

## **Mandanteninformation Januar 2024**

### **Inhalt:**

#### **GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer**

1. Körperschaftsteuerliche Organschaft und unterjähriger qualifizierter Anteilstausch
2. Körperschaftsteuerliche Organschaft und unterjähriger Verschmelzung
3. Reisegewerbe: Zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Standflächenkosten

#### **Kapitalanlage und Versicherung**

1. Keine Anwendung des KapErhStG auf Genossenschaftsanteile
2. Können Erstattungsinsen als tarifbegünstigte Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten angesehen werden?

#### **Land- und Forstwirtschaft**

1. Ermittlung des einfachen Kürzungsbetrags und Aufteilung des Ersatzwirtschaftswerts

#### **Lohn und Gehalt**

1. Firmenwagen: Wann spricht der Anscheinsbeweis für Privatnutzung?

#### **Private Immobilienbesitzer**

1. Beleidigung unter Wohnungseigentümern: Wann dies Sache der WEG ist
2. Erneuerung von Elektro-, Heizungs- und Sanitärinstallationen: Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen?
3. Liebhaberei bei Vermietung von Luxusimmobilien
4. Lüge des Mieters kann Kündigung rechtfertigen, muss aber nicht

### **Sonstige Steuern**

1. Sachsen: Regelungen des neuen Grundsteuergesetzes sind rechtmäßig
2. Wann ein Testaments wegen mangelnder Bestimmtheit unwirksam ist
3. Wann haftet der Geschäftsführer für nichtgezahlte Biersteuer?

### **Steuerrecht Arbeitnehmer**

1. Energiepreispauschale kann beim Finanzgericht eingeklagt werden

### **Steuerrecht Privatvermögen**

1. Wie kann an den Arbeitgeber gezahlte Lohnkirchensteuer abgezogen werden?
2. Zur Anwendung von § 175b AO bei einem Veranlagungsfehler

### **Steuerrecht Unternehmer**

1. E-Paper-Ausgaben: Welcher Umsatzsteuersatz gilt?
2. Festsetzung von Nachzahlungszinsen zur Umsatzsteuer: Kein Verstoß gegen Unionsrecht
3. Gewerbesteuerbefreiung: Was gilt bei Einrichtungen zur ambulanten Rehabilitation?
4. Steuerberaterprüfung: Anonymitätsgrundsatz und Überdenkungsverfahren
5. Verspätungszuschlag: Überschreiten der verlängerten Abgabefristen
6. Wann die Gestattung der Ist-Besteuerung widerrufen werden kann

## 1. GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

### 1. Körperschaftsteuerliche Organschaft und unterjährige Verschmelzung

**Im Fall der Verschmelzung von 2 Kapitalgesellschaften tritt der übernehmende Rechtsträger (Organträger) hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung auch dann in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird. Dies gilt auch für das Merkmal der Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers.**

#### Hintergrund

Die A-GmbH, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entsprach, gründete im August 2014 u. a. die B-GmbH, deren Wirtschaftsjahr vom 1.09. bis 31.8. lief. Im Februar 2015 schloss die A-GmbH mit der B-GmbH einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV), der im März 2015 in das Handelsregister eingetragen wurde und rückwirkend ab dem Beginn des Geschäftsjahres der B-GmbH galt. Gegenstand des Unternehmens der B-GmbH war die Vercharterung eines Seeschiffes.

Im Mai 2015 wurde die A-GmbH auf die Klägerin – eine AG – verschmolzen. Verschmelzungstichtag war nach dem Verschmelzungsvertrag der 1.1.2015. Im Juni 2017 wurde auch die B-GmbH auf die Klägerin verschmolzen. Verschmelzungstichtag war hier der 1.9.2017.

Die B-GmbH ging in ihren Steuererklärungen für das Streitjahr 2015 bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer von einer Organschaft mit der Klägerin als Organträgerin aus. Dementsprechend erklärte sie für die Körperschaftsteuer ein zu versteuerndes Einkommen von 0 EUR und gab die Anlage OG ab. Darüber hinaus beantragte sie die Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.

Das Finanzamt erkannte die Organschaft nicht an und erließ gegenüber der B-GmbH entsprechende Bescheide über Körperschaftsteuer, über den Gewerbesteuermessbetrag sowie über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG. Der wegen der Nichtanerkennung der Organschaft eingelegte Einspruch blieb erfolglos.

Die von der Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der B-GmbH eingereichte Klage hatte teilweise Erfolg. Das FG ging seinem Urteil von dem Bestehen einer Organschaft aus und änderte den festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag auf 0 EUR. Außerdem verpflichtete es das Finanzamt, einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG zu erlassen und für das Streitjahr das der Klägerin als Organträgerin zuzurechnende Einkommen der B-GmbH sowie die Minderabführungen aus organschaftlicher Zeit festzustellen.

#### Entscheidung

Der BFH hat die auf die Revision des Finanzamts hin die Vorentscheidung aufgehoben und die Sache mangels Spruchreife an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Der BFH bestätigt die Auffassung des FG, dass die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG auch die Statusfrage des Bestehens oder Nichtbestehens einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nach § 14 KStG erfasst und im Streitfall die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG vorlag. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichten aber nicht aus, um abschließend entscheiden zu können, ob im Streitjahr sämtliche Voraussetzungen einer körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft zwischen der Klägerin als Organträgerin und der B-GmbH als Organgesellschaft erfüllt gewesen seien.

Die vom FG tenorierten Feststellungen seien von dem Gesetzesbefehl des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG erfasst. Die gesonderte Feststellung des der Klägerin als Organträgerin zuzurechnenden Einkommens sei in § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG (ausdrücklich) angeführt. Zusätzlich ordne § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG die Feststellung "damit zusammenhängende(r) andere(r) Besteuerungsgrundlagen" an. Hiervon werde auch die vom FG geforderte Feststellung der Minderabführungen aus organschaftlicher Zeit nach § 14 Abs. 4 KStG erfasst. Auch der zwischen den Beteiligten allein streitige Status des Bestehens oder Nichtbestehens einer Organschaft sei – zumindest "incidenter" – Gegenstand der in § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG angeordneten Feststellung der "damit" (Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens) "zusammenhängende(n) andere(n) Besteuerungsgrundlagen". Denn ohne das Bestehen einer Organschaft könne kein dem Organträger zuzurechnendes Einkommen festgestellt werden. Die Statusfeststellung sei als Vorbedingung für die Feststellung des zuzurechnenden Einkommens die stärkste Form "damit zusammenhängender Besteuerungsgrundlagen".

Der Senat habe bereits in der Vergangenheit zu den Auswirkungen umwandlungssteuerrechtlicher Vorgänge auf das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG erkannt und für den Fall der Einbringung einer Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995 entscheidend auf die Anwendung von § 12 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. § 22 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995 abgestellt. Aus diesen Vorschriften folge, dass die übernehmende Körperschaft umfassend und vorbehaltlos in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintrete (sog. Fußstapfentheorie). Dies gelte auch für die körperschaftsteuerrechtlichen Organschaftsvoraussetzungen. Deshalb sei es ausreichend, wenn ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft eine finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger bestehe. Ob die finanzielle Eingliederung rechtlicher oder rein tatsächlicher Natur sei und ob dieses Merkmal von der umwandlungssteuerlichen Rückwirkung nach § 20 Abs. 7 und Abs. 8 Satz 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 erfasst werde, sei in diesen Urteilen offen geblieben.

Obwohl vorliegend – abweichend zu den bereits entschiedenen Sachverhalten – der Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft (1.9.2014) nicht mit dem umwandlungssteuerlichen Übertragungstichtag (1.1.2015) zusammenfalle, halte der Senat an seiner (bisherigen) Rechtsprechung fest. Denn der übernehmende Rechtsträger trete hinsichtlich der finanziellen Eingliederung auch dann nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in die Rechtsstellung

des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen werde.

Allein die umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG könne zur finanziellen Eingliederung in den übernehmenden Rechtsträger (Organträger) führen. Es müssten nicht zusätzlich die Voraussetzungen einer umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft vorliegen. Die Rechtsinstitute der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge und der umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung stünden gleichberechtigt nebeneinander; sie könnten den gleichen Zeitraum betreffen, müssten es aber nicht.

Zwar folge aus dem Ausnahmecharakter der Organschaft eine grundsätzlich strenge Auslegung der gesetzlichen Regelungen über die Voraussetzungen der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft. In Umwandlungsfällen würden diese Regelungen aber durch die umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften ergänzt. Diese sähen in § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG eine umfassende umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge vor. Selbst eine grundsätzlich enge Auslegung der Organschaftsvoraussetzungen könne nicht dazu führen, diese umwandlungssteuerrechtlichen Sonderregelungen zu negieren, zumal das Merkmal der finanziellen Eingliederung nicht personengebunden sei, sondern der Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft anhafte, die mit der Umwandlung auf den übernehmenden Rechtsträger übergehe. Aus Sicht der Organgesellschaft ändere die Umwandlung auf der Ebene des Organträgers nichts an der "Eingliederung" in ein anderes Unternehmen.

Durch die Verschmelzung der Organgesellschaft (B-GmbH) auf die neue Organträgerin (Klägerin) im Jahr 2017 sei während der Mindestvertragslaufzeit des EAV eine sog. Konfusion eingetreten. Dadurch sei der EAV vor Ablauf der Mindestvertragslaufzeit des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG erloschen. Das FG sei aber zutreffend davon ausgegangen, dass dies in entsprechender Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG unschädlich gewesen sei. Die Konfusion stelle einen wichtigen Grund für die Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit dar.

Ungeachtet des Umstands, dass zwischen den Beteiligten mit Blick auf die von ihnen erörterten weiteren Voraussetzungen einer körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft kein Streit bestehe und der Senat insoweit von Ausführungen absehen könne, sei die Sache nicht spruchreif, da das FG keine tatsächlichen Feststellungen zur Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers getroffen habe. Daher sei die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

## 2. Körperschaftsteuerliche Organschaft und unterjähriger qualifizierter Anteilstausch

**Stellt bei einem qualifizierten Anteilstausch der übernehmende Rechtsträger (Organträger) den Antrag, die Anteile unter dem gemeinen Wert anzusetzen, tritt er hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein. Dass der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag im Fall des Anteilstauschs nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen werden kann, ist hierfür unerheblich**

### Hintergrund

Die Klägerin, eine im Jahr 2008 gegründete GmbH, war zunächst zu jeweils 30 % an der D-KG als Kommanditistin und an deren Komplementär-GmbH als Gesellschafterin beteiligt. Alleingesellschafter der Klägerin war C, der auch die übrigen 70 % an der D-KG und deren Komplementär-GmbH als Kommanditist bzw. Gesellschafter hielt.

Mit Vertrag aus dem Januar 2010 brachte C seine Kommanditbeteiligung an der D KG und seine Anteile an der Komplementär-GmbH rückwirkend zum 1.1.2010 (00:00 Uhr) zu Buchwerten in die Klägerin ein.

Ebenfalls im Januar 2010 gründete er als Alleingesellschafter die B GmbH und erbrachte die Stammeinlage durch Einbringung seiner Beteiligung an der Klägerin mit wirtschaftlicher Wirkung zum 15.1.2010. Darüber hinaus schloss die B GmbH im Januar 2010 mit der Klägerin einen "Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag" (EAV), der im Februar 2010 in das Handelsregister eingetragen wurde. Die Verpflichtung zur Gewinnabführung galt erstmals für den gesamten Gewinn des Geschäftsjahres, in dem der EAV wirksam wurde. Das Wirtschaftsjahr der Klägerin entsprach im Streitjahr dem Kalenderjahr.

Das Finanzamt erkannte die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft für das Streitjahr nicht an. Da die B GmbH erst im Streitjahr gegründet worden sei und das Gesetz für den Fall des Anteilstauschs keine Möglichkeit einer steuerlichen Rückwirkung regele, fehle zum Beginn des Streitjahres der Organgesellschaft (Klägerin) die finanzielle Eingliederung. In der Folge qualifizierte das Finanzamt die Gewinnabführung der Klägerin als Gewinnausschüttung an die B GmbH. Ein Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.

Das FG gab der Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid mit der Begründung statt, dass die Klägerin aufgrund der vom BFH angewendeten sog. Fußstapfentheorie nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 23 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG umfassend in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eingetreten sei. In der Folge werde in der Zeit vom 1.1.2010 bis zum 14.1.2010 die finanzielle Eingliederung zwischen der Klägerin und C (auch) der B GmbH als Rechtsnachfolgerin des C zugerechnet. Dass § 21 UmwStG für den Fall eines reinen Anteilstauschs nicht auf die Regelungen zur umwandlungssteuerlichen Rückwirkung nach § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG verweise, sei unerheblich.

## Entscheidung

Der BFH hat entschieden, dass das FG zu Recht davon ausgegangen ist, dass zwischen der B GmbH als Organträgerin und der Klägerin als Organgesellschaft für das Streitjahr eine wirksame Organschaft i. S. v. § 14 KStG bestanden habe. Insbesondere sei die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung schon vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Klägerin (1.1.2010) an erfüllt.

Der Senat habe bereits in der Vergangenheit zu den Auswirkungen umwandlungssteuerrechtlicher Vorgänge auf das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG erkannt und für den Fall der Einbringung einer Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995 entscheidend auf die Anwendung von § 12 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. § 22 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995 abgestellt.

Aus diesen Vorschriften folge, dass die übernehmende Körperschaft umfassend und vorbehaltlos in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintrete (sog. Fußstapfentheorie). Dies gelte auch für die körperschaftsteuerrechtlichen Organschaftsvoraussetzungen. Deshalb sei es ausreichend, wenn ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft eine finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger bestehe. Ob die finanzielle Eingliederung rechtlicher oder rein tatsächlicher Natur sei und ob dieses Merkmal von der umwandlungssteuerlichen Rückwirkung nach § 20 Abs. 7 und Abs. 8 Satz 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 erfasst werde, sei in diesen Urteilen offen geblieben.

Obwohl vorliegend – abweichend zu den bereits entschiedenen Sachverhalten – der Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft (1.1.2010) nicht mit dem umwandlungssteuerlichen Übertragungstichtag (15.1.2010) zusammenfalle und ein Fall des Anteilstauschs nach § 21 UmwStG vorliege, bei dem wegen des fehlenden Verweises auf § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG in § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG eine umwandlungssteuerliche Rückwirkung auch nicht möglich gewesen wäre, halte der Senat an seiner (bisherigen) Rechtsprechung fest.

Denn der übernehmende Rechtsträger trete hinsichtlich der finanziellen Eingliederung auch dann nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen werde oder werden könne. Dies gelte durch den Verweis in § 23 Abs. 1 UmwStG auf § 12 Abs. 3 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG auch in der Konstellation des Streitfalls.

Allein die umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG könne zur finanziellen Eingliederung in den übernehmenden Rechtsträger (Organträger) führen. Es müssten nicht zusätzlich die Voraussetzungen einer umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft vorliegen. Die Rechtsinstitute der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge und der umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung stünden gleichberechtigt nebeneinander; sie könnten den gleichen Zeitraum betreffen, müssten es aber nicht.

Die Regelungen über die umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge würden nach § 23 Abs. 1 UmwStG auch für die Fälle des Anteilstauschs (§ 21 UmwStG) gelten, wenn – wie im Streitfall – ein qualifizierter Anteilstausch i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG vorliege und die übernehmende

Gesellschaft (B GmbH) einen Antrag gestellt habe, die Anteile mit einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert anzusetzen.

