeinschaften, Projekten und (Arbeits-) Materialien.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung ließ das Finanzamt die 1.000 EUR nicht als Schulgeldzahlungen zu, da die Zahlungen nicht ausschließlich als Entgelt für den reinen Schulbesuch vereinnahmt worden seien. Sie stellten kein Schulgeld dar, weil die Beiträge, die durch den Förderverein an die Schule weitergeleitet worden seien, ausweislich der Satzung nicht für den reinen Schulbesuch geleistet würden. In der Satzung sei u. a. die Rede von der "Unterstützung von … Veranstaltungen, Studienreisen, Schullandaufenthalte und Arbeitsgemeinschaften, Projekten und

(Arbeits-) Materialien". Aufgrund dieser Regelung sei festzustellen, dass die Leistungen an den Förderverein kein Entgelt für den reinen Schulbesuch darstellen.

Entscheidung

Dies sieht das FG anders. Der Begriff des Entgelts ist in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht näher definiert. Verstanden wird hierunter das von den Eltern zu entrichtende Schulgeld für den Schulbesuch der Kinder, wobei es auf die Bezeichnung als Schulgeld nicht ankommt.

Es muss sich um die Kosten für den normalen Schulbetrieb handeln, soweit diese Kosten an einer staatlichen Schule von der öffentlichen Hand getragen werden. Insoweit habe eine wirtschaftliche Betrachtung dahingehend zu erfolgen, wonach sämtliche Leistungen der Eltern, die als Gegenleistung für den Schulbesuch des Kindes erbracht werden, den Entgeltbegriff erfüllen.

Demnach erfüllen auch Leistungen von Eltern an einen Förderverein, der diese zur Deckung der Betriebskosten an den Schulträger weiterleitet, den Entgeltbegriff. Bei Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtung seien die 1.000 EUR von den Klägern gezahlt worden, um den Schulträgereigenanteil zu finanzieren. Zusammen mit den anderen Eltern haben die Kläger dem Förderverein insgesamt 37.500 EUR zugewendet, die in 43.500 EUR enthalten waren, die der Förderverein zweckgebunden zur Finanzierung der X. Schule an die Schulträgerin weitergeleitet hat. Die Kläger und die anderen Eltern haben sicher sein können, dass mit diesem Geld allein der normale Schulbetrieb finanziert wird.

Es treffe zwar zu, dass die Satzung des Fördervereins keine so verstandene ausschließliche Bindung zur Mittelverwendung enthält und aufgrund der breiten Formulierung auch Zwecke vorsieht, bei deren Verfolgung keine reine Finanzierung des normalen Schulbetriebs mehr vorliegen würde.

Allerdings sei dies unschädlich, denn es ist schon keine gesetzliche Grundlage für die vom Beklagten vertreten Auffassung ersichtlich, dass es sich bei über einen Förderverein an einen Schulträger weitergeleitete Elternbeiträge nur dann um Schulgeldzahlungen i. S. v. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG handeln kann, wenn sich der Satzungszweck des Fördervereins auf die Weiterleitung von Elternbeiträgen beschränkt.

Ob die weitergeleiteten Elternbeiträgen als Schulgeldzahlungen i. S. v. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG anzusehen sind, ist nach Auffassung des FG vielmehr allein nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Danach liegt im vorliegenden Fall ein Entgelt für den Schulbesuch vor, da die Schule auf die Förderbeträge zur Finanzierung des Eigenanteils angewiesen war und die Elternbeiträge vollständig an den Schulträger weitergeleitet worden sind; dies gelte umso mehr, als die Schule selbst kein eigenes Schulgeld erhoben hat.

Eckardt
Steuerberatung

9. Steuerrecht Unternehmer

1. Finanzielle Eingliederung als Voraussetzung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft

Sieht die Satzung der Organgesellschaft für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung generell eine qualifizierte Mehrheit vor, muss der Organträger über eine entsprechend qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen, um die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes zu erfüllen.

