



## Ihre Mandanteninformation Ausgabe Februar 2023

Ein Service der bsw Beratung GmbH

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden.

Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen,  
wir beraten Sie gerne!

Mit steuerlichen Grüßen

Ihre

Patrick Schaefer und bsw-Team

## **Inhalt**

### **Arbeitsrecht**

1. Corona-Infektion ist kein Dienstunfall
2. Falsche Krankschreibung rechtfertigt die fristlose Kündigung

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

1. Kassen-Nachschau und Übergang zur Außenprüfung
2. Zur Abgrenzung von Spenden gegenüber Betriebsausgaben und verdeckter Einlagen
3. Zur steuerlichen Behandlung eines inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlusses

### **Kapitalanlage und Versicherung**

1. Bewertung einer Ferienwohnung: Wie wird der Gesamtkaufpreis für die Immobilie aufgeteilt?

### **Private Immobilienbesitzer**

1. Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag: Wann liegt Gestaltungsmissbrauch vor?
2. Wohnraum: Warum die Miete nicht zu hoch sein sollte

### **Sonstige Steuern**

1. Bauabzugsteuer: Fertigungsstraßen von Autoherstellern nicht erfasst
2. Privates Veräußerungsgeschäft: Erwerb eines Erbanteils und Verkauf innerhalb von 10 Jahren

### **Steuerrecht Arbeitnehmer**

1. Häusliches Arbeitszimmer in einer gemeinsam angemieteten Wohnung: Wer darf welche Kosten absetzen?

### **Steuerrecht Unternehmer**

1. Ersatzzustellung setzt Übergabeversuch voraus – auch bei einer Pandemie
2. Gelegentlicher Erwerb von Pkw: Ist ein Vorsteuerabzug möglich?
3. Nachzahlungszinsen: Corona-Maßnahmen können Erlass begründen

4. Zur Erweiterung einer ersten Anschlussprüfung von 1 auf 3 Jahre
5. Zur Verwendung eines Pkw im Rahmen eines Ehegatten-Vorschaltmodells

### **Vereine**

1. Mitgliedsbeiträge für ein Blasorchester sind keine Sonderausgaben
2. Umsätze eines als gemeinnützig anerkannten Fußballvereins: Wann liegt noch ein Zweckbetrieb vor?

## ARBEITSRECHT

### 1. Corona-Infektion ist kein Dienstunfall

**Die Infektion mit dem Corona-Virus ist bei Lehrern und Finanzbeamten nicht als Dienstunfall bzw. Berufskrankheit anzuerkennen.**

#### Hintergrund

Eine Grundschullehrerin und eine Oberstudienrätin waren im Herbst 2020 aufgrund einer Corona-Infektion erkrankt. Im ersten Fall führte die Lehrerin ihre Corona-Infektion auf eine Lehrerkonferenz zurück, in deren Folge das halbe Kollegium an Corona erkrankt sein soll. Im zweiten Fall wurden 2 Gespräche mit (potenziell) infizierten Schülern benannt. Eine Finanzbeamtin machte geltend, sich bei einer Personalrätetagung im März 2020, unmittelbar vor dem ersten Lockdown, infiziert zu haben. Die Anträge der Beamtinnen auf Anerkennung der Erkrankungen als Dienstunfälle lehnten die zuständigen Behörden ab. Im Fall der Lehrerinnen begründete die zuständige Bezirksregierung Düsseldorf ihre Ablehnungen u. a. damit, dass die Beamtinnen sich auch außerhalb der Schulen hätten anstecken können; die für die Finanzbeamtin zuständige Oberfinanzdirektion NRW hielt den Nachweis der Ursächlichkeit der Tagung für die Infektion für nicht erbracht.

#### Entscheidung

Das Verwaltungsgericht hat die Klagen abgewiesen.

Nach Ansicht des Gerichts scheidet eine Anerkennung als Dienstunfall nach § 36 Abs. 1 des nordrhein-westfälischen Beamtenversorgungsgesetzes (LBeamtVG NRW) in allen 3 Fällen aus. Ort und Zeit einer Infektion lassen sich in aller Regel – so auch hier – nicht eindeutig feststellen. Dieser Schwierigkeit hat der Gesetzgeber dadurch Rechnung getragen, dass Infektionskrankheiten gem. § 36 Abs. 3 LBeamtVG NRW unter bestimmten Voraussetzungen als Berufskrankheiten und damit als Dienstunfälle gelten. Dazu gehört, dass der Beamte der Gefahr der Erkrankung nach der Art seiner dienstlichen Verrichtung besonders ausgesetzt ist.