Zwar folge aus dem Ausnahmecharakter der Organschaft eine grundsätzlich strenge Auslegung der gesetzlichen Regelungen über die Voraussetzungen der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft. In Umwandlungsfällen würden diese Regelungen aber durch die umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften ergänzt. Diese sähen in § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG eine umfassende umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge vor, die durch den Verweis in § 23 Abs. 1 UmwStG auch für den Streitfall gelten würden.

Selbst eine grundsätzlich enge Auslegung der Organschaftsvoraussetzungen könne nicht dazu führen, diese umwandlungssteuerrechtlichen Sonderregelungen zu negieren, zumal das Merkmal der finanziellen Eingliederung nicht personengebunden sei, sondern der Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft anhafte, die mit der Umwandlung auf den übernehmenden Rechtsträger übergehe. Aus Sicht der Organgesellschaft ändere die Umwandlung auf der Ebene des Organträgers nichts an der "Eingliederung" in ein anderes Unternehmen.

Dabei sei der Umstand, dass die B GmbH zum 1.1.2010 noch nicht rechtlich existierte, für das Konzept der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG unerheblich. Maßgebend sei allein die Stellung des übertragenden Rechtsträgers, in die der übernehmende Rechtsträger zum Zeitpunkt der Rechtsnachfolge eintrete.

### **3. Reisegewerbe: Zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Standflächenkosten**

**Mieten für das kurzfristige Anmieten von Standflächen eines im Reisegewerbe tätigen Imbissbetriebs fallen unter die Hinzurechnungsvorschrift nach § 8 Satz 1 Nr. 1 Buchst. e GewStG.**

#### **Hintergrund**

Die Klägerin (GmbH) ist gewerblich tätig, indem sie durch Verkaufsstände an ständig wechselnden Orten gastronomische Leistungen in Form von zubereiteten Speisen erbringt. Für die Verkaufsstände mietet sie kurzzeitig – jeweils für die Dauer von einzelnen Tagen bis hin zu mehreren Wochen – Standplätze auf Märkten, Festivals und anderen Veranstaltungen an. Die zu verkaufenden Speisen bereitet die Klägerin in den Ständen zu. Hierfür erforderliche Betriebsmittel wie Wasser und Strom stellen die Vermieter zur Verfügung.

Nach einer Betriebsprüfung erhöhte das Finanzamt die nach § 8 S. 1 Nr. 1 Buchst. e GewStG hinzuzurechnenden Mieten für langfristige Anmietungen und Standmieten.

Gegen die Hinzurechnung der Aufwendungen für angemietete Standplätze wandte sich die Klägerin. Hierbei handele es sich um fiktives Umlaufvermögen. Hilfsweise seien als Anmietungskosten nicht die Entgelte für Nebenleistungen und Betriebskosten zu qualifizieren. Würden diese nicht offen ausgewiesen, bedürfe es einer sachgerechten Schätzung.

Nach Auffassung des FG war die Klage nur teilweise begründet. Eine Hinzurechnung der Standplatzmieten habe dem Grunde nach zu erfolgen; die Hinzurechnung erfolge aber exklusive der im Zusammenhang mit der Anmietung stehenden Betriebskosten.

#### **Entscheidung**

Der BFH schloss sich der Auffassung der Finanzverwaltung und des FG an. Die Revision der Klägerin wurde als unbegründet zurückgewiesen. Zu Recht sei das FG von einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung der Mieten für die von der Klägerin angemieteten Stellplätze ausgegangen.

Unstrittig war im Entscheidungsfall das jeweilige Vorliegen eines Mietvertrags, weil die Anmietung des jeweiligen Standplatzes gegen Entgelt das wesentliche Vertragselement war. Nebenleistungen, wie z. B. eine Bereitstellung von Strom oder eine Reinigung der Flächen, ändert hieran nichts.

Für die Hinzurechnung nach § 8 Satz 1 Nr. 1 Buchst. e GewStG ist die Frage zu beantworten, ob das Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen gehören würde, wenn der Mieter Eigentümer des angemieteten Mietgegenstandes wäre.

Nach Auffassung des BFH ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass die Standplätze bei unterstelltem Eigentum der Klägerin zu deren Anlagevermögen gehört hätten.

§ 8 S. 1 Nr. 1 Buchst. e GewStG begründet insoweit eine voraussetzungslose Fiktion der Eigentümerstellung. Unerheblich ist es daher,

- ob es vergleichbare Eigentümerbetriebe gibt,
- ob eine Wahlmöglichkeit zwischen Miete/Pacht einerseits und Erwerb andererseits besteht oder
- ob die angemieteten Standflächen überhaupt als Eigentum erworben werden können.

Auch die kurzfristige Anmietung der Standflächen steht einer Zuordnung zum fiktiven Anlagevermögen nicht entgegen. Der hier zu beurteilende Imbiss benötigt für seinen Betrieb ständig Standplätze. Ohne die Standflächen wäre es dauerhaft nicht möglich, unmittelbaren Kundenkontakt aufzunehmen und dem Geschäftszweck nachzugehen. Die Kurzfristigkeit der jeweiligen Anmietung steht dem ebenso wenig wie die Verteilung der Standflächen im Losverfahren entgegen. Denn die wiederholte kurzfristige Anmietung ähnlicher Standflächen stellt ein Surrogat einer langfristigen Nutzung solcher Standflächen dar.

Miet- und Pachtzinsen werden von dem Hinzurechnungstatbestand nicht erfasst, soweit sie in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes eingeflossen sind.

Sind Miet- oder Pachtzinsen den Herstellungskosten von Umlaufvermögen zuzuordnen, können sie nicht mehr als Miet- oder Pachtzinsen zu einer Gewinnminderung führen. Dies gilt selbst dann, wenn keine Aktivierung der hergestellten Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens am Bilanzstichtag stattgefunden hat, weil die Wirtschaftsgüter bereits unterjährig aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind.

Forschungs- und Vertriebskosten dürfen in die Herstellungskosten nicht einbezogen werden. Zu den Vertriebskosten zählen auch die Vertriebsgemeinkosten wie z. B. die Mietaufwendungen für die Verkaufsstände. Dominierender Zweck der Aufwendungen liegt in der Vermarktung der Produkte und nicht deren Herstellung; mangels Aufteilbarkeit zwischen Herstellungs- und Vertriebskosten unterwirft der BFH die gesamten Standplatzkosten den Vertriebskosten.

## 2. Kapitalanlage & Versicherung

### 1. Keine Anwendung des KapErhStG auf Genossenschaftsanteile

**Die Kündigung des Geschäftsguthabens an einer Genossenschaft nach § 65 GenG ist als Veräußerungstatbestand i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 7 EStG zu werten. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus der Kündigung von Genossenschaftsanteilen, die aus eigenen Mitteln der Genossenschaft geschaffen wurden, ist der Anwendungsbereich des § 3 i. V. m. § 1 KapErhStG nicht eröffnet.**

#### Hintergrund

Die Klägerin war in der Zeit des Bestehens der DDR an einer landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaft (LPG) beteiligt. Im Jahr 1991 beschloss deren Mitgliederversammlung die formwechselnde Umwandlung der LPG in eine Agrargenossenschaft (e. G.). Die Klägerin erklärte neben 12 weiteren LPG-Mitgliedern ihren Beitritt zur e. G. Die 13 Gründungsmitglieder zeichneten jeweils einen (Pflicht-)Geschäftsanteil im Nennwert von 1.000 DM.

Im Zuge einer im Jahr 2001 beschlossenen Gewinnausschüttung an die Genossenschaftsmitglieder behielt die e. G. von dem auf die Klägerin entfallenden Gewinnanteil einen Teilbetrag i. H. v. 2.911,66 DM (= 1.488,70 EUR) ein. Gleichzeitig wurde der Genossenschaftsanteil der Klägerin von 1.000 DM auf 2.000 EUR aufgestockt.

Im Jahr 2008 beschloss die Mitgliederversammlung der e. G., der Klägerin aus der – nach Ablösung der Altschulden durch Rangrücktritt frei gewordenen – betrieblichen Rücklage zusätzlich zu ihrem Pflichtanteil 9 weitere Genossenschaftsanteile zu je 2.000 EUR zuzuordnen, sodass sie insgesamt 10 Anteile zu je 2.000 EUR hielt.

Zum 31.12.2013 kündigte die Klägerin einen ihrer Genossenschaftsanteile und erhielt hierfür von der e. G. einen Betrag von 2.000 EUR ausgezahlt. In der Folge kündigte sie zum 31.12.2015 und zum 31.12.2016 jeweils 4 weitere Genossenschaftsanteile und erhielt hierfür von der e. G. ebenfalls Zahlungen i. H. v. 2.000 EUR je Anteil. Den Pflichtanteil behielt sie.

Die Klägerin machte in ihren Einkommensteuererklärungen für die Kalenderjahre 2013, 2015 und 2016 Veräußerungsverluste i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 i. v. m. Abs. 7 EStG geltend. Sie trug in diesem Zusammenhang vor, die Anschaffungskosten für den Pflichtanteil hätten 392.294,12 EUR betragen. Diese Anschaffungskosten seien nach § 3 KapErhStG auf sämtliche von ihr gehaltenen Anteile aufzuteilen, sodass die Anschaffungskosten für jeden der 10 Anteile rechnerisch ( $392.294,12 \text{ EUR} : 10 =$ ) 39.229,41 EUR betragen. Der Verlust aus der Veräußerung der gekündigten Anteile betrage pro Anteil (39.229,41 EUR abzgl. 2.000 EUR), wovon 60 % (= 22.337,65 EUR) als steuerpflichtig zu berücksichtigen seien.

Das Finanzamt setzte für die veräußerten Anteile jeweils Veräußerungsgewinne mit der Begründung an, dass die Klägerin insoweit keine Anschaffungskosten gehabt habe. Eine Verteilung der auf den Pflichtanteil entfallenden Anschaffungskosten auf die veräußerten weiteren Geschäftsanteile gem. § 3 KapErhStG sei nicht möglich.

Die gegen die Entscheidungen des Finanzamts erhobene Klage hat das FG abgewiesen

### **Entscheidung**

Der BFH hat entschieden, dass das FG in der Kündigung der Genossenschaftsanteile einen Veräußerungstatbestand i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG in den jeweiligen Streitjahren erkannt und den Veräußerungsgewinn hieraus rechtsfehlerfrei ermittelt hat.

Nach der Senatsrechtsprechung seien sowohl die Übertragung des Geschäftsguthabens an einer Genossenschaft nach § 76 GenG als auch die Kündigung der Mitgliedschaft nach § 65 GenG – unter besonderer Berücksichtigung des Rechtsgedankens des § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG – als Veräußerungstatbestände i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 7 EStG zu werten. Nach diesen der Entscheidung des FG zugrunde liegenden Maßstäben habe die Klägerin aufgrund der

Kündigung von einem Genossenschaftsanteil im Jahr 2013 sowie von je 4 Genossenschaftsanteilen in den Jahren 2015 und 2016 jeweils dem Grunde nach Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG erzielt.

Bis zur Einführung von § 17 Abs. 2a EStG sei der in § 17 Abs. 2 EStG verwendete Begriff der "Anschaffungskosten" von der höchstrichterlichen Rechtsprechung i. S. d. § 6 EStG und des § 255 Abs. 1 HGB ausgelegt worden. Danach seien Anschaffungskosten u. a. Aufwendungen, die "tatsächlich" geleistet würden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Das FG im Ergebnis zutreffend keine originär auf die streitgegenständlichen Genossenschaftsanteile entfallenden Anschaffungskosten angenommen. Aufgrund der für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG seien der Klägerin für die streitgegenständlichen, erst nach Umwandlung der LPG in die e. G. erworbenen Genossenschaftsanteile tatsächlich keine Anschaffungskosten entstanden.

Die Anschaffungskosten für den Pflichtanteil würden nicht anteilig auf die nachträglich erworbenen und wieder veräußerten Anteile aufgeteilt. Nach § 3 KapErhStG würden zwar als Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Nennkapitals erworbenen Anteilsrechte und der auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte die Beträge gelten, die sich für die einzelnen Anteilsrechte ergäben, wenn die Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Nennkapitals erworbenen Anteilsrechte auf diese und auf die auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte nach dem Verhältnis der Anteile am Nennkapital verteilt würden. § 3 KapErhStG sei jedoch auf Anteile an Genossenschaften nicht anwendbar. Zwar enthalte der Wortlaut der Vorschrift unmittelbar keine Bestimmung ihres Anwendungsbereichs. Die Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 1 KapErhStG auf Kapitalgesellschaften i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG schlage jedoch auf § 3 KapErhStG durch.

## 2. Können Erstattungsinsen als tarifbegünstigte Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten angesehen werden?

**Erstattungsinsen, die zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, sind als tarifbegünstigte Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten anzusehen, wenn die zugrunde liegende Steuererstattung als Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG tarifbegünstigt ist.**

### Hintergrund

Das Finanzamt erließ am 28.11.2012 geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000. Diese beruhten auf einer tatsächlichen Verständigung, mit der ein insgesamt mehr als 8 Jahre andauernder Rechtsstreit, der aus einer Steuerfahndungsprüfung hervorgegangen war, im zweiten Rechtsgang vor dem FG abgeschlossen wurde. Mit den Bescheiden wurde die Umsatzsteuer um insgesamt 321.774 EUR herabgesetzt. Ferner wurden Erstattungsinsen i. H. v. insgesamt 203.022 EUR festgesetzt.

Der Kläger behandelte diese Beträge in seinem Jahresabschluss zum 31.12.2012 als gewinnerhöhend. Er beehrte bei seiner Einkommensteuerveranlagung die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 EStG auf die geballt zu versteuernden Umsatzsteuererstattungen sowie auf die Erstattungsinsen.

Das Finanzamt gewährte den ermäßigten Steuersatz nur in Bezug auf die Umsatzsteuererstattungen i. H. v. 321.774 EUR und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.

Die sich nur noch auf die Tarifbegünstigung der Erstattungsinsen beziehende Klage hatte keinen Erfolg. Erstattungsinsen sind keine außerordentlichen Einkünfte i. S. v. § 34 Abs. 1 und 2 EStG. Die Leistung von Erstattungsinsen erfülle nicht den Tatbestand des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG (Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen), da sie unabhängig davon erbracht würden, ob dem Steuerpflichtigen Einnahmen entgangen seien oder entgehen würden.

### Entscheidung

Der BFH hat entschieden, dass es sich nicht nur bei den aufgrund des langjährigen Rechtsstreits zusammengeballt zu versteuernden Umsatzsteuererstattungen, sondern auch bei den darauf beruhenden Erstattungsinsen um ermäßigt zu besteuerte außerordentliche Einkünfte in Gestalt von Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten handelt.

Vergütungen seien nach der von der neueren Rechtsprechung verwendeten Definition alle Vorteile von wirtschaftlichem Wert, die der Steuerpflichtige im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart erziele. Unter diese Begriffsbestimmung fielen auch Erstattungsinsen zu Betriebssteuern, die – wie im Streitfall – zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehörten. Denn es handele sich um Vorteile von wirtschaftlichem Wert, die im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt würden.