Hintergrund

Die Beteiligten streiten darüber, ob in den Streitjahren 2014 bis 2016 zwischen der Klägerin 1, eine GmbH, als vermeintliche Organträgerin (OT) und der Klägerin 2, ebenfalls eine GmbH, als vermeintliche Organgesellschaft (OG) eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft bestand. Die Klägerin 1 war zu 79,8 % an der Klägerin 2 beteiligt. Die übrigen Anteile hielten zu 10,2 % C und zu 10 % D. Die Satzung der OG sieht für Beschlüsse generell eine qualifizierte Stimmenmehrheit von 91 % aller in der Gesellschafterversammlung anwesenden Stimmen vor. Am 19.12.2013 schlossen die OT und die OG einen "Gewinnabführungsvertrag" (EAV) ab, dem sämtliche Gesellschafter der OG mit notarieller Urkunde vom gleichen Tag zustimmten.

Das Finanzamt erließ für die Streitjahre zunächst Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung des der OT zuzurechnenden Einkommens und sonstiger damit im Zusammenhang stehender Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG. Im Anschluss an eine Außenprüfung hob das Finanzamt diese Bescheide auf und behandelte die abgeführten Gewinne als verdeckte Gewinnausschüttungen, da die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft mangels finanzieller Eingliederung nicht erfüllt seien. Die Einsprüche beider Klägerinnen blieben erfolglos.

Die hiergegen gerichteten Klagen, die zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden wurden, wies das FG Düsseldorf als unbegründet ab. Zwar seien die Klagen zulässig, da die Klägerinnen als Feststellungsbeteiligte klagebefugt seien und durch die Aufhebung der Feststellungsbescheide nach § 14 Abs. 5 KStG auch über das Nichtbestehen einer Organschaft entschieden worden sei. Die Klagen seien jedoch unbegründet, da keine finanzielle Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG vorliege. Die finanzielle Eingliederung setze unter entsprechender Anwendung der Rechtsprechung des BFH zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft voraus, dass der Organträger seinen Willen in der Gesellschafterversammlung der Organgesellschaft durchsetzen könne.

Entscheidung

Die Revision hat die Revision der Klägerinnen als unbegründet zurückgewiesen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass in den Streitjahren eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft wegen fehlender finanzieller Eingliederung nicht bestand.

Hierzu führt der BFH u. a. aus:

Das FG hat die Klagen gegen die Aufhebung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG zutreffend als zulässig angesehen. Sowohl OT als auch OG sind Feststellungsbeteiligte des Verfahrens nach § 14 Abs. 5 KStG, die von der Bindungswirkung der gesonderten und einheitlichen Feststellung betroffen sind; als solche sind sie klagebefugt.

Das FG hat auch zu Recht entschieden, dass die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 17 (Abs. 1) Satz 1 KStG nicht erfüllt war. Für die finanzielle Eingliederung ist auf die "Mehrheit der Stimmrechte" abzustellen. Da es insofern auf die gesellschaftsrechtlichen Regelungen ankommt, reicht grundsätzlich die einfache Mehrheit der Stimmrechte aus. Sieht die Satzung der OG für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung eine (höhere) qualifizierte Mehrheit vor, muss der OT aber zumindest in denjenigen Fällen, in denen die qualifizierte Mehrheit generell erforderlich ist, nicht nur über eine einfache Mehrheit, sondern über eine entsprechend qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen, um die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung zu erfüllen.

Vor diesem Hintergrund hat das FG zutreffend die Rechtsprechung des BFH zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft herangezogen. Dort setzt die finanzielle Eingliederung grundsätzlich voraus, dass der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt sein muss, dass er seinen Willen in der Gesellschafterversammlung durch Mehrheitsbeschluss durchsetzen kann.

Nach diesen Maßgaben fehlte der Klägerin 1 die für eine finanzielle Eingliederung erforderliche qualifizierte Stimmenmehrheit. Zwar hielt sie 79,8 % der Anteile an der Klägerin 2, so dass ihr die einfache Mehrheit der Stimmrechte zustand. Nach § 8 des Gesellschaftsvertrags war für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung aber generell eine Mehrheit von 91 % aller in der Gesellschafterversammlung anwesenden Stimmen erforderlich. Über diese qualifizierte Mehrheit verfügte die Klägerin 1 nicht.

Da die Satzung der Klägerin 2 für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung generell eine qualifizierte Mehrheit vorsieht, kann dahingestellt bleiben, ob und in welchen Konstellationen für die finanzielle Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG auch dann die qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte erforderlich ist, wenn diese nur für einen Teil der Beschlüsse der Gesellschafterversammlung geregelt ist.

2. Ohne tatsächliche Verlusttragung keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung

Eine grenzüberschreitende Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Tochtergesellschaft bei der inländischen Muttergesellschaft setzt voraus, dass die "Organschaft" zuvor in dem Sinne faktisch "gelebt" worden ist, dass die von der Tochtergesellschaft erwirtschafteten Verluste von der Muttergesellschaft nach den Vorgaben der anzuwendenden nationalen Regelungen tatsächlich getragen worden sind.

Hintergrund

Die Klägerin ist eine GmbH mit Sitz im Inland. Sie war alleinige Gesellschafterin der … s.a.r.l. (s.a.r.l.) mit Sitz in Frankreich. Die s.a.r.l. erzielte seit Jahren Verluste (Verlustvortrag zum 31.12.2011: … EUR). Im Streitjahr 2012 erwirtschaftete sie einen Verlust von … EUR.

Bereits im Jahr 2011 wurde entschieden, den Geschäftsbetrieb der s.a.r.l. einzustellen; der Gesellschafterbeschluss vom 30.10.2012 sah die Auflösung der s.a.r.l. mit Wirkung zum 31.10.2012 ohne Liquidation durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes auf die Klägerin. Am 25.01.2013 wurde die s.a.r.l. mit Wirkung zum 31.10.2012 im französischen Handelsregister gelöscht.

Die Klägerin hatte die s.a.r.l. bis zur tatsächlichen Einstellung des aktiven Geschäftsbetriebes mit Waren beliefert. Zu den Forderungen aus den Warenlieferungen ergriff die Klägerin keine Beitreibungsmaßnahmen gegenüber der s.a.r.l., obwohl diese keine Zahlungen leistete. Allerdings nahm die Klägerin Wertberichtigungen auf die Forderungen vor. Im Jahresabschluss zum 31.12.2009 erfolgte eine Wertberichtigung in Höhe des von der s.a.r.l. bilanzierten (nicht durch Eigenkapital gedeckten) Fehlbetrags. Zum 31.12.2010 schrieb die Klägerin die noch bilanzierten Forderungen mit der Begründung in voller Höhe ab, dass der Geschäftsbetrieb der s.a.r.l. eingestellt werden solle. Auch in den Jahren 2011 und 2012 lieferte die Klägerin noch Waren an die s.a.r.l.; die Forderungen wurden von der Klägerin zum jeweiligen Jahresende mit derselben Begründung in voller Höhe abgeschrieben. Kumuliert nahm die Klägerin bis zum 31.12.2011 Forderungsabschreibungen in einer Gesamthöhe von … EUR vor, die ihrem Gewinn außerbilanziell jeweils wieder hinzugerechnet wurden.

In ihrer Körperschaft- und Gewerbesteuererklärung für 2012 hatte die Klägerin eine Verrechnung des von der s.a.r.l. in diesem Jahr erwirtschafteten Verlustes in Höhe von … EUR vorgenommen. Diesen berücksichtigte das Finanzamt in den am 27.3.2014 ergangenen Bescheiden über die Körperschaftsteuer 2012 und den Gewerbesteuermessbetrag 2012 nicht.

In seiner Teil-Einspruchsentscheidung vom 18.6.2018 vertrat das Finanzamt die Auffassung, die Verrechnung der Verluste der s.a.r.l. auf Ebene der Klägerin komme weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht in Betracht.

Ihre Klage, mit der die Klägerin die Berücksichtigung der bis 2012 bei der s.a.r.l. kumulierten operativen Verluste in Höhe von … EUR (… EUR Verlustvortrag auf den 31.12.2011 zuzüglich …

EUR Verlust des Streitjahres) im Rahmen der Gewinnermittlung des Streitjahres 2012 begehrte, hatte keinen Erfolg.