Die Vergütungen seien auch für eine "Tätigkeit" bezogen worden. Allein der Umstand, dass der Steuerpflichtige eine bestimmte Handlung aufgrund einer ihn bindenden staatlichen Anordnung

vornehme, schließe es nicht aus, diese Handlung als "Tätigkeit" anzusehen, sodass der durch den Wortsinn dieses Begriffs gezogene Rahmen nicht überschritten sei. Dem Begriff der "Tätigkeit" wohne keine Differenzierung danach inne, ob die Handlung des Steuerpflichtigen vollkommen freiwillig oder aufgrund eines von außen auf den Steuerpflichtigen wirkenden Einflusses vorgenommen werde. Entscheidend sei vielmehr das Handlungselement.

Die vorliegend in der Kapitalüberlassung liegende Tätigkeit sei auch mehrjährig. Hierfür sei nach der Legaldefinition des § 34 Abs. 2 Nr. 4 Halbsatz 2 EStG Voraussetzung, dass die Tätigkeit sich über mindestens 2 Veranlagungszeiträume erstrecke und einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten umfasse. Im Streitfall habe der Zinslauf selbst für den jüngsten betroffenen Veranlagungszeitraum (Umsatzsteuer 2000) am 1.4.2002 begonnen und im Jahr 2012 geendet. Die Kapitalüberlassung erstreckte sich daher auf einen mehrjährigen Zeitraum.

Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten seien nur dann außerordentlich, wenn die Zusammenballung der Einkünfte für den betreffenden Lebens-, Wirtschafts- und Regelungsbereich atypisch sei. Hierzu gehöre auch die typischerweise eintretende Progressionswirkung. Eine in der höchstrichterlichen Rechtsprechung anerkannte Fallgruppe, in der eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten eine entsprechende Progressionswirkung typischerweise erwarten lasse, sei der infolge einer vorausgegangenen rechtlichen Auseinandersetzung zusammengeballte Zufluss einer solchen Vergütung.

Vorliegend seien dem Kläger nicht nur die Umsatzsteuererstattungen aufgrund des langjährigen Rechtsstreits geballt zugeflossen und zum selben Zeitpunkt gewinnerhöhend zu erfassen gewesen; dies gelte vielmehr ebenso für die durch die Umsatzsteuererstattungen ausgelösten Erstattungszinsen. Diese hätten die bereits durch die Umsatzsteuererstattungen ausgelöste Progressionswirkung noch erheblich verstärkt.

Zur Progressionswirkung trage im vorliegenden Fall gerade die erhebliche Höhe der Zinsen im Vergleich zur Hauptschuld bei: Die Erstattungszinsen (203.022 EUR) beliefen sich auf 63,1 % der erstatteten Umsatzsteuer (321.774 EUR) bzw. auf 38,7 % des zusammengeballt zu versteuernden Gesamtbetrags (524.796 EUR).

Vor allem aber fordere die rechtliche und tatsächliche Verknüpfung der streitgegenständlichen Erstattungszinsen mit den – unstreitig nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG begünstigten – Umsatzsteuererstattungen die Erstreckung der Wertung als "außerordentlich" auch auf die Zinsen. Von Bedeutung sei in diesem Zusammenhang auch, dass Zinsen eine steuerliche Nebenleistung darstellten. Der Zinsanspruch sei grundsätzlich vom Bestehen eines Steueranspruchs abhängig und daher akzessorisch. Er solle – vorbehaltlich gesetzlicher Sonderregelungen – grundsätzlich das steuerrechtliche Schicksal der Hauptschuld teilen.

## 3. Land- und Forstwirtschaft

### 1. Ermittlung des einfachen Kürzungsbetrags und Aufteilung des Ersatzwirtschaftswerts

**Bei der Bestimmung des einfachen Kürzungsbetrags gem. § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist der nach § 126 Abs. 2 BewG maßgebende Ersatzwirtschaftswert im Verhältnis der eigenen Fläche zu der gepachteten Fläche anzusetzen.**

#### Hintergrund

Die Klägerin unterhält als GmbH einen landwirtschaftlichen Betrieb. Im Streitzeitraum standen die zu ihrem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgebäude sowie alle stehenden und umlaufenden Betriebsmittel in ihrem Eigentum. Die von ihr zur Führung des Betriebs genutzten Flächen umfassten hingegen sowohl in ihrem Eigentum stehende als auch gepachtete Grundstücke.

Die Klägerin teilte den vom Finanzamt festgestellten Ersatzwirtschaftswert für gewerbesteuerliche Zwecke entsprechend Anlage 1 zu Abschn. 59 Abs. 4 der GewStR 1998 auf und ging davon aus, dass der Anteil von Grund und Boden am Ersatzwirtschaftswert 64 %, der Anteil der Wirtschaftsgebäude 17 %, der Anteil der stehenden Betriebsmittel 14 % und der Anteil der umlaufenden Betriebsmittel 5 % betrug. Aus dem Anteil der in ihrem Eigentum stehenden Grundstücke sowie den auf die Wirtschaftsgebäude sowie die umlaufenden und stehenden Betriebsmittel jeweils entfallenden Anteil am Ersatzwirtschaftswert errechnete die Klägerin den Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 GewStG.

Das Finanzamt berechnete den Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG abweichend hiervon nach dem Verhältnis der verpachteten zu den im Eigentum der Klägerin stehenden Flächen und berücksichtigte den auf die im Eigentum der Klägerin stehenden Wirtschaftsgebäude sowie Betriebsmittel jeweils entfallenden Teil des Ersatzwirtschaftswerts nicht.

Nach der erfolglosen Durchführung des Einspruchsverfahrens hat die Klägerin Klage erhoben. Das FG vertrat die Auffassung, dass neben den im Eigentum der Klägerin stehenden Grundstücken auch die in ihrem Eigentum stehenden Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel ihres landwirtschaftlichen Betriebs bei der Anpassung des Ersatzwirtschaftswerts nach § 126 Abs. 2 BewG zu berücksichtigen seien.

#### Entscheidung

Der BFH hat entschieden, dass das FG für die Bestimmung des Kürzungsbetrags nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zwar dem Grunde nach eine Anpassung des Ersatzwirtschaftswerts an die Eigentumsverhältnisse zutreffend bejaht habe. Allerdings ergebe sich der Ersatzwirtschaftswert des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 1

GewStG allein aus dem prozentualen Anteil der Eigentumsfläche an der Gesamtfläche (eigene und gepachtete Flächen).

Die zwischen den Beteiligten allein streitige Frage, wie die Höhe des Eigentumsanteils am Ersatzwirtschaftswert im Rahmen der (einfachen) gewerbsteuerrechtlichen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zu ermitteln ist, sei in dem Sinne zu beantworten, wie es das Finanzamt getan habe.

Die Kürzung sei ausgehend vom Gesetzeswortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG pauschaliert vom Einheitswert bzw. "Ersatzwirtschaftswert" (Ersatzbemessungsgrundlage) vorzunehmen. Einen besonderen Aufteilungsmaßstab gäben weder § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG noch § 126 BewG vor. Aus § 126 Abs. 2 Satz 1 BewG ergebe sich lediglich, dass für andere Steuern – wie hier für die Gewerbesteuer – der Ersatzwirtschaftswert oder ein entsprechender Anteil an diesem Wert anzusetzen sei. Mangels eines besonderen Aufteilungsmaßstabs seien die in fremdem Eigentum stehenden Wirtschaftsgüter daher spiegelbildlich mit dem Wert auszuscheiden, mit dem sie auf der Grundlage des vereinfachten Ertragswertverfahrens gem. § 125 Abs. 4 bis 7 BewG in den Ersatzwirtschaftswert eingeflossen seien. Sei dabei der in Ansatz gebrachte Wert je Hektar für die gepachteten und die im Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden Flächen identisch, folge daraus, dass der Ersatzwirtschaftswert nach dem Verhältnis der Größe der gepachteten und der im Eigentum stehenden Flächen aufzuteilen sei.

Entgegen der Ansicht der Klägerin und des FG erfolge zur Ermittlung des Eigentumsanteils am Ersatzwirtschaftswert (§ 126 Abs. 2 BewG) daher zunächst keine Aufteilung der bewirtschafteten Flächen in eigenen Grund und Boden, Wirtschaftsgebäude sowie Anlagevermögen und Umlaufvermögen. Ausgangspunkt für die Berechnung der gewerbsteuerrechtlichen Kürzung sei nicht ein angepasster (fiktiver) Ersatzwirtschaftswert, sondern der für die Gesamtfläche einheitlich berechnete Wert.

Bei der Festlegung, welche Vermögensgegenstände zum Ersatzwirtschaftswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in den Beitrittsgebieten zu zählen sind, werde von einer Nutzungseinheit ausgegangen. Nach § 125 Abs. 2 Satz 2 BewG handele es sich hierbei um die dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen dienenden Wirtschaftsgüter, auch wenn der Nutzer nicht der Eigentümer sei. Insoweit hätten bei der Ermittlung des Ersatzwirtschaftswerts die Eigentumsverhältnisse der Flächen und Wirtschaftsgüter keine Bedeutung. Hintergrund der Schaffung von Ersatzwirtschaftswerten für land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Beitrittsgebiet seien die ungeklärten Eigentumsverhältnisse sowie die noch fehlenden verwaltungsmäßigen Voraussetzungen bei der Vermessungsverwaltung und der erst im Aufbau befindlichen Finanzverwaltung gewesen.

Die Ersatzbemessungsgrundlage des Ersatzwirtschaftswerts werde nach dem Bewertungsgesetz als ein von der Fläche abhängiger Ertragswert ermittelt, der sich am Hektarwert orientiere und allein durch Multiplikation der genutzten Fläche mit einem pauschaliert nach der Ertragskraft des Grund und Bodens bestimmten ha-Satz berechnet werde. Dabei sei bei der Ableitung der Ansätze für die Vergleichswerte bei der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung eine Ertragsfähigkeit unterstellt worden, die unter dem mittleren Niveau der jeweiligen Nutzung im Bundesgebiet liege. Der Gesetzgeber habe ausdrücklich in § 125 Abs. 4 BewG vorgegeben, welche Vorschriften des Bewertungsgesetzes bei der Ermittlung des Ersatzwirtschaftswerts sinngemäß anzuwenden seien.

Danach seien die tatsächlichen Verhältnisse nicht zu berücksichtigen, auch nicht etwaige Korrekturmöglichkeiten von Ab- und Zuschlägen nach § 41 BewG. Darüber hinaus verweise § 125 Abs. 4 BewG auch nicht auf § 142 BewG, der den Betriebswert teilweise wieder korrigiere. Weder Gebäude noch Betriebsmittel gingen bei diesem Ertragswertverfahren mit einem gesonderten Wert in die Berechnung des Ersatzwirtschaftswerts ein. Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel – unabhängig vom Eigentum – beeinflussten den Ersatzwirtschaftswert somit nicht. Das bedeute zugleich, dass durch die Bewirtschaftung der gepachteten Flächen mit eigenen Betriebsmitteln weder der Wert für die eigenen Flächen erhöht noch jener für die gepachteten Flächen vermindert werde. Die im Eigentum der Klägerin stehenden Flächen und die gepachteten Flächen würden daher mit demselben Wert je Hektar in den Ersatzwirtschaftswert eingehen. Mangels abweichender gesetzlicher Regelungen in § 126 BewG oder § 9 GewStG ergebe sich der Ersatzwirtschaftswert des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes i. S. v. § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG daher allein aus dem prozentualen Anteil der Eigentumsflächen.

## 4. Lohn und Gehalt

### 1. Firmenwagen: Wann spricht der Anscheinsbeweis für Privatnutzung?

**Trotz Nutzungsverbot kann der Anscheinsbeweis bei einem an einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer überlassenen Pkw für eine Privatnutzung sprechen.**

#### Hintergrund

Die Beteiligten streiten darüber, ob bei der Klägerin eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) aufgrund einer privaten Nutzung eines betrieblichen Pkw durch ihren alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer zu berücksichtigen war. Das Finanzamt nahm für einen Firmenwagen der gehobenen Mittelklasse eine private Mitnutzung durch den alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer an und rechnete außerbilanziell eine vGA i. H. v. 4.000 EUR dem zu versteuernden Einkommen der GmbH hinzu. Im Klageverfahren trägt die Klägerin vor, der Firmenwagen werde von dem Geschäftsführer ausschließlich betrieblich genutzt und er sei verpflichtet, den Pkw nach Geschäftsschluss auf dem Firmengelände abzustellen. Es liege zudem ein vertragliches Nutzungsverbot für Privatfahrten mit dem Pkw vor.

#### Entscheidung

Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen, da das Finanzamt dem Grunde nach zu Recht aufgrund eines von der Klägerin nicht erschütterten Anscheinsbeweises im Zusammenhang mit der privaten Nutzung des Pkw eine verdeckte Gewinnausschüttung gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG außerbilanziell hinzugerechnet hat. Da es sich bei der privaten Nutzung eines Pkw um eine steuerbegründende Tatsache handelt, trägt grundsätzlich das Finanzamt die objektive Beweislast dafür, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer den betrieblichen Pkw tatsächlich zu privaten Zwecken genutzt hat.

Aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer einen ihm zur Verfügung stehenden betrieblichen Pkw unabhängig von einem vereinbarten Nutzungsverbot auch für private Fahrten nutzt, da nicht zu erwarten ist, dass ein Verstoß gegen ein Privatnutzungsverbot aufgrund des fehlenden Interessengegensatzes eine Konsequenz nach sich ziehen würde. Die private Nutzung eines Pkw führt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, die nicht mit dem lohnsteuerrechtlichen Wert, sondern im Rahmen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nach Maßstäben eines Fremdvergleichs zu bewerten ist.

Die Regeln der Feststellungslast kommen jedoch erst zum Zuge, wenn das zu beweisende Tatbestandsmerkmal nicht ersichtlich ist. Zuvor ist im Rahmen der Beweiswürdigung zu prüfen, ob sich das FG ggf. unter Anwendung der Regeln des Anscheinsbeweises, eine Überzeugung von den tatsächlichen Lebensumständen bilden kann. Ein solcher Beweis des ersten Anscheins trägt der allgemeinen Lebenserfahrung Rechnung. Er beruht auf der Erfahrung, dass gewisse typische Sachverhalte bestimmte Folgen auslösen. Der Anscheinsbeweis greift nur in Fällen ein, in denen ein gewisser Sachverhalt feststeht, der nach der Lebenserfahrung auf einen bestimmten Ablauf hinweist. Liegt ein solcher Erfahrungssatz vor und sind seine Voraussetzungen erwiesen, so ist es Sache des nicht beweisbelasteten Beteiligten, einen vom gewöhnlichen Verlauf abweichenden Gang des Geschehens substantiiert darzulegen und zu beweisen. Aufgrund des Anscheinsbeweises steht zur Überzeugung des Gerichts fest, dass der Alleingesellschafter-Geschäftsführer den betrieblichen Pkw auch privat genutzt hat. Die Klägerin hat diesen Anscheinsbeweis nicht entkräften können.

## 5. Private Immobilienbesitzer

### 1. Beleidigung unter Wohnungseigentümern: Wann dies Sache der WEG ist

**Gerichtliche Streitigkeiten unter Wohnungseigentümern über eine Beleidigung sind nur dann WEG-Sachen, wenn die Äußerung in einer Eigentümerversammlung oder Beiratsitzung gefallen ist.**

#### **Hintergrund**

In einer aus 2 Parteien bestehenden Gemeinschaft der Wohnungseigentümer (GdWE) kam es über längere Zeit zu diversen, teils gerichtlich ausgetragenen Auseinandersetzungen über wohnungseigentumsrechtliche Angelegenheiten.

Im Zuge eines Wortwechsels zwischen den Eigentümern bei einem Zusammentreffen auf dem gemeinschaftlichen Grundstück sagte Eigentümer A zu Eigentümer B, der ihn auf eine gerichtlich titulierte Reinigungsverpflichtung hingewiesen hatte: "Sie sind sowieso eine Lachfigur, Sie Idiot."

Dies wollte Eigentümer B nicht auf sich sitzen lassen und ließ Eigentümer A per Anwaltsschreiben abmahnen, woraufhin dieser eine strafbewehrte Unterlassungserklärung abgab. Im Begleitschreiben

zur Unterlassungserklärung erklärte Eigentümer A, seiner Äußerung seien Pöbeleien und Drohungen mit einem weiteren Gerichtsverfahren seitens Eigentümer B vorangegangen. Zudem habe Eigentümer B ihn ungefragt geduzt.

Eigentümer B erhob schließlich Klage auf Erstattung seiner Anwaltskosten sowie Unterlassung der Behauptung, er habe Eigentümer A geduzt, bepöbelt und mit einem weiteren Gerichtsverfahren bedroht. Die Klage hatte vor Amts- und Landgericht nur zum Teil Erfolg. Im Berufungsverfahren entschied nicht die für wohnungseigentumsrechtliche Streitigkeiten (Wohnungseigentumssachen / WEG-Sachen) zuständige Kammer des Landgerichts, sondern eine allgemeine Berufungskammer. Eigentümer B meint daher, er sei seinem gesetzlichen Richter entzogen worden.

Der BGH hatte u. a. die Frage zu entscheiden, ob es sich um eine WEG-Sache oder eine allgemeine Zivilsache handelt.

### **Entscheidung**

Beim vorliegenden Rechtsstreit handelt es sich nicht um eine WEG-Sache.

Eine WEG-Sache i. S. v. § 43 Abs. 2 Nr. 1 WEG liegt nicht bereits deshalb vor, weil die Streitparteien Wohnungseigentümer aus derselben Gemeinschaft sind. Besteht zwischen den Wohnungseigentümern eine Sonderverbindung, aufgrund derer sie sich gleichsam wie Dritte gegenüberstehen, stellt ein hieraus resultierender Streit keine Wohnungseigentumssache dar. So liegt es beispielsweise, wenn Rechte aus zwischen den Wohnungseigentümern bestehenden Miet-, Dienst- oder Werkverträgen hergeleitet werden. Ob die Verträge nur deshalb zustande gekommen sind, weil sich die Vertragsparteien wegen der gemeinsamen Zugehörigkeit zu einer GdWE kennen, ist unerheblich.

Nicht anders ist es im Grundsatz, wenn sich Wohnungseigentümer über die Zulässigkeit von Äußerungen streiten. Auch dann treten sie sich wie Dritte gegenüber, ohne dass ein innerer Zusammenhang mit einer Angelegenheit steht, die aus dem Gemeinschaftsverhältnis der Wohnungseigentümer erwachsen ist. Dass sich der Streit daran entzündet, dass die Wohnungseigentümer in einer die GdWE betreffenden Frage unterschiedlicher Auffassung sind, ist nur der Anlass für die Äußerung.

Geht es allerdings um Äußerungen, die in einer Eigentümerversammlung gefallen sind, verhält es sich anders.

Durch den institutionellen Rahmen der Eigentümerversammlung, die das zentrale Willensbildungsorgan der GdWE ist, wird der für § 43 Abs. 2 Nr. 1 WEG erforderliche Bezug zum Gemeinschaftsverhältnis hergestellt. Das Gleiche gilt für Äußerungen in einer Beiratssitzung. Streitigkeiten über die Zulässigkeit von Äußerungen, die in Eigentümerversammlungen oder Beiratssitzungen fallen, sind daher stets Wohnungseigentumssachen. Das gilt unabhängig von Inhalt und Anlass der Äußerung.

## **2. Erneuerung von Elektro-, Heizungs- und Sanitärinstallationen: Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen?**

**Eine zu Herstellungskosten führende wesentliche Verbesserung ist bei einem Wohngebäude immer dann gegeben, wenn mindestens 3 der Kernbereiche der Ausstattung einer Wohnung, nämlich Elektro-, Heizungs-, Sanitärinstallationen und Fenster, von Grund auf erneuert werden (sog. Standardsprung).**

### **Hintergrund**

Streitig war, ob Umbaukosten für ein 1861 erbautes und der Vermietung dienendes Wohnhaus Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen darstellen. Das Finanzamt kam im Rahmen einer Außenprüfung zu dem Ergebnis, dass die durchgeführten Instandsetzungen zu lediglich abschreibbaren Herstellungskosten geführt hatten und versagte entsprechend die vom Steuerpflichtigen begehrte Verteilung der Aufwendungen als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV auf mehrere Jahre.

### **Entscheidung**

Nach erfolglosem Einspruch hatte auch die sodann eingelegte Klage keinen Erfolg. Denn eine zu Herstellungskosten führende wesentliche Verbesserung ist bei einem Wohngebäude immer dann gegeben, wenn der Gebrauchswert (das Nutzungspotential) des Gebäudes durch die Baumaßnahmen in bestimmter Weise gehoben wird. Dies setzt voraus, dass mindestens 3 der Kernbereiche der Ausstattung einer Wohnung, nämlich Elektro-, Heizungs-, Sanitärinstallationen und Fenster, von Grund auf erneuert werden (sog. Standardsprung).

Das FG entschied, dass die Kosten für die grundlegende Renovierung der vermieteten Wohnung in einem alten Bauernhaus als Herstellungskosten zu qualifizieren sind, da u. a. folgende Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt worden waren:

- Decken- und Wandschalungen wurden demontiert, die Lattung und Isolierung abgerissen, die Teppichböden und Türen entfernt, die Trennwände der Süd- und Nordseite abgerissen, bei den restlichen Wänden der Putz und die Fliesen abgeschlagen, die Treppe herausgerissen, teils tragende Altlädenböden herausgeschnitten und neue Deckenbalken eingebaut, der bestehende Balkon gesichert sowie neu verankert und die Außenwände gesichert,
- Kunststofffenster und eine Kunststofftür wurden mit 2-fachem Wärmeschutzglas eingesetzt,
- die Elektroinstallation wurde erneuert, ein Antennen-, Telefon- und Sprechanlagenkabel neu verlegt,
- die Böden wurden trittschallisoliert sowie der Bodenbelag neu verlegt,
- neue Flachheizkörper und Badheizkörper wurden installiert sowie im Bad eine neue Duschanlage, Waschtischanlage, Wannenanlage und WC-Anlage hergestellt.

Durch die Baumaßnahmen wurde der Gebrauchswert (das Nutzungspotential) der Obergeschosswohnung gehoben und dadurch ein Standardsprung erreicht mit der Folge, dass die Herstellungskosten nur im Rahmen der Abschreibung nach § 7 Abs. 4 Nr. 2a EStG ab Fertigstellung der Baumaßnahmen abzugsfähig sind.

## **3. Liebhaberei bei Vermietung von Luxusimmobilien**

**Bei der Vermietung eines Objekts mit einer Wohnfläche von mehr als 250 qm besteht eine Ausnahme von der typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit, die Anlass zu deren Überprüfung mittels einer Totalüberschussprognose gibt.**

### **Hintergrund**

Die Kläger wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie vermieteten in den Streitjahren 2011 bis 2014 3 Einfamilienhäuser. Die Anschaffung aller 3 Objekte wurde in voller Höhe fremdfinanziert. Zum 1.12.2017 bzw. 1.12.2019 erfolgte eine Anpassung der hieraus resultierenden Zinsen. Die Mietverhältnisse wurden jeweils unbefristet abgeschlossen.

Bei den Objekten handelte es sich um 3 Grundstücke, mit einer Wohnfläche von 322 qm, von 290,50 qm und von 331 qm. 2 Objekte waren an die beiden Töchter und deren Ehemänner und ein Objekt an den Sohn und dessen Ehefrau vermietet.

Nachdem das Finanzamt die Kläger zunächst hinsichtlich der geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus den 3 Objekten erklärungsgemäß veranlagt hatte, versagte es nach einer Außenprüfung deren Anerkennung.

Die von den Klägern eingelegte Klage wies das FG als unbegründet ab. Die Werbungskostenüberschüsse seien mangels Einkünfteerzielungsabsicht nicht zu berücksichtigen. So könne auch bei den nach § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG als vollentgeltlich überlassen geltenden Vermietungen die Einkünfteerzielungsabsicht zweifelhaft sein. Da die jeweilige Wohnfläche der 3 Objekte 250 qm überstiegen habe, sei die Einkünfteerzielungsabsicht zu überprüfen gewesen.

### **Entscheidung**

Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben. Diese Aussage bezieht sich auf Wohnungen, die üblicherweise vermietet werden. Der Gebrauchswert solcher Wohnungen spiegelt sich in der ortsüblichen Marktmiete wider.

Sofern die Marktmiete keine angemessene Gegenleistung für den besonderen Gebrauchswert der Wohnung ist, fehlt die Grundlage für die typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht. Es liegt ein Ausnahmefall vor, der für eine private Veranlassung und indiziell gegen das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht spricht. Dies ist bei der Vermietung einer aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Wohnung der Fall. Bei einem solchen Objekt spiegelt die Marktmiete den besonderen Wohnwert offensichtlich nicht angemessen wider.

Von einer aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Wohnung ist u. a. auszugehen, wenn das Objekt eine Wohnfläche von mehr als 250 qm hat, da im Regelfall Mietspiegel für Wohnungen dieser Größe aufgrund der geringen Fallzahlen nicht anwendbar oder aussagekräftig sind. Unerheblich ist dabei, dass solche Wohnungen ausnahmsweise vermietet werden. Dem Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, die Einkünfteerzielungsabsicht nachzuweisen.

An den Grundsätzen zur typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit und den diesbezüglichen Ausnahmen, insbesondere bei der Vermietung eines aufwändig gestalteten oder ausgestatteten Objekts, ist trotz § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG, der bei einer auf Dauer angelegten Wohnungsvermietung zu mindestens 66 % der ortsüblichen Miete deren Vollentgeltlichkeit fingiert, festzuhalten. Der Wortlaut des § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG schließt die Durchführung einer Totalüberschussprognose zur Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht auch bei einer Vermietung zu mehr als 66 % der ortsüblichen Miete nicht aus. Die subjektive Einkünfteerzielungsabsicht ist nicht Regelungsgegenstand dieser Vorschrift.

§ 21 Abs. 2 Satz 2 EStG dient der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens bei verbilligten bzw. teilentgeltlichen Vermietungen, indem insbesondere die bis dahin im Korridor von 56 % bis 75 % vorzunehmende Totalüberschussprognose entfällt. Dass darüber hinaus das Besteuerungsverfahren durch das Entfallen der Totalüberschussprognose in den von der Rechtsprechung entwickelten Ausnahmen von der typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht vereinfacht werden sollte, ist vom Zweck der Vorschrift nicht umfasst.

In dem vom BFH entschiedenen Fall betrug die vermietete Wohnfläche der 3 streitgegenständlichen Objekte jeweils deutlich mehr als 250 qm.

Die Rechtfertigung, die von den Klägern durchgeführte Vermietung der 3 Objekte einer Überschussprognose zu unterwerfen, zeigt sich im Urteilsfall auch darin, dass der Mietspiegel der Stadt X u. a. für Wohnungen mit mehr als 160 qm aufgrund der geringen Fallzahlen nicht anwendbar ist. Wenn die Anzahl der Vermietungsobjekte mit mehr als 160 qm bereits so gering ist, dass keine statistische Erfassung im Mietspiegel erfolgt, ist davon auszugehen, dass die Anzahl der Vermietungsobjekte mit mehr als 250 qm noch geringer ist und sich die Vermietung entsprechender Objekte damit als Ausnahme darstellt.

Die Annahme eines aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Objekts bei mehr als 250 qm Wohnfläche kann auch nicht durch eine "Hochrechnung" der Mieteinnahmen zum Nachweis eines marktgerechten Verhaltens entkräftet werden. Wird eine Immobilie verbilligt vermietet, mag dies zwar nach § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG als vollentgeltlich zu behandeln sein, ist aber dennoch kein Zeugnis für eine marktgerechte Ausrichtung, die als tatsächliches Geschehen nur anhand tatsächlicher Umstände bestimmt werden kann.

Allerdings genügt die vom FG durchgeführte Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht anhand einer Totalüberschussprognose nicht in vollem Umfang den Anforderungen, die hieran zu stellen sind. So hat das FG keine "Hochrechnung" der Einkünfte wegen einer verbilligten Vermietung vorgenommen. Die Einkünfteerzielungsabsicht kann als subjektives tatsächliches Element nur auf tatsächlichen Umständen beruhen.

Zudem hat das FG den Prognosezeitraum nicht zutreffend ermittelt.

Außerdem fehlt es an Feststellungen, inwieweit Mieterhöhungen in den Streitjahren bereits objektiv vorhersehbar waren. Entsprechendes gilt hinsichtlich der Berücksichtigung von Zinsanpassungen für den Abzug der Schuldzinsen. Auch fehlt es an erforderlichen Feststellungen zur berücksichtigten Gebäudeabschreibung.

Die nicht spruchreife Sache wurde daher aufgehoben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen.

#### 4. Lüge des Mieters kann Kündigung rechtfertigen, muss aber nicht

**Bewusst falsche Angaben des Mieters in einem Prozess mit dem Vermieter stellen nicht automatisch einen Kündigungsgrund dar. Je nach Gesamtkontext und vorangegangenem Verhalten des Vermieters kann eine Lüge weniger schwerwiegend sein.**

##### **Hintergrund**

Die Vermieterin einer Wohnung verlangt vom Mieter die Räumung. Die Vermieterin hatte das langjährige Mietverhältnis wegen aus ihrer Sicht vertragswidriger Hundehaltung ordentlich gekündigt und Räumungsklage erhoben.

Bei einer persönlichen Anhörung vor dem Amtsgericht erklärte der Mieter, dass es aus seiner Sicht nicht um den Hund gehe, sondern er aus dem Haus "herausgemobbt" werden solle. Der Hausverwalter habe ihn zudem mit ausländerfeindlichen Äußerungen beleidigt. Ferner gab der Mieter wahrheitswidrig an, zufällig ein Gespräch der Vermieterin gehört zu haben, aus dem sich ergebe, dass das Haus verkauft werden solle. Der Kaufinteressent habe gesagt, er könne das Haus nur kaufen, wenn alle Mieter ausgezogen seien.

Wegen dieser Äußerungen des Mieters erklärte die Vermieterin im Räumungsprozess eine weitere Kündigung.

Nachdem die Räumungsklage vor dem Amtsgericht erfolglos geblieben war, gab das Landgericht der Klage statt. Es ließ offen, ob die Kündigung wegen der Hundehaltung wirksam war. Auf jeden Fall sei die zweite Kündigung wirksam, weil der Mieter wahrheitswidrig von einem angeblichen Gespräch der Vermieter mit einem potenziellen Käufer berichtet habe.