Entscheidung

Die Revision wurde vom BFH als unbegründet zurückgewiesen. Entgegen der Auffassung der Klägerin können die "kumulierten operativen Verluste" der s.a.r.l. bestehend aus dem laufenden Verlust des Streitjahres (… EUR) und dem Verlustvortrag auf den 31.12.2011 (… EUR) weder vollständig noch teilweise auf der Grundlage einer unionsrechtskonformen Auslegung der §§ 14 ff. KStG im Inland abgezogen werden.

Hierzu führten die Richter u. a. aus:

Nach den Feststellungen des FG war zwischen der Klägerin, die unstreitig in den persönlichen Anwendungsbereich des § 14 Abs. 1 KStG fällt, und der s.a.r.l., die nach nationalem Recht keine taugliche Organgesellschaft ist, weil sie weder über eine inländische Geschäftsleitung noch über einen Sitz im Inland verfügte, keine Vereinbarung über eine Gewinnabführung (Verlustübernahme) abgeschlossen worden.

Der BFH hatte bislang keinen Anlass, abschließend zu den Voraussetzungen für eine Verlustverrechnung "über die Grenze" bei einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) ansässigen (verlusterzielenden) Tochtergesellschaft und einer im Inland ansässigen Muttergesellschaft zu entscheiden.

Auch im Streitfall ist nicht abschließend darüber zu entscheiden, ob die "kumulierten operativen Verluste" der s.a.r.l., wie die Klägerin meint, über eine unionsrechtskonforme Auslegung der §§ 14 ff. KStG (und des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) – im Sinne einer Restriktion des Tatbestandserfordernisses des Gewinnabführungsvertrags – im Inland abzugsfähig sein könnten.

Der Rechtsprechung des EuGH lässt sich bei einer Übertragung auf die nationalen Organschaftsregelungen jedenfalls nicht entnehmen, dass die begehrte Verlustverrechnung ohne eine zumindest "faktisch gelebte Organschaft" möglich sein könnte, d. h. ohne dass die von der ausländischen Tochtergesellschaft jährlich erwirtschafteten Verluste von der inländischen Muttergesellschaft nach den Vorgaben der anzuwendenden nationalen Regelungen tatsächlich getragen worden sind. Diese Grundvoraussetzung lag im Streitfall nicht vor; nach den Feststellungen des FG fehlte es vor der Geschäftseinstellung der s.a.r.l. an einer den inländischen Organschaftsregelungen entsprechenden tatsächlichen Übernahme der jährlichen Verluste durch die Klägerin.

Im Streitfall vermochte das FG keinerlei Hinweise darauf festzustellen, dass die Klägerin und die s.a.r.l. ein "Organschaftsverhältnis auf faktischer Grundlage gelebt" haben. Denn die Klägerin hat der s.a.r.l. fortwährend Fremdkapital in Gestalt von kreditierten Warenlieferungen (und nicht: Eigenkapital) zur Verfügung gestellt, so dass die Klägerin die laufenden Verluste der Tochtergesellschaft gerade nicht nach Maßgabe der §§ 14 ff. KStG getragen hat.

3. Zur Bekanntgabe eines Steuerbescheides bei Erteilung einer Vollmacht

Für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten an die Finanzbehörden sind zwingend die amtlich bestimmten Formulare zu verwenden. Das im Schreiben des BMF vom 1.8.2016 enthaltene "Beiblatt zur Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen" ist nicht Bestandteil des amtlich bestimmten Formulars. Seine Verwendung ist nicht Voraussetzung für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten an die Finanzbehörden für die Grunderwerbsteuer.

Hintergrund

Der Kläger bevollmächtigte am 28.7.2015 seine Prozessbevollmächtigte, ihn in allen steuerlichen und sonstigen Angelegenheiten i. S. d. § 1 StBerG zu vertreten. Er unterzeichnete hierzu das amtliche Muster "Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen" in der damaligen Fassung. Die Vollmacht erstreckte sich auch auf die Entgegennahme von Steuerbescheiden und sonstigen Verwaltungsakten (Bekanntgabevollmacht). Auf dem Formular waren auch die Steuernummern des Vollmachtgebers in der Vollmachtsdatenbank zu erfassen. Hinter der Steueridentifikationsnummer war eine die Einkommensteuer betreffende Steuernummer des Klägers angegeben. Unter der Zeile "Diese Vollmacht gilt nicht für:" war keine Steuerart angekreuzt. Das im BMF-Schreiben vom 1.8.2016 vorgesehene "Beiblatt zur Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen" enthielt die Vollmacht nicht.