##### **Entscheidung**

Der BGH hebt das Urteil des Landgerichts auf und verweist den Rechtsstreit zurück. Auch wenn der Mieter in der persönlichen Anhörung vor dem Amtsgericht unzutreffende Angaben gemacht hat, rechtfertigt dies nicht ohne Weiteres eine Kündigung.

Der Vermieter kann einen Mietvertrag über eine Wohnung nur kündigen, wenn er ein berechtigtes Interesse an der Beendigung des Mietverhältnisses hat. Ein solches Interesse liegt etwa dann vor, wenn der Mieter seine vertraglichen Pflichten schuldhaft nicht unerheblich verletzt hat.

Ob der Vermieter angesichts einer schuldhaften Pflichtverletzung des Mieters ein berechtigtes Interesse hat, das Mietverhältnis zu beenden, ist anhand einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Hierbei ist ein vorangegangenes vertragswidriges Verhalten des Vermieters zu berücksichtigen, insbesondere, wenn es das nachfolgende vertragswidrige Verhalten des Mieters provoziert hat. Es kann daher auch von Bedeutung sein, ob dem Verhalten des Mieters eine unberechtigte Kündigung durch den Vermieter vorausgegangen ist.

Bewusst unrichtiges Vorbringen eines Mieters innerhalb eines Mietrechtsstreits ist eine Pflichtverletzung; diese kann eine Kündigung begründen, wenn sie als erheblich anzusehen ist.

Wahrheitswidriges Vorbringen ist jedoch nicht automatisch als erheblich anzusehen. Vielmehr kommt es auf die Umstände des Einzelfalls und ggf. auch auf vorangegangenes pflichtwidriges Verhalten des Vermieters an.

Die wahrheitswidrige Aussage des Mieters zum angeblichen Gespräch der Vermieterin mit einem Kaufinteressenten ist daher nicht isoliert zu betrachten, sondern im Gesamtkontext zu sehen.

Der Mieter hat zunächst die subjektive Befürchtung geäußert, er solle "herausgemobbt" werden. Für diese Befürchtung führte er Gründe an, nämlich die aus seiner Sicht ausländerfeindliche Haltung der Hausverwaltung und die seiner Meinung nach bestehende Verkaufsabsicht der Mieterin. Die unzutreffende Aussage, er habe ein Gespräch der Vermieterin mit einem Kaufinteressenten gehört, mag dazu gedient haben, die Vermutung zu untermauern, er solle "herausgemobbt" werden. Im Gesamtkontext kommt der Aussage aber eher untergeordnete Bedeutung zu.

Zudem könnte die Pflichtverletzung des Mieters in einem milderen Licht erscheinen, wenn er – wie er behauptet – tatsächlich vom Hausverwalter ausländerfeindlich beleidigt worden ist. Dann würde der Gesichtspunkt des angeblich geplanten Hausverkaufs bei der Vermutung, "herausgemobbt" werden zu sollen, noch weiter in den Hintergrund rücken. Der unzutreffenden Aussage wäre dann noch weniger Gewicht beizumessen.

Schließlich könnte dem Fehlverhalten des Mieters auch dann ein geringeres Gewicht beizumessen sein, wenn es der Abwehr einer unberechtigten Kündigung der Vermieterin gedient haben sollte.

## 6. Sonstige Steuern

### 1. Sachsen: Regelungen des neuen Grundsteuergesetzes sind rechtmäßig

**Die Regelungen des neuen Grundsteuergesetzes sowie die Sächsischen Sonderregelungen zur Feststellung der Grundsteuerwerte auf den 1.1.2022 und zur Festsetzung des Grundsteuermessbetrags auf den 1.1.2025 sind rechtmäßig.**

#### Hintergrund

Die Kläger sind zu je 50 % Eigentümer eines bebauten Grundstücks, für welches sie eine Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwerts eingereicht haben.

Daraufhin setzte der Beklagte den Grundsteuerwert (Hauptfeststellung) zum 1.1.2022 und den Grundsteuermessbetrag fest. Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein, da der Berechnung verschiedene Ansätze zugrunde lägen, die rechtswidrig seien. So werde die Berechnung der Nettokaltmiete nicht von neutralen Dritten geprüft und verstoße zudem gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz. Der Bodenrichtwert werde des Weiteren nicht von einer unabhängigen Stelle ermittelt, da im örtlich zuständigen Gutachterausschuss Bedienstete der zuständigen Finanzbehörde an der Bewertung beteiligt seien. Darüber hinaus sei die Annahme, dass

bei größer werdenden Grundstücken die Minderung des Quadratmeterpreises im Verhältnis zur Fläche zurückgehe, keine zu belegende Annahme.

### **Entscheidung**

Die zulässige Klage ist unbegründet. Die Regelungen des neuen Grundsteuergesetzes sowie die Sächsischen Sonderregelungen zur Feststellung der Grundsteuerwerte auf den 1.1.2022 und zur Festsetzung des Grundsteuermessbetrags auf den 1.1.2025 sind rechtmäßig und begegnen keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Es ist rechtmäßig, der Berechnung des Ertragswerts einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilie die durchschnittliche Nettokaltmiete als Rohertrag zugrunde zu legen, ohne alle Eigenheiten des einzelnen Gebäudes zu berücksichtigen. Die vom Gutachterausschuss mitgeteilten Bodenrichtwerte sind nicht deswegen angreifbar, weil sich aus der Institution des Ausschusses und den gesetzlichen Vorgaben für seine Zusammensetzung ergibt, dass Mitarbeiter der Finanzämter mitwirken. Der Umrechnungskoeffizient zur Berücksichtigung des bei kleineren Grundstücken überproportional ansteigenden Grundstückswerts sowie die Grundsteuermesszahl werden ebenfalls als unbedenklich angesehen.

## 2. Wann ein Testament wegen mangelnder Bestimmtheit unwirksam ist

**Die testamentarische Einsetzung der Person zum Alleinerben, die "mich bis zu meinem Tod pflegt und betreut", ist ohne weitere Angaben zu unbestimmt und führt zur Unwirksamkeit des Testaments.**

### Hintergrund

In dem Verfahren ging es um die Erteilung eines Erbscheins auf der Grundlage eines von der Erblasserin ca. 10 Jahre vor ihrem Tod errichteten Testaments. Die handschriftlich von der Erblasserin errichtete letztwillige Verfügung enthielt die Bestimmung: "Die Person, die mich bis zu meinem Tod pflegt und betreut, soll mein gesamtes Vermögen bekommen!" Im Anschluss nannte die Erblasserin in dem Testament den Namen der Person, von der sie zur Zeit der Errichtung des Testaments gepflegt und betreut wurde.

Die in dem Testament von der Erblasserin namentlich genannte Pflegeperson hatte nach deren Tod die Erteilung eines auf sie lautenden Erbscheins beim zuständigen AG beantragt. Dieses stellte in einem Beschluss die Erteilung des beantragten Erbscheins in Aussicht. Der hiergegen seitens der Beschwerdeführerin eingelegten Beschwerde half das Beschwerdegericht nicht ab und legte die Akten dem OLG zur Entscheidung vor.

### Entscheidung

Das OLG gab der Beschwerde im Ergebnis statt. Nach Auffassung des OLG ist die Antragstellerin in dem von der Erblasserin 10 Jahre vor ihrem Tod errichteten Testament nicht wirksam zur Alleinerbin eingesetzt worden. Das OLG stellte dabei maßgeblich auf die Vorschrift des § 2065 Abs. 2 BGB ab. Danach darf die Bestimmung der Person, die eine Zuwendung erhalten soll, keinem anderen überlassen werden. Vor diesem Hintergrund war nach der Entscheidung des OLG die testamentarische Verfügung der Erblasserin daraufhin zu untersuchen, ob diese eine eindeutige Bestimmung über die Person enthielt, der das Erbe zufallen sollte.

Das OLG stellte klar, dass es bei der Auslegung des Testaments gem. §§ 2084, 133 BGB auf die Ermittlung des wirklichen Willens des Erblassers ankommt und nicht auf den im Testament buchstäblich verwendeten Ausdruck. Das Gericht müsse hinterfragen, was der Erblasser wollte, und zwar zunächst mithilfe der von ihm benutzten Worte und Begrifflichkeiten und in zweiter Linie unter Heranziehung und Bewertung der Gesamtumstände zum Zeitpunkt der Errichtung des Testaments.

Im konkreten Fall konnte nach Auffassung des Senats allein aus der namentlichen Nennung der Antragstellerin im Testament noch keine Erbeinsetzung abgeleitet werden. Die Erblasserin habe in ihrem Testament die Antragstellerin lediglich beispielhaft benannt, weil diese zum Zeitpunkt der Errichtung des Testaments für die Betreuung und Pflege der Erblasserin zuständig gewesen sei. Im Verlauf der darauffolgenden 10 Jahre bis zum Tod der Erblasserin sei zweimal eine andere Betreuerin eingesetzt worden. Zum Zeitpunkt ihres Todes und auch in den Jahren davor sei die Erblasserin von der Antragstellerin nicht formal betreut worden.

Der von der Erblasserin gewählte Wortlaut "pflegt und betreut" lässt nach Auffassung des Senats auch nicht ohne weiteres erkennen, was die Erblasserin mit dieser Wortwahl genau gemeint hat. Der Begriff "betreut" könne sich sowohl auf eine formale Betreuung als auch auf ein tatsächlich betreuendes Verhalten beziehen und als Synonym für die Pflege gebraucht worden sein. Auch der Begriff "pflegt" sei nicht eindeutig und könne sich sowohl auf die körperliche Pflege als auch auf emotionale und psychische Zuwendung oder auf beides beziehen.

Beide Begriffe sind nach Auffassung des Senats auch in zeitlicher Hinsicht schwer zu fassen. Aus dem Testament sei nicht zu erkennen, ob eine Pflege und Betreuung nur in den letzten Wochen des Lebens der Erblasserin (möglicherweise eine reine Sterbebegleitung) für die Erbeinsetzung ausreicht oder ob eine Betreuung über mehrere Jahre stattgefunden haben müsse.

Im Ergebnis ist nach Auffassung des OLG der wahre Wille der Erblasserin aus dem Wortlaut des Testaments nicht hinreichend sicher feststellbar, um denjenigen als Erben zu identifizieren, den die Erblasserin als ihren Rechtsnachfolger einsetzen wollte. Auch außerhalb des Testaments liegende Umstände, die grundsätzlich zur Auslegung des Testaments herangezogen werden könnten, seien nicht erkennbar. Insbesondere seien keine Personen bekannt, die mit der Erblasserin zum Zeitpunkt der Errichtung des Testaments Kontakt gehabt hätten und die möglicherweise Angaben zum Inhalt des Testierwillens der Erblasserin hätten machen können.

Das OLG kam daher zu dem Ergebnis, dass der Inhalt der testamentarischen Verfügung zu unbestimmt ist, um einen eindeutigen Willen der Erblasserin zu identifizieren. Demgemäß ist das Testament wegen mangelnder Bestimmtheit nach der Entscheidung des Senats als unwirksam einzustufen.

### 3. Wann haftet der Geschäftsführer für nichtgezahlte Biersteuer?

**Die Entnahme von Bier aus einem Steuerlager mit der Folge der Entstehung der Biersteuer stellt für sich betrachtet noch keine objektive Pflichtverletzung dar, auf die eine Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers einer GmbH gestützt werden kann.**

#### **Hintergrund**

Der Kläger ist seit dem 25.7.2019 Liquidator der Produktions-GmbH. Deren Alleingesellschafterin ist die X-GmbH, mit der ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag bestand. Zur X-Gruppe gehörte außerdem die X-Verwaltungs GmbH. Der Kläger war Alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer aller 3 Gesellschaften.

Die Produktions-GmbH verfügte über eine Erlaubnis als Steuerlagerinhaberin für Bier. Die zum Bierbrauen erforderlichen Rohstoffe erwarb sie von der beherrschenden GmbH, an die sie das hergestellte Bier verkaufte. Im Rechtsverkehr nach außen trat nahezu ausschließlich die Brauhaus X-GmbH auf, von der auch Zahlungen veranlasst wurden.

Bei der Produktions-GmbH waren 9 Mitarbeiter beschäftigt. Die Löhne wurden bis einschließlich November 2014 bezahlt. Zahlungen an die Stadtwerke Y GmbH für den Bezug von Strom, Gas und Wasser erfolgten am 8.10.2014 und am 12.12.2014.

Aufgrund der von der Produktions-GmbH abgegebenen Steuererklärungen setzte das Hauptzollamt (HZA) für die Monate September 2014 bis Dezember 2014 Biersteuer fest.

Mit Schreiben vom 4.12.2014 beantragte die Produktions-GmbH die Stundung der Biersteuer für September 2014, die sie bis zum 15.12.2014 bezahlte. Mit Schreiben vom 10.12.2014 teilte die Produktions-GmbH der Vollstreckungsstelle mit, dass die Verhandlungen mit einer Bank über einen Kreditrahmen noch nicht abgeschlossen seien und bat um Stundung der Biersteuer für Oktober 2014 bis 22.12.2014. Die Zahlung der Biersteuer für Oktober 2014 ging am 23.12.2014 beim HZA ein. Für die Begleichung der am 20.12.2014 fälligen Biersteuer für November 2014 und der sonstigen fälligen Verbindlichkeiten waren keine ausreichenden Mittel mehr vorhanden. Auch die Biersteuer für Dezember 2014 blieb unbezahlt.

Am 1.3.2015 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Produktions-GmbH eröffnet und durch Beschluss vom 15.10.2018 nach Schlussverteilung aufgehoben.

Mit Haftungsbescheid gem. § 191 Abs. 1 AO i. V. m. § 69 AO vom 2.3.2016 nahm das HZA den Kläger für einen Restbetrag offenstehender Biersteuer für November 2014 in Haftung. Am 25.4.2016 wurde der Haftungsbetrag vom Kläger beglichen.

Nachdem der Einspruch gegen den Haftungsbescheid zurückgewiesen worden war, urteilte das FG, dass der Haftungsbescheid rechtswidrig gewesen sei. Dem Kläger hätten bei Fälligkeit der Biersteuer für den Monat November 2014 keine ausreichenden Mittel mehr zu Begleichung zur Verfügung gestanden. Anhaltspunkte, dass ab dem Fälligkeitszeitpunkt am 20.12.2014 noch Zahlungen erfolgt seien, gäbe es nicht.

## Entscheidung

Die vom HZA eingelegte Revision wurde vom BFH als unbegründet zurückgewiesen.

Der Kläger war im Haftungszeitraum November 2014 (Entstehung der Biersteuer) bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der Produktions-GmbH. Er gehörte somit zu dem von der Haftungsnorm des § 69 AO erfassten Personenkreis.

Ein Haftungsschaden ist eingetreten, weil die Biersteuer nicht entrichtet wurde.

Hinsichtlich der Nichtentrichtung liegt auch eine objektive Pflichtverletzung vor. Der Kläger war verpflichtet, dafür zu sorgen, dass die Steuer aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet werden. Er hätte demnach die offene Steuer bei Fälligkeit anweisen oder die Erledigung anderen Personen übertragen müssen.

Durch die im November 2014 erfolgte Entnahme von Bier aus dem Steuerlager, durch die die Biersteuer gem. § 14 Abs. 2 Nr. 1 BierStG entstanden ist, hat er jedoch seine Mittelvorsorgepflicht nicht verletzt.

Von einem gesetzlichen Vertreter ist zu verlangen, dass er vorausschauend plant und insbesondere in der Krise finanzielle Mittel zur Entrichtung der geschuldeten Steuer bereithält. Diese Pflicht ist vom Eintritt der Fälligkeit der Steuer unabhängig.

Er verletzt seine ihm gegenüber dem Steuergläubiger obliegenden Pflichten auch dann, wenn er sich durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise schuldhaft außerstande setzt, künftig fällig werdende Steuerschulden, deren Entstehung ihm bekannt ist, zu tilgen. Dies gilt auch für Steuerforderungen, mit denen der Geschäftsführer rechnen muss bzw. deren Entstehung absehbar ist.

Der BFH vertritt im Streitfall die Auffassung, dass eine gesteigerte Sorgfaltspflicht bzgl. der Entnahme von Bier aus einem Steuerlager nicht besteht. So komme der unternehmerischen Freiheit bei der Herstellung von Bier im Vergleich zur Nutzung eines Zolllagers insofern eine größere Tragweite zu, als bei der Bierproduktion häufig die Brauerei als Herstellungsbetrieb selbst – wie im Streitfall – Inhaber des Biersteuerlagers ist, während bei der zollrechtlichen Einlagerung von Nichtunionswaren nicht selten ein von einem Dritten betriebenes und als Zolllager zugelassenes Warenlager genutzt wird. Würde die Auslagerung von Bier in einer finanziell angespannten Situation als objektive Pflichtverletzung angesehen und infolgedessen der Geschäftsführer des Inhabers des Biersteuerlagers in Haftung genommen werden, käme dies im Ergebnis einer Betriebseinstellung gleich, zumal der Betrieb eines Steuerlagers der Regelfall ist und eine bedingte Steuerschuld wie im früheren Mineralölsteuerrecht - auf das sich das Finanzamt im Revisionsverfahren bezieht - im Biersteuerrecht nicht mehr existiert.

Zudem ist die Biersteuer eine Verbrauchsteuer, die typischerweise auf Überwälzung an den Endverbraucher angelegt ist. Da die Person des Steuerschuldners und des Belastungsträgers auseinanderfallen und nur wenige Personen als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden müssen, erscheint es sachgerecht, für die Frage der Pflichtverletzung auf die Fälligkeit und nicht bereits auf die Entstehung der Steuer abzustellen. Dem Steuerschuldner müssen auch die

Möglichkeit und die Zeit bleiben, die der Verbrauchsteuer unterliegenden und zu besteuern den Waren zu verkaufen und die Verbrauchsteuern über den Kaufpreis an den Endverbraucher weiterzugeben. Verlangte man vom Unternehmer, gleich im Zeitpunkt der Steuerentstehung die Mittel für die Entrichtung der Steuer vorzuhalten, liefe dies dem Sinn und Zweck der Überwälzbarkeit der Verbrauchsteuern zuwider.

So kann die Entnahme von Bier aus einem Biersteuerlager nur dann eine Pflichtverletzung begründen, wenn bereits in diesem Zeitpunkt feststeht, dass bei Fälligkeit der Steuer keine Mittel zur Verfügung stehen werden. Solange dies jedoch noch ungewiss ist, etwa weil noch Verkäufe durchgeführt werden oder Verhandlungen mit einer kreditgebenden Bank laufen, kann eine Pflichtverletzung bereits bei Entnahme von verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus dem Steuerlager noch nicht angenommen werden.

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze hat der Kläger seine Mittelvorsorgepflicht nicht verletzt.

Es widerspricht der unternehmerischen Freiheit des Klägers, wenn er wegen der - bereits im November 2014 - bestehenden finanziellen Schwierigkeiten gezwungen gewesen wäre, von der Entnahme von Bier aus dem Steuerlager abzusehen, um die Steuerentstehung gem. § 14 Abs. 1 BierStG zu verhindern. Dies hätte dazu geführt, dass die Produktions-GmbH praktisch gezwungen gewesen wäre, ihren Geschäftsbetrieb einzustellen.

Der Kläger war auch nicht verpflichtet, bereits im Zeitpunkt der Entstehung der Biersteuer infolge der Entnahmen aus dem Steuerlager die Mittel für die Entrichtung der Biersteuer aus anderen Einnahmen abzuzweigen und für die spätere Entrichtung der Biersteuer zurückzulegen oder den Anteil aus den Verkaufserlösen, der der Biersteuer entspricht, zweckgebunden zur Entrichtung der Biersteuerschuld zurückzulegen. Er hatte lediglich dafür zu sorgen, dass die Mittel für die Entrichtung der Biersteuer im Fälligkeitszeitpunkt vorhanden sein würden. Bis zu diesem Zeitpunkt hatte der Kläger Gelegenheit, die Biersteuer auf seine Abnehmer als eigentliche Belastungsträger abzuwälzen und entsprechende Einnahmen zu erzielen.

Im Streitfall hat zudem das HZA die Biersteuer für September und Oktober 2014 gestundet, was dafür spricht, dass auch das HZA davon ausging, dass der Kläger entsprechende Erlöse erwirtschaften und die Steuern entrichten würde.

Zudem dauerten im Dezember 2014 die Kreditverhandlungen mit der Bank noch an, sodass keinesfalls sicher war, dass die Produktions-GmbH die Biersteuer bei Fälligkeit nicht würde entrichten können.

Der Kläger hat das HZA auch nicht gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt. Die im Dezember noch vorhandenen Mittel hat er zu einem großen Teil zur Tilgung der Biersteuer verwendet. Die Verbindlichkeiten gegenüber der Stadtwerke Y GmbH wurden dagegen nur teilweise getilgt.

Der Kläger hat auch seine Mittelverwendungspflicht nicht verletzt. Kann der Schuldner nicht alle Schulden tilgen, hat er zumindest für eine möglichst gleichmäßige Befriedigung sämtlicher Gläubiger zu sorgen. Ab dem Fälligkeitszeitpunkt sind jedoch keine Zahlungen mehr erfolgt, sodass das HZA im Vergleich zu anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde.

Soweit dem Kläger wegen der Nichtentrichtung der Biersteuer eine objektive Pflichtverletzung vorzuwerfen ist, hat der Kläger diese Pflicht jedenfalls nicht vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt.

Die Feststellung der Voraussetzungen für eine vorsätzliche oder zumindest grob fahrlässige Handlungsweise des Haftungsschuldners ist Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz. Der BFH als Revisionsinstanz kann die Entscheidung des FG nur daraufhin überprüfen, ob das FG den Rechtsbegriff des Vorsatzes oder der groben Fahrlässigkeit verkannt oder für die Beurteilung wesentliche Umstände außer Acht gelassen hat. Derartige Fehler sind dem FG nicht unterlaufen.

Anhaltspunkte dafür, dass der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens verspätet gestellt wurde, erkannte das FG ebenfalls nicht.

## 7. Steuerrecht Arbeitnehmer

### 1. Energiepreispauschale kann beim Finanzgericht eingeklagt werden

**Eine Klage auf Auszahlung der Energiepreispauschale muss vor dem Finanzgericht geltend gemacht werden.**

#### **Hintergrund**

Der Antragsteller erstrebte die Auszahlung der Energiepreispauschale nach den Bestimmungen der §§ 112 ff. EStG von seinem Arbeitgeber. Für eine solche Klage stellte er einen Antrag auf Prozesskostenhilfe.

#### **Entscheidung**

Das FG wies den Antrag auf Prozesskostenhilfe mangels Erfolgsaussichten der Klage ab. Zutreffend sei, dass für die Klage auf Auszahlung der Energiepreispauschale der Finanzrechtsweg und nicht der Weg zu den Arbeitsgerichten eröffnet sei. Bei der Klage handele es sich um eine abgabenrechtliche Angelegenheit. Allerdings sei die Klage unzulässig, da kein Rechtsschutzinteresse bestehe. Der Arbeitgeber des Antragstellers sei nämlich nicht der richtige Beklagte. Der Arbeitgeber habe lediglich die Funktion einer Zahlstelle. Solange der Betrag nicht ausgezahlt ist, müsse deshalb der Gläubiger die Festsetzung durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung geltend machen.

## 8. Steuerrecht Privatvermögen

### 1. Wie kann an den Arbeitgeber gezahlte Lohnkirchensteuer abgezogen werden?

**Erstattet der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber im Rahmen eines Gesamtschuldnerausgleichs die für ihn an das Finanzamt gezahlten Lohnkirchensteuern, handelt es sich nicht um Werbungskosten, da der hierfür erforderliche objektive Zusammenhang mit dem Beruf fehlt. Die an den Arbeitgeber geleistete Erstattung ist jedoch als Sonderausgabe abziehbar.**

#### Hintergrund

Der Kläger erzielte als Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Aufgrund einer Lohnsteueraußenprüfung kam es u. a. zu einer Nacherhebung von Lohn- und Kirchensteuer für eine Sachzuwendung. Das Finanzamt nahm die GmbH als Arbeitgeberin des Klägers gem. § 42d EStG in Haftung. Die GmbH nahm wiederum den Kläger in Regress, der daraufhin u. a. die Kirchensteuer an die GmbH zahlte. Diese Kirchensteuerzahlung machte der Kläger in seiner Einkommensteuererklärung als Sonderausgaben geltend.

Das Finanzamt ließ den Kirchensteuerbetrag bei der Einkommensteuerfestsetzung unberücksichtigt.

Sowohl der gegen die Festsetzung eingelegte Einspruch als auch die gegen die Einspruchsentscheidung eingereichte Klage blieben, insbesondere mit dem Hinweis, dass der Kläger eine Zahlung auf seine persönliche Kirchensteuerschuld nicht geleistet, sondern allein den Rückforderungsbetrag an die GmbH als Folge eines zivilrechtlichen Anspruchs gezahlt habe, erfolglos.

#### Entscheidung

Der BFH hat das Urteil des FG aufgehoben.

Anders als im Fall der Haftungsinanspruchnahme eines Arbeitnehmers durch das Finanzamt gem. §§ 69, 34 AO reicht es für einen Abzug der gezahlten Lohnkirchensteuer als Werbungskosten nicht aus, dass der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber die aufgrund eines Anspruchs nach § 42d Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 Satz 1 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 Satz 1 AO, § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB geleistete Haftungssumme erstattet.

Aufwendungen eines angestellten Geschäftsführers zur Tilgung von Haftungsschulden können Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit sein, soweit die Haftung auf nicht abgeführter Lohn- bzw. Lohnkirchensteuer beruht, die auf den Arbeitslohn des Geschäftsführers entfällt. Gleiches wird insoweit für die im Rahmen einer Haftungsinanspruchnahme gezahlte Lohnkirchensteuer gelten.

Entscheidend ist jedoch in beiden Fällen, dass diese Zahlungen auf der Inanspruchnahme des Arbeitnehmers gem. §§ 69, 34 AO für vom Arbeitgeber angemeldete, aber nicht abgeführte Lohn(kirchen)steuer beruhen.

Dies kann der Fall sein, wenn dem Arbeitnehmer eine berufliche Pflichtverletzung zur Last gelegt wird, aufgrund derer er als Haftender in Anspruch genommen wird und diese Steuern zahlen muss.

Sofern der Steuerpflichtige dagegen lediglich im Rahmen eines zivilrechtlichen Rückgriffs seinem Arbeitgeber die von diesem gezahlte Lohnkirchensteuer erstattet, kommt er allein dem im Arbeitsverhältnis begründeten zivilrechtlichen Anspruch des Arbeitgebers nach und begleicht seine persönliche Steuerschuld. Ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht in einem solchen Fall nicht. Auslöser für die Zahlung bleibt die vorangegangene Begleichung der persönlichen Kirchensteuer des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber. Der Steuerpflichtige erstattet lediglich seinem Arbeitgeber die von diesem für ihn bereits abgeführte Lohnkirchensteuer.

Die Aufwendungen des Klägers zur Tilgung der Regressforderungen der GmbH sind somit keine Werbungskosten i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Es fehlt an dem für einen Werbungskostenabzug erforderlichen objektiven Zusammenhang mit dem Beruf, weil er nicht in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH in Haftung genommen worden ist.

Der Kläger als Schuldner der Lohnkirchensteuer hat dem Arbeitgeber die auf ihn entfallenden Kirchensteuern erstattet und für die nötige nachträgliche Deckung gesorgt. Er war hierzu als Gesamtschuldner nach § 42d Abs. 3 Satz 1 EStG i. V. m. dem Kirchensteuergesetz verpflichtet, soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht.

Zahlt der Arbeitgeber aufgrund seiner Haftung die Lohnkirchensteuer, erfüllt er eine fremde Schuld, da grundsätzlich allein der Arbeitnehmer Schuldner der Steuerforderung bleibt. Im Innenverhältnis hat jedoch der Arbeitnehmer als Schuldner dem Arbeitgeber diesen Betrag zu erstatten, unabhängig von einem evtl. bestehenden Mitverschulden des Arbeitgebers gem. § 254 BGB. Er zahlt mithin als Arbeitnehmer, wenn auch an die GmbH als Arbeitgeberin, seine persönliche Kirchensteuer.

Der Kläger kann die von ihm an die GmbH gezahlte Kirchensteuer jedoch nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG als Sonderausgaben abziehen.

Obwohl die gezahlte Kirchensteuer privat veranlasst ist, gehört sie nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu den Sonderausgaben. Abzugsfähig ist derjenige, der seine eigene Kirchensteuerschuld tatsächlich gezahlt hat. Dabei ist es nicht entscheidend, ob er sie selbst gezahlt hat, ob sie von seinem Arbeitgeber im Wege des Steuerabzugs einbehalten worden ist oder ob er sie – wie im Streitfall – im Rahmen eines Gesamtschuldnerausgleichs seinem Arbeitgeber erstattet.

Wird die Zahlung von einer anderen Person als dem schuldrechtlich Verpflichteten geleistet, ist der Schuldner mangels eigener Aufwendungen nicht wirtschaftlich belastet, sodass ihm der Sonderausgabenabzug nicht zusteht.

## **2. Zur Anwendung von § 175b AO bei einem Veranlagungsfehler**

## **§ 175b AO ermöglicht die umfassende Korrektur eines Steuerbescheids für den Fall einer unzutreffenden Auswertung elektronischer Daten unabhängig von der Fehlerquelle. Gilt dies auch bei einer fehlerhaften Behandlung einer Entschädigung?**

### **Hintergrund**

Dem Finanzamt wurden durch den Arbeitgeber des Klägers für das Kalenderjahr 2018 elektronische Lohnsteuerbescheinigungen übermittelt, die u. a. einen Betrag i. H. v. 9.000 EUR für eine nicht ermäßigt besteuerte Entschädigung enthielten. Nach den weiteren Angaben in den Lohnsteuerbescheinigungen war der vorgenannte Betrag in dem bescheinigten Bruttoarbeitslohn enthalten.

Im Bescheid für 2018 berücksichtigte das Finanzamt (erklärungsgemäß) den um die Entschädigung geminderten Bruttoarbeitslohn. Den durch das Risikomanagementsystem (RMS) ausgegebenen Prüfhinweis, die Daten der Lohnsteuerbescheinigung wichen von den erklärten Werten ab, zeichnete die Bearbeiterin mit dem Vermerk "Abfindungsvertrag liegt vor. Geprüft." ab.