Die Vollmacht wurde in der Vollmachtsdatenbank hinterlegt und war seit dem 20.6.2017 für das Finanzamt abrufbar. Der Umfang der Vollmacht wurde in der Datenbank mit "Steuerarten alle" angezeigt. Neben der Steueridentifikationsnummer des Klägers waren u. a. das Bestehen einer Empfangsvollmacht und die folgenden "Ordnungskriterien" vermerkt: "Vollmacht gilt aktuell für: (die die Einkommensteuer betreffende Steuernummer)".

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 27.6.2018, den das Finanzamt dem Kläger bekanntgab, setzte es Grunderwerbsteuer fest. Der Kläger leitete diesen Bescheid am 9.9.2019 der Prozessbevollmächtigten zu. Diese beantragte mit Schriftsatz vom 12.9.2019 beim Finanzamt die Kürzung der Bemessungsgrundlage. Sie trug vor, den Bescheid erst am 9.9.2019 erhalten zu haben.

Mit Einspruchsentscheidung vom 20.11.2019 verwarf das Finanzamt den Einspruch als unzulässig, da die Einspruchsfrist durch die Bekanntgabe des Bescheids an den Kläger bereits am 2.8.2018 geendet habe. Der Grunderwerbsteuerbescheid sei zu Recht dem Kläger bekanntgegeben worden, weil in die übermittelte Empfangsvollmacht keine für die Grunderwerbsteuer geltende Steuernummer eingetragen gewesen sei.

Der gegen die Entscheidung gerichteten Klage hat das FG stattgegeben.

Entscheidung

Der BFH bestätigt die Rechtsauffassung des FG. Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der Grunderwerbsteuerbescheid vom 27.6.2018 erst mit Zugang bei der Prozessbevollmächtigten des Klägers am 9.9.2019 wirksam geworden ist. Das Finanzamt hat durch die Bekanntgabe des Bescheids an den Kläger die Vorgaben des § 122 Abs. 1 Satz 4 AO verletzt.

Ein Verwaltungsakt ist nach § 122 Abs. 1 Satz 1 AO demjenigen Beteiligten bekanntzugeben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird. Nach § 80 Abs. 5 Satz 4 i. V. m. § 122 Abs. 1 Satz 3 AO kann der Verwaltungsakt auch gegenüber einem Bevollmächtigten bekanntgegeben werden. Er soll dem Bevollmächtigten bekanntgegeben werden, wenn der Finanzbehörde eine schriftliche oder eine nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch übermittelte Empfangsvollmacht vorliegt, solange dem Bevollmächtigten nicht eine Zurückweisung nach § 80 Abs. 7 AO bekanntgegeben worden ist. Im Regelfall bedeutet das "Soll" ein "Muss". Nur beim Vorliegen von Umständen, die den Fall als atypisch erscheinen lassen, darf die Behörde anders verfahren als im Gesetz vorgesehen und den atypischen Fall nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden.

Im Streitfall lag dem Finanzamt eine nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch übermittelte Vollmacht vor, die die Prozessbevollmächtigte des Klägers als zum Empfang von Grunderwerbsteuerbescheiden berechtigt ausweist. Der angefochtene Bescheid hätte daher der Bevollmächtigten bekanntgegeben werden müssen.

Nach § 80a Abs. 1 Satz 1 AO können Daten aus einer Vollmacht zur Vertretung in steuerlichen Verfahren, die nach amtlich bestimmtem Formular erteilt worden sind, den Landesfinanzbehörden nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmten Schnittstellen übermittelt werden. Im Datensatz ist auch anzugeben, ob der Vollmachtgeber den Bevollmächtigten zum Empfang von für ihn bestimmten Verwaltungsakten ermächtigt hat. Die Verwendung der amtlichen Vollmachtsformulare ist unabdingbare Voraussetzung für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz. Wird eine Vollmacht ohne Verwendung der amtlich bestimmten Formulare vorgelegt, ist sie gleichwohl wirksam, da § 80 AO für den Nachweis einer Vollmacht keine Form vorschreibt. Ihre elektronische Übermittlung an die Finanzbehörden nach § 80a Abs. 1 AO scheidet dann aber aus.

Das BMF hat u. a. mit dem Schreiben vom 1.8.2016 amtliche Formulare i. S. d. § 80a Abs. 1 Satz 1 AO für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten bereitgestellt. Das in diesem Schreiben ebenfalls enthaltene "Beiblatt zur Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen" ist aber nicht Bestandteil des amtlich bestimmten Formulars im Sinne der Vorschrift. Seine Verwendung ist nicht Voraussetzung für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten an die Finanzbehörden.

Das Beiblatt dient der Erfassung der Steuernummern des Vollmachtgebers. Mit der Eintragung von Steuernummern und Unterzeichnung des Beiblatts erklärt der Vollmachtgeber, dass die Vollmacht lediglich für die aufgeführten Steuernummern Wirkung im Verhältnis zur Finanzverwaltung entfaltet.

Eine Pflicht des Vollmachtgebers, die Wirkung der Bevollmächtigung durch Übermittlung des Beiblatts sachlich zu beschränken, stünde im Widerspruch zum Inhalt der amtlichen Formulare, die im Grundsatz auf die Erteilung einer Generalvollmacht gerichtet sind. Die amtlichen Formulare gehen davon aus, dass der Vollmachtgeber eine sachlich und zeitlich unbeschränkte Vertretung in Steuerangelegenheiten erreichen möchte. Wählt er keines der angebotenen Felder durch Ankreuzen aus, erteilt er mit seiner Unterschrift eine Generalvollmacht zur Vertretung in Steuersachen, wobei eine Bekanntgabevollmacht durch Ankreuzen eines Feldes gesondert erteilt werden muss. Zwar bieten die amtlichen Formulare selbst die Möglichkeit, den sachlichen und zeitlichen Umfang der Vollmacht zu beschränken. So können einzelne Steuerarten von der Bevollmächtigung ausgenommen werden. Macht der Vollmachtgeber hiervon aber keinen Gebrauch, gilt die Vollmacht uneingeschränkt für alle aktuellen und künftigen Steuerfälle. Ein Beiblatt, das weitere Hürden für die Reichweite der erteilten (Bekanntgabe-)Vollmacht errichtet, ist in § 80a Abs. 1 Satz 1 AO nicht vorgesehen.

Bei der Grunderwerbsteuer besteht zudem die Besonderheit, dass für jeden steuerpflichtigen Erwerbsvorgang eine neue Steuernummer vergeben wird. Die Eintragung einer auch für künftige Erwerbsvorgänge geltenden Grunderwerbsteuernummer in das Beiblatt ist nicht möglich. Die Annahme des Finanzamts, das vollständig ausgefüllte Beiblatt sei zwingender Bestandteil einer nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch übermittelten Empfangsvollmacht, hätte daher zur Folge, dass eine für die Grunderwerbsteuer erteilte Generalvollmacht nicht elektronisch übermittelt werden könnte. Ein solcher faktischer Ausschluss der Bevollmächtigung für künftige Erwerbsvorgänge stünde im Widerspruch zum Inhalt der amtlichen Vollmachtsformulare. Denn diese erlauben die Erteilung einer umfassenden (Bekanntgabe-)Vollmacht auch für die Grunderwerbsteuer. Aus der Möglichkeit, die Grunderwerbsteuer durch Ankreuzen des entsprechenden Feldes des amtlichen Formulars vom sachlichen Anwendungsbereich der Vollmacht auszunehmen, folgt im Umkehrschluss, dass die Erteilung einer Vollmacht für diese Steuerart grundsätzlich vorgesehen ist. Das Gesetz enthält keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten für die Grunderwerbsteuer ausschließen wollte. Neben der Verwendung des amtlich bestimmten Formulars nennt § 80a Abs. 1 Satz 1 AO keine Voraussetzungen für die Übermittlung einer Vollmacht auf elektronischem Wege.