Im Nachhinein stellte das Finanzamt fest, dass die Entschädigung durch die Verwendung einer fehlerhaften Kennzahl bei der Durchführung der Veranlagung nicht versteuert worden ist. Es erließ einen nach § 175b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten Bescheid, in dem der Bruttoarbeitslohn und die Entschädigung entsprechend den Lohnsteuerbescheinigungen berücksichtigt wurden. Im Erläuterungstext wies das Finanzamt darauf hin. Den hiergegen eingelegten Einspruch hat das Finanzamt als unbegründet zurückgewiesen

### **Entscheidung**

Das FG hat dem Finanzamt Recht gegeben und entschieden, dass es zur Korrektur des Bescheids berechtigt gewesen sei, denn nach § 175b Abs. 1 AO sei ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit von der mitteilungsspflichtigen Stelle an die Finanzbehörden übermittelte Daten i. S. d. § 93c AO bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt worden sind. Die vom Arbeitgeber übermittelten Daten seien bei der Steuerfestsetzung im ursprünglichen Bescheid nicht zutreffend ausgewiesen worden, sodass die steuerrechtliche Behandlung materiell-rechtlich fehlerhaft gewesen sei. Der Bruttoarbeitslohn des Klägers sei vom Finanzamt um die darin enthaltene Entschädigung gekürzt worden, sodass die Einnahmen insgesamt um 9.000 EUR zu niedrig angesetzt wurden.

Unerheblich sei, worauf die unzutreffende Auswertung beruhte. Denn für die Anwendbarkeit des § 175b AO komme es – anders als in den Fällen des § 173 AO – nicht darauf an, ob eine Verletzung der Mitwirkungspflichten seitens des Steuerpflichtigen oder der Ermittlungspflichten durch das Finanzamt vorliege. Ebenso unerheblich sei, ob dem Steuerpflichtigen bei Erstellung der Steuererklärung ein Schreib- oder Rechenfehler i. S. d. § 173a AO oder der Finanzbehörde bei Erlass des Steuerbescheids ein mechanisches Versehen i. S. d. § 129 AO unterlaufen sei.

Der Sinn und Zweck des § 175b Abs. 1 AO liege gerade darin, eine Änderungsmöglichkeit unabhängig von der Fehlerquelle zu schaffen. Hiermit wäre es nicht vereinbar, die Korrekturmöglichkeit in den Fällen auszuschließen, in denen dem Finanzamt alle maßgeblichen Daten vorlagen und eine zutreffende Auswertung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten war, dies aber aufgrund eines Fehlers bei der Veranlagung unterblieben sei.

## 9. Steuerrecht Unternehmer

### 1. E-Paper-Ausgaben: Welcher Umsatzsteuersatz gilt?

**Zeitungen werden häufig sowohl in Papier- als auch E-Paper-Form zur Verfügung gestellt. Hier stellt sich die Frage, welcher Steuersatz anzuwenden ist.**

#### Hintergrund

Im Streitzeitraum 2009-2012 wurden die Zeitungen des klagenden Verlags in Printform und auch als inhaltsgleiches E-Paper im pdf-Format herausgegeben. Möglich war auch nur ein Abonnement des E-Papers. Die Print-Abonnenten konnten im Streitzeitraum auf das E-Paper ohne weitere Zuzahlung zugreifen. Später mussten die Print-Abonnenten für das E-Paper eine zusätzliche Zahlung entrichten. Die Klägerin unterwarf im Streitzeitraum das Gesamtentgelt dem für Druckerzeugnisse (z. B. Zeitungen) geltenden ermäßigten Steuersatz von 7 %. Das Finanzamt sah jedoch in der Zurverfügungstellung eines elektronischen Zugangs zum E-Paper neben dem Print-Abonnement eine eigenständige Leistung, auf die der Regelsteuersatz (19 %) Anwendung finde. Wegen der unterschiedlichen Steuersätze teilte das Finanzamt das Gesamtentgelt auf.

Erst ab Inkrafttreten von § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG zum 18.12.2019 unterliegt auch der Zugang zum E-Paper dem ermäßigten Steuersatz.

#### Entscheidung

Nach Auffassung des FG stellt die Zurverfügungstellung des E-Papers im streitigen Zeitraum 2009-2012 eine eigenständige dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung dar. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist auf die Lieferung von Büchern und Zeitschriften der ermäßigte Steuersatz von 7 % anzuwenden. Der mit dem Jahressteuergesetz 2019 eingeführte ermäßigte Steuersatz auf E-Paper gem. § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG (neue Fassung) gilt erst ab dem 18.12.2019. Für die hier streitigen Zeiträume 2009-2012 sieht das UStG für Umsätze mit E-Paper mangels Ausnahmenvorschrift den Regelsteuersatz von 19 % vor.

Die Möglichkeit des elektronischen Konsums ist nach Auffassung des FG ein völlig anderer Leistungsgegenstand als die Lieferung einer Zeitung in Papierform. Während letztere ein physisch erfassbares Produkt darstellt, an dem Besitz und Eigentum übertragen werden kann, erfülle ersteres nur die Merkmale einer sonstigen Leistung durch Zurverfügungstellung von Informationen auf einem elektronischen Medium.

Aus der Sicht des Verlags geht es zwar in erster Linie um die Zurverfügungstellung journalistischer Inhalte und nicht um das dabei eingesetzte Medium. Nach Auffassung des FG kommt es jedoch allein auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers an. Für diesen habe der Erhalt einer Zeitung einen anderen verbrauchsfähigen materiellen Gehalt als die Zurverfügungstellung von

elektronischen Informationen. So sei der elektronische Zugang flexibler handhabbar als die physische Zeitungslieferung (so etwa im Urlaub oder bei Nutzung durch andere Familienmitglieder).

Das FG sieht die Zurverfügungstellung des E-Papers auch nicht als steuerlich unbeachtliche und das Schicksal der Hauptleistung teilende Nebenleistung zur Zeitungslieferung an. Es sei insoweit nicht erkennbar, dass die Einzelleistungen des Verlags für den Kunden so eng miteinander verbunden seien, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bildeten, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Das FG sieht auch keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von Printausgabe und E-Paper. Bei unterschiedlich zu steuernden Leistungen zu einem pauschalen Gesamtverkaufspreis ist das einheitliche Entgelt sachgerecht aufzuteilen. Zwar ist die Aufteilung anhand der jeweiligen Einzelverkaufspreise die einfachste Berechnungsmethode, dies würde jedoch für den Verlag zu einem ungünstigen Ergebnis führen. Deshalb orientierte sich das Finanzamt an für Print-Kunden zu späterer Zeit für den E-Paper-Zugang berechneten Preisen und legte dabei einen Mittelwert von 1,99 EUR zugrunde. Daher liege insoweit keine rechtswidrige Benachteiligung der Klägerin vor.

## **2. Festsetzung von Nachzahlungszinsen zur Umsatzsteuer: Kein Verstoß gegen Unionsrecht**

**Weder die Mehrwertsteuersystemrichtlinie noch das übrige Unionsrecht enthält Normen zu steuerlichen Nebenleistungen. Diese gehören vielmehr zum Verfahrensrecht, für das der Grundsatz der Autonomie der Mitgliedstaaten gilt.**

### **Hintergrund**

Zwischen der Klägerin und dem Finanzamt war streitig, ob die Vorschriften über die Festsetzung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO gegen Unionsrecht verstoßen.

In den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2008–2011 machte die Klägerin Vorsteuerbeträge geltend, die das Finanzamt zunächst anerkannte, später aber beanstandete und rückgängig machte. Es kam zu Nachzahlungen und der Festsetzung von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO. In der Folge reichte die Klägerin im Jahr 2014 korrigierte, den Anforderungen des Finanzamts entsprechende Rechnungen ein. Das Finanzamt gewährte daraufhin den Vorsteuerabzug im Jahr 2014. Erstattungszinsen nach § 233a AO entstanden mangels Beginns des Zinslaufs insoweit nicht. Die nach der erfolglosen Durchführung eines Einspruchsverfahrens erhobene Klage wegen der Versagung des Vorsteuerabzugs in den Jahren 2008–2011 hatte Erfolg. Mit den wiederum geänderten Umsatzsteuerbescheiden für diese Jahre setzte das Finanzamt auch Erstattungszinsen nach § 233a AO fest. Zugleich machte das Finanzamt den Vorsteuerabzug im Jahr 2014 wieder rückgängig und setzte insoweit Nachzahlungszinsen nach § 233a AO fest. Der Einspruch gegen diesen Zinsbescheid hatte keinen Erfolg.

### **Entscheidung**

Das FG hat die Klage, mit der die Klägerin (erstmalig) geltend machte, die Zinsfestsetzung verstoße gegen das Unionsrecht, weil § 233a AO nicht die Umstände des Einzelfalls berücksichtige, insbesondere ob dem Fiskus ein Steuerschaden entstanden sei oder ob ein Mitverschulden des Steuerpflichtigen vorliege, als unbegründet abgewiesen.

Nach der Rechtsprechung des BFH gilt das Neutralitätsprinzip für die Umsatzsteuer, nicht aber für steuerliche Nebenleistungen wie beispielsweise Zinsen. Soweit der EuGH aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität ableitet, dass (auch wenn Art. 183 MwStSystRL weder eine Pflicht zur Zahlung von Zinsen auf den zu erstattenden Vorsteuerüberschuss vorsieht noch angibt, ab wann solche Zinsen zu zahlen wären) die finanziellen Verluste, die dadurch entstehen, dass ein Vorsteuerüberschuss nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet wird, durch die Zahlung von Verzugszinsen ausgeglichen werden, ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall der Verzinsung keine Erstattung, sondern eine Nachzahlung zugrunde liegt. Zudem sieht § 233a AO i. V. m. § 238 AO nicht nur die Festsetzung von Nachzahlungszinsen, sondern auch von Erstattungszinsen vor. Solche sind im Übrigen für die Klägerin wegen der irrtümlich zurückgeforderten Vorsteuern 2008–2011 auch festgesetzt worden.

Ein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz liegt ebenfalls nicht vor. Entgegen der Auffassung der Klägerin handelt es sich bei der Verzinsung nach § 233a AO nicht um eine Maßnahme mit Sanktionscharakter, sodass die von der Klägerin angeführte Rechtsprechung des EuGH zu den Anforderungen an Sanktionen im Streitfall nicht unmittelbar anwendbar ist.

Im konkreten Fall ist die Festsetzung der Nachzahlungszinsen zudem bereits deswegen unionsrechtskonform, weil die von der Klägerin abstrakt gerügten Verstöße gegen das Unionsrecht, insbesondere gegen den Neutralitätsgrundsatz und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, im Streitfall nicht vorliegen. Denn der Klägerin ist trotz Festsetzung der Nachzahlungszinsen im Ergebnis kein finanzieller Schaden entstanden, der hätte berücksichtigt werden können. Zwar wurden Nachzahlungszinsen festgesetzt, weil die vom Finanzamt fälschlicherweise in das Jahr 2014 verlagerte Vorsteuererstattung wieder rückgängig gemacht wurde und die Umsatzsteuerfestsetzung damit zum Nachteil der Klägerin geändert worden ist. Auf der anderen Seite wurde jedoch die unberechtigte Versagung des Vorsteuerabzugs in den Jahren 2008–2011 ebenfalls wieder rückgängig gemacht. Dies führte nicht nur zum Entfallen der insoweit festgesetzten Nachzahlungszinsen, sondern auch zur Festsetzung von Erstattungszinsen auf die unberechtigterweise vorenthaltenen Vorsteuern.

### **3. Gewerbesteuerbefreiung: Was gilt bei Einrichtungen zur ambulanten Rehabilitation?**

**Die maßgebliche 40 %-Grenze für eine partielle Steuerbefreiung ambulanter Reha-Einrichtungen richtet sich nur nach der Anzahl der ambulanten Rehabilitationsfälle, die insgesamt behandelt wurden.**

#### **Hintergrund**

Die Klägerin betreibt Physiotherapie- und ambulante Rehabilitationseinrichtungen. Sie erbringt damit Leistungen der sog. "Erweiterten Ambulanten Physiotherapie (EAP)", welche nach § 3 Nr. 20 Buchst. e GewStG steuerbefreit sind. Zusätzlich wurden Behandlungselemente der krankengymnastischen Therapie, physikalischen Therapie und medizinischen Trainingstherapie angeboten. Das Finanzamt hat die Gewerbesteuerbefreiung abgelehnt, da die Behandlungskosten nicht in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung getragen worden sind. Hierbei hat das Finanzamt auf alle Umsätze der Klägerin abgestellt; der Anteil der begünstigten Rehabilitationsleistungen daran lag unter der 40 %-Grenze. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.

### **Entscheidung**

Das FG hat der Klage stattgegeben. Für die partielle Gewerbesteuerbefreiung von Einrichtungen zur ambulanten Rehabilitation ist es erforderlich, dass mindestens in 40 % der Fälle die Behandlungskosten von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung ganz oder überwiegend getragen worden sind. Die entscheidende Bezugsgröße für die Fallzahl ermittelt sich auf Basis der Anzahl der in der Einrichtung insgesamt behandelten ambulanten Rehabilitationsfälle. Dies gilt auch dann, wenn eine solche Einrichtung weitere – steuerlich nicht begünstigte – allgemeine physiotherapeutische Leistungen erbringt. Denn die durch das Reha-Zentrum erbrachten allgemeinen physiotherapeutischen Leistungen sind gewerbesteuerlich ohnehin nicht begünstigt und bleiben deshalb bei der Berechnung der 40 %-Grenze für die partielle Steuerbefreiung von vornherein außen vor.

Für die isolierte Betrachtung der Rehabilitationsfälle als Bezugsgröße ist es zudem unerheblich, ob die Rehabilitation gegenüber anderen Leistungsbereichen der Einrichtung räumlich oder organisatorisch verselbstständigt ist. Es genügt, dass die Abgrenzung der steuerbefreiten Rehabilitationsleistungen anhand der Abrechnungsunterlagen erfolgen kann.

## **4. Steuerberaterprüfung: Anonymitätsgrundsatz und Überdenkungsverfahren**

**Schriftliche Prüfungsarbeiten können auch ohne Verwendung eines anonymisierten Kennzahlensystems durchgeführt werden. Das Überdenkungsverfahren erfordert eine eigenständige und unabhängige Überprüfung durch die hierfür zuständigen Prüfer. Eine gemeinsam abgestimmte Überdenkung von Klausuren durch eine Prüfermehrheit ist unzulässig.**

### **Hintergrund**

Die Klägerin nahm an der Steuerberaterprüfung teil. Auf den schriftlichen Klausuren musste sie ihren Namen angeben, der somit den Korrektoren bei der Bewertung bekannt war. Weil ihre schriftlichen Prüfungsleistungen nicht ausreichend waren, ließ die prüfende Steuerberaterkammer die Klägerin nicht zur mündlichen Prüfung zu. Sie beantragte daraufhin parallel zum angestrebten Klageverfahren, die Bewertung aller Klausuren im Rahmen eines Überdenkungsverfahrens zu überprüfen.