Die (Bekanntgabe-)Vollmacht stellt eine verfahrensrechtliche Willenserklärung dar, deren Inhalt durch Auslegung unter Beachtung des "Empfängerhorizonts" zu ermitteln ist. Die berechtigten Interessen des Vollmachtgebers an einer sachgerechten Beratung und Vertretung sind zu berücksichtigen.

Das FG hat nach diesen Grundsätzen im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die Bekanntgabe des Grunderwerbsteuerbescheids vom 27.6.2018 nicht an den Kläger, sondern an die Prozessbevollmächtigte zu erfolgen hatte. Denn die Voraussetzungen des § 122 Abs. 1 Satz 4 Alternative 2 AO waren zum Zeitpunkt der Bekanntgabe erfüllt.

4. Zur Nutzung des elektronischen Rechtsverkehrs im eigenen Namen

Ist ein Steuerberater bei einer im eigenen Namen erhobenen Klage verpflichtet, seine Erklärung, die Hauptsache sei erledigt, per elektronischer Einreichung nach § 52a FGO zu übermitteln, oder genügt ein Telefaxschreiben?

Hintergrund

Steuerberater und Finanzamt haben in einem Klageverfahren übereinstimmend die Hauptsache für erledigt erklärt. Der Steuerberater hat dem FG seine Erklärung per Telefaxschreiben übermittelt. Fraglich war, ob die Erklärung wirksam ist.

Entscheidung

Das FG hält die Erklärung für wirksam. Dem steht nicht entgegen, dass die Erledigungserklärung des ausweislich der Einkommensteuererklärung als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater tätigen Klägers nicht elektronisch i. S. v. § 52a FGO, sondern durch ein Telefaxschreiben übermittelt wurde.

Der beschließende Berichterstatter ist entgegen der für die einzelnen Verfahrensordnungen teilweise vertretenen statusbezogenen Ansicht der Auffassung, dass ein Steuerberater oder Rechtsanwalt in eigenen Angelegenheiten nur bei Anwalts- bzw. vergleichbarem Vertretungszwang und damit nicht im erstinstanzlichen Verfahren vor den Finanzgerichten zur Nutzung des elektronischen Rechtsverkehrs nach § 52d FGO verpflichtet ist (rollenbezogene Ansicht).

Nach § 52d Satz 1 FGO sind vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen, die durch einen Rechtsanwalt, durch eine Behörde oder durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihr zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse eingereicht werden, als elektronisches Dokument zu übermitteln. Nach § 52d Satz 2 FGO gilt gleiches für die nach der FGO vertretungsberechtigten Personen, für die ein sicherer Übermittlungsweg nach § 52a Abs. 4 Satz 1 Nummer 2 FGO zur Verfügung steht. Zu den nach der FGO vertretungsberechtigten Personen gehören auch Steuerberater.

Der Wortlaut des § 52d FGO – insbesondere des § 52d Satz 1 FGO – spricht nach Auffassung des FG zwar eher dafür, dass § 52d FGO an den beruflichen Status des Einreichers anknüpft und es daher für die Anwendbarkeit der Formvorschrift nicht zusätzlich darauf ankommt, ob der Schriftsatz im Rahmen des Berufs im fremden Namen (also als Bevollmächtigter) eingereicht wird (sog. statusbezogene Nutzungspflicht). Für § 52d Satz 2 FGO sei schon dies hingegen nicht eindeutig, weil die Pflicht gerade an die Vertretungsberechtigung nach § 62 Abs. 2 Satz 1 FGO anknüpft, und dies wiederum eher dafür spreche, dass der Gesetzgeber die Handlung als Bevollmächtigter vor Augen hatte. Jedenfalls seien aber nach Sinn und Zweck der Regelung Verfahren im eigenen Namen nicht von der Nutzungspflicht des § 52d FGO umfasst.

Nach der danach vorzugswürdigen rollenbezogenen Auslegung des FG war die Klage weder formunwirksam erhoben worden noch war die Erledigungserklärung des Klägers mangels Nutzung des Steuerberaterpostfachs des Klägers unwirksam. Vielmehr war die Einreichung der Schriftsätze mittels Telefax, die eine handschriftliche Unterschrift wiedergeben, ausreichend.