Das Überdenkungsverfahren führte nicht zum Erfolg, weil die Prüfer an ihrer Benotung festhielten. Die Prüfer gaben dabei u. a. folgende Stellungnahme zu den Einwendungen der Klägerin ab:

Der Erstkorrektor der Klausur "Steuern vom Einkommen und Ertrag" stellte in seiner Stellungnahme eingangs fest: "Ich nehme in Abstimmung mit dem Zweitkorrektor ... wie folgt Stellung ...". Das Ergebnis der Überdenkung lautete zusammengefasst, dass angesichts grundlegender Defizite in der Summe nicht mehr als die Note 4,50 vergeben werden könne. Der Zweitkorrektor erklärte hierzu am Ende der Stellungnahme schriftlich: "Ich habe die Stellungnahme des Erstkorrektors mit diesem abgestimmt und stimme der darin enthaltenen Bewertung vollinhaltlich zu."

Im finanzgerichtlichen Verfahren beehrte die Klägerin ohne Erfolg eine Neubewertung ihrer Aufsichtsarbeiten durch andere Prüfer unter Beachtung der Rechtsauffassung des FG sowie unter Wahrung ihrer Anonymität.

### **Entscheidung**

Der BFH hat die durch die Steuerberaterkammer vertretene, für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde (Beklagte) verpflichtet, die von der Klägerin angefertigte Aufsichtsarbeit "Steuern vom Einkommen und Ertrag" unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts durch andere Prüfer neu bewerten zu lassen und unter Berücksichtigung der Neubewertung einen neuen Bescheid über das Ergebnis der schriftlichen Steuerberaterprüfung zu erlassen. Im Übrigen hat er die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Prüfungsentscheidungen können gerichtlich nur beschränkt überprüft werden. Prüferische Bewertungen sind von den Erfahrungen und Wertvorstellungen des einzelnen Prüfers abhängig und damit unvertretbare höchstpersönliche Urteile. Das Gericht kann daher nur prüfen, ob die Prüfungsentscheidung an fachlichen Beurteilungsmängeln leidet, ob die Prüfer den prüferischen Bewertungsspielraum überschritten haben und ob die für die Prüfung maßgebenden Verfahrensbestimmungen eingehalten worden sind.

Das in § 29 DVStB vorgesehene Überdenkungsverfahren im Steuerberaterexamen gibt dem Prüfling die Möglichkeit, eine erneute Überprüfung seiner Examensergebnisse durch die jeweiligen Prüfer zu beantragen, falls er Zweifel an der Richtigkeit der Bewertung hat und sich dagegen wehren möchte.

Zwar enthält § 29 DVStB keine weiteren Regelungen zur Ausgestaltung des Überdenkungsverfahrens. Das BVerwG hat insofern – indes in Zusammenhang mit der Juristenausbildung – zutreffend entschieden, dass das in Art. 12 Abs. 1 GG verankerte Erfordernis der eigenständigen und unabhängigen Urteilsbildung der Prüfer durch eine Verfahrensgestaltung verletzt wird, die es den Prüfern im Rahmen des Überdenkungsverfahrens ermöglicht, eine gemeinsame Stellungnahme zu den Einwänden des Prüflings auf Grundlage eines entsprechenden, vom Erstprüfer gefertigten Entwurfs und einer nachfolgenden Beratung zwischen ihnen abzugeben, die stattfindet, ohne dass die Prüfer zuvor das Ergebnis ihres Überdenkens schriftlich niedergelegt haben.

Eine Abstimmung und Beratung über die zu vergebende Note ist allenfalls im Nachgang hierzu zulässig. Den Anforderungen des Art. 12 Abs. 1 GG wird nur dann genügt, wenn

Prüfungsleistungen, deren Bewertung intensiv in die Freiheit der Berufswahl eingreift, einer Bewertung durch zwei oder mehr Prüfer zugeführt werden. Der objektivitätssteigernde Effekt der Einschaltung einer Prüfermehrheit würde aber durch Zulassung gemeinsamer Beurteilungen zu einem erheblichen Teil wieder zunichte gemacht. Jeder Prüfer muss seine Bewertungen vielmehr eigenständig überdenken. Diese Erwägungen gelten ebenso für die Überdenkung im Rahmen des Steuerberaterexamens, da es sich desgleichen um eine berufsbezogene Abschlussprüfung handelt.

Zu der Klausur "Steuern vom Einkommen und Ertrag" haben die Prüfer eine untereinander abgestimmte Stellungnahme abgegeben. Ein Zweitprüfer muss sein Bewertungsergebnis zwar nicht eigenständig begründen, wenn er mit der Erstbewertung voll inhaltlich übereinstimmt. Dem Anspruch auf eigenständiges Überdenken wird allerdings dann nicht mehr genügt, wenn sich der Zweitkorrektor – wie er im Streitfall erklärt hat – darauf beschränkt, die Stellungnahme des Erstkorrektors mit diesem abzustimmen, anstatt die von ihm vorgenommenen Bewertungen autonom einer Überprüfung zu unterziehen.

Aus diesem Verfahrensfehler im Überdenkungsverfahren folgt im Streitfall die Rechtswidrigkeit der Bewertung der betreffenden Aufsichtsarbeit, was einen Anspruch der Klägerin auf Neubewertung durch noch nicht damit befasste Prüfer begründet.

Die auf eine Verletzung des Anonymitätsgrundsatzes gestützte Argumentation der Klägerin konnte der Revision nicht zum Erfolg verhelfen. Das von der Beklagten gewählte Verfahren, die Aufsichtsarbeiten namentlich zu kennzeichnen, anstatt vor den Prüfern anonymisierte Kennzahlen zu verwenden, ist zulässig und begegnet – auch mit Blick auf das Verbot geschlechtsspezifischer Diskriminierung – keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. § 18 Abs. 1 Satz 4 DVStB sieht die Möglichkeit einer nicht anonymisierten Klausurkorrektur ausdrücklich vor. Danach bestimmt die zuständige Steuerberaterkammer, ob die Aufsichtsarbeiten mit der Anschrift und der Unterschrift des Bewerbers oder mit einer zugeteilten Kennzahl zu versehen sind. Diese zulässigerweise auf Grundlage der § 158 Nr. 1 Buchst. b und § 37b StBerG in einer Rechtsverordnung getroffene Regelung ist mit höherrangigem Recht vereinbar.

## 5. Verspätungszuschlag: Überschreiten der verlängerten Abgabefristen

**Bei Überschreiten der aufgrund der Pandemie verlängerten Abgabefristen für Steuererklärungen erfolgt grundsätzlich die Festsetzung eines Verspätungszuschlags.**

### Hintergrund

Der Steuerberater des Klägers gab die Gewerbesteuererklärung 2019 erst im Dezember 2021 ab, ohne zuvor beim Finanzamt eine Fristverlängerung beantragt zu haben. Das Finanzamt setzte hierauf einen Verspätungszuschlag von 100 EUR fest, gegen den sich der Kläger im Einspruchsverfahren wandte. Er verwies auf die Mehrbelastung durch die Corona-Pandemie. Zwar sei eine gesetzliche Verlängerung der Abgabefristen nur bis 31.8.2021 erfolgt, die Finanzverwaltung habe aber in ihrem Fragenkatalog (sog. FAQ) zum Ausdruck gebracht, dass sie die Besonderheiten der Pandemie im Einzelfall besonders berücksichtigen werde. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Rechtslage sei eindeutig. Da der Steuerberater des Klägers keine Fristverlängerung im Vorab beantragt habe, sei ein Verspätungszuschlag festzusetzen.

### Entscheidung

Das FG bestätigte indes die Auffassung des Finanzamts. Nach der aktuellen Fassung des § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO sei es zwingend, einen Verspätungszuschlag festzusetzen, wenn die Steuererklärung nicht innerhalb der gesetzlich bestimmten Frist eingereicht werde. Aufgrund der Besonderheiten der Corona-Pandemie sei diese Frist für das Jahr 2019 bis 31.8.2021 verlängert worden. Diese Frist habe der Klägervertreter nicht eingehalten, sodass ein der Höhe nach auch zutreffender Verspätungszuschlag festzusetzen gewesen sei. Eine allgemeine weitere Verlängerung der Abgabefristen ergebe sich auch nicht aus den FAQ. Hiernach habe die Finanzverwaltung nur zum Ausdruck gebracht, dass es die Besonderheiten der Pandemie im jeweiligen Einzelfall besonders prüfen und berücksichtigen werde.

## 6. Wann die Gestattung der Ist-Besteuerung widerrufen werden kann

**Falls ein Leistungsempfänger bereits zur Vornahme des Vorsteuerabzugs berechtigt ist, obwohl beim leistenden Unternehmer aufgrund der Gestattung der Ist-Besteuerung noch keine Umsatzsteuer entstanden ist, beruht dies umsatzsteuerrechtlich nicht auf einer missbräuchlichen Gestaltung durch die am Leistungsaustausch beteiligten Steuerpflichtigen, sondern auf einer unzutreffenden Umsetzung oder Anwendung des Art. 167 MwStSystRL durch den Mitgliedstaat Deutschland.**

### Hintergrund

Der Kläger ist Unternehmer und besteuert seine Umsätze aufgrund einer Genehmigung vom 2.4.1987, die unter dem Vorbehalt des Widerrufs erteilt worden ist, nach vereinnahmten Entgelten. Im Sommer 2015 fand bei ihm eine Außenprüfung des Finanzamts statt. Der Prüferin fiel auf, dass der Kläger als Geschäftsführer verschiedener Firmen (Leistungsempfängerinnen) unternehmerisch tätig war, denen er in erheblichem Umfang Rechnungen mit gesondertem Ausweis von

Umsatzsteuer erteilt hatte, die von den Leistungsempfängerinnen jedoch nur über Verrechnungskonten gebucht und über mehrere Jahre hinweg nicht bezahlt wurden. In den Rechnungen waren weder Zahlungsfristen genannt noch Fälligkeiten ausgewiesen. Die Prüferin war der Auffassung, dass ein zeitnaher Zufluss der Entgelte für die abgerechneten Leistungen beim Kläger nicht angestrebt worden sei, sondern hätte gezielt vermieden werden sollen.

Das Finanzamt widerrief daraufhin die Genehmigung zur Besteuerung der Umsätze nach vereinnahmten Entgelten mit Bescheid v. 18.11.2015 zum 1.1.2016. Die sofortige Vornahme des Vorsteuerabzugs bei den Leistungsempfängerinnen bei fehlender Vereinnahmung der Entgelte für die Umsätze beim Kläger begründe bei nahestehenden Personen die Vermutung, dass die Gestattung missbraucht werde.

Der Einspruch des Klägers, mit dem er vortrug, die Ablehnung sei ermessensfehlerhaft auf Liquiditätsvorteile des leistenden Unternehmers gestützt worden, obwohl gerade die Stärkung der Liquidität kleiner und mittlerer Unternehmer Zweck der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten sei und Zinsnachteile der Finanzverwaltung vom Zweck der Vorschrift umfasst seien, wies das Finanzamt durch Einspruchsentscheidung als unbegründet zurück.

Das FG hat die hiergegen erhobene Klage abgewiesen, weil nach dessen Ansicht der Widerrufsgrund der Gefährdung des Steueraufkommens vorliege.

### **Entscheidung**

Der BFH entscheidet, dass die Revision des Klägers begründet ist. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Stattgabe der Klage. Das Finanzamt könne sich auf die von ihm bejahte Gefährdung des Steueraufkommens nicht berufen, weil den Leistungsempfängern des Klägers der Vorsteuerabzug nach Art. 167 MwStSystRL erst zustehe, wenn diese die Umsatzsteuer an den Kläger gezahlt hätten. Ob dieses Ergebnis im Besteuerungsverfahren der Leistungsempfängerinnen durch eine richtlinienkonforme Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG gefunden werden könne oder der Gesetzgeber dazu zunächst das nationale Recht anpassen müsse, bedürfe im Streitfall keiner Entscheidung.

Im Streitfall habe das Finanzamt den Widerruf darauf gestützt, dass die Vornahme des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger bei gleichzeitig fehlenden Umsätzen beim leistenden Unternehmer bei nahestehenden Personen die Vermutung begründe, dass die dem leistenden Unternehmer erteilte Gestattung missbraucht werde. Dies treffe indes nicht zu, weil Art. 167 MwStSystRL einer nationalen Regelung entgegen stehe, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug bereits im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes entstehe, wenn der Steueranspruch gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer nach einer nationalen Abweichung gem. Art. 66 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL erst bei Vereinnahmung des Entgelts entstehe und dieses noch nicht gezahlt worden sei. Das Recht auf Vorsteuerabzug werde nämlich nach Art. 167, 179 Satz 1 MwStSystRL grundsätzlich während des gleichen Zeitraums ausgeübt, in dem es entstanden ist, d. h., wenn der Anspruch auf die Steuer entstehe.

Das bedeute, dass es zu dem von Finanzamt und FG bejahten Missbrauch kraft Unionsrechts nicht kommen könne. Die Frage, ob dem leistenden Unternehmer die Ist-Besteuerung gestattet werde, habe nur Auswirkung darauf, ob sowohl die Umsatzsteuer als auch das Recht auf Vorsteuerabzug bereits bei Ausführung des Umsatzes oder erst bei Vereinnahmung entstehen würden. Ein zeitliches

Auseinanderfallen, das durch den Widerruf der Gestattung gegenüber dem Kläger verhindert werden solle, sei unionsrechtlich nicht möglich. Es beruhe nicht auf dem von Finanzamt und FG beanstandeten Verhalten des Klägers, sondern – wenn überhaupt – auf der unzutreffenden Umsetzung des Unionsrechts in Deutschland.

Ob das dargestellte Ergebnis im Besteuerungsverfahren der Leistungsempfängerinnen seit dem Besteuerungszeitraum 2016, zu dem der Widerruf erfolgen sollte, durch richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts erreicht werden könne, bedürfe vorliegend keiner Entscheidung. Eine dem Art. 167 MwStSystRL vergleichbare Vorschrift enthalte das nationale Recht bisher nicht ausdrücklich.

§ 13 UStG regle nur die Entstehung der Steuer und nicht die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug. Von der nach § 16 Abs. 1 UStG berechneten Steuer seien nach § 16 Abs. 2 UStG die in den Besteuerungszeitraum fallenden, nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG regle, dass der Unternehmer u. a. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen könne.

Für die Auslegung dieser Vorschriften könnte bedeutsam sein, dass der BFH § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG im Wege richtlinienkonformer Auslegung dahingehend einschränkend ausgelegt habe, dass nicht jeder, sondern nur der "geschuldete" Steuerbetrag als Vorsteuer abziehbar sei. Diese vom BFH bereits vorgenommene, das frühere Verständnis des § 15 UStG einschränkende Auslegung könnte auch eine zeitliche Komponente beinhalten: Der Begriff "geschuldet" i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG könnte dahingehend zu verstehen sein, dass die Steuer schon geschuldet werden müsse, um als Vorsteuer abgezogen werden zu können (und daher vom Leistungsempfänger noch nicht abgezogen werden dürfe, solange sie vom Leistenden noch nicht geschuldet werde).

Darauf komme es im Streitfall, in dem nur über den Widerruf der Gestattung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten des Klägers zu entscheiden sei, indes nicht an. Darüber sei vielmehr in den Besteuerungsverfahren der Leistungsempfängerinnen zu entscheiden. Sollte den Leistungsempfängerinnen der Vorsteuerabzug nicht zu versagen sein, obwohl der Kläger die Umsatzsteuer möglicherweise noch nicht vereinnahmt habe, wäre dies vom Mitgliedstaat Deutschland hinzunehmen.