In keinem der Fälle konnte das Gericht feststellen, dass die jeweilige Beamtin in erheblich höhe-

rem Maße als die übrige Bevölkerung der Gefahr ausgesetzt war, an Corona zu erkranken. Vielmehr realisierte sich hier jeweils das jeden Menschen treffende allgemeine Lebensrisiko. Folgen schicksalsmäßiger schädlicher Einwirkungen unterfallen nicht dem Schutz der dienstlichen Unfallfürsorge. Die betroffenen Beamtinnen sind hierdurch nicht schutzlos gestellt, sondern gehalten, die Kosten ärztlicher Behandlung über Beihilfe und private Krankenversicherung abzuwickeln.

### 2. Falsche Krankschreibung rechtfertigt die fristlose Kündigung

**Wer sich krank meldet und trotzdem feiert, muss mit der fristlosen Kündigung rechnen. Diese ist auch gerechtfertigt, urteilte das Arbeitsgericht Siegburg.**

#### Hintergrund

Die Arbeitnehmerin war seit 2017 als Pflegeassistentin bei ihrem Arbeitgeber beschäftigt. An einem Wochenende im Juli 2022 war sie für Samstag und Sonntag zum Spätdienst eingeteilt. Für beide Dienste meldete sie sich krank. In dieser Nacht fand in einer Diskothek eine Party statt. Dort feierte auch die Pflegeassistentin, was der Arbeitgeber über Fotos von ihr in ihrem Whatsapp-Status sowie auf der Homepage des Partyveranstalters mitbekam. Daraufhin kündigte er ihr fristlos. Das wollte die Arbeitnehmerin nicht akzeptieren und erhob Kündigungsschutzklage.

#### Entscheidung

Die Klage hatte vor dem Arbeitsgericht keinen Erfolg. Das Gericht hielt die fristlose Kündigung der Arbeitnehmerin für gerechtfertigt. Der wichtige Kündigungsgrund liege darin, dass die Arbeitnehmerin den Arbeitgeber über ihre Erkrankung getäuscht und damit das Vertrauen in ihre Redlichkeit zerstört habe. Aufgrund der Fotos war das Gericht überzeugt, dass die Pflegeassistentin am Tage ihrer angeblich bestehenden Arbeitsunfähigkeit bester Laune und bei bester Gesundheit an der Party teilgenommen hat, obwohl sie sich beim Arbeitgeber arbeitsunfähig krankmeldete.

Der Beweiswert der AU-Bescheinigung war damit aus Sicht des Arbeitsgerichts erschüttert. Das Gericht konnte die Arbeitnehmerin mit ihrer Er-

klärung, dass sie an einer 2-tägigen psychischen Erkrankung gelitten habe, die vom Arzt nachträglich festgestellt worden sei, nicht überzeugen.

Vielmehr gingen die Richter davon aus, dass die Arbeitnehmerin zur Unwahrheit neige. Zu diesem Ergebnis kam das Gericht insbesondere, da die Pflegeassistentin ihrem Arbeitgeber nach dem Wochenende erzählt hatte, sie habe sich wegen Grippe-symptomen unwohl und fiebrig gefühlt. Vor Gericht behauptete sie dann, sie habe eine 2-tägige psychische Erkrankung gehabt. Dass eine solche genau nach einem Wochenende ohne weitere therapeutische Maßnahmen ausgeheilt sei, hielten die Richter für schlicht unglaubhaft.

## GMBH-GESELLSCHAFTER/-GESCHÄFTSFÜHRER

### 1. Kassen-Nachscha u und Übergang zur Außenprüfung

**Für den Übergang von einer Kassen-Nachscha u auf eine Außenprüfung sind bestimmte Voraussetzungen zu beachten.**

#### Hintergrund

Die Klägerin, eine GmbH, betrieb einen Restaurantsbetrieb mit Bar und einem Lieferservice. Im September 2021 wurde bei ihr eine Kassen-Nachscha u durchgeführt. Die Prüfer stellten Unregelmäßigkeiten fest. Sie baten um weitere Aufzeichnungen, die ihnen nicht zur Verfügung gestellt wurden. Ein sog. Kassensturz konnte nicht durchgeführt werden. Im Oktober 2021 wurde der Klägerin der Übergang zu einer Außenprüfung mitgeteilt.

Die Klägerin legte Einspruch ein und begründete dies unter Darlegung der aus ihrer Sicht strittigen Punkte aus der Kassen-Nachscha u. Das Finanzamt wies den Einspruch zurück. Insbesondere führte es aus, dass aufgrund der im Rahmen der Kassen-Nachscha u festgestellten Mängel ein Übergang zu einer Außenprüfung möglich gewesen sei. Die im Rahmen der Kassen-Nachscha u zu Tage getretenen Fragen seien mitnichten alle geklärt. Die Klägerin wandte sich an das zuständige Finanzgericht.

#### Entscheidung

Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet ab. Die Anordnung des Übergangs zur Außenprüfung sei rechtmäßig, urteilte das Finanzgericht. Die allgemeinen Voraussetzungen für eine Kassen-Nachscha u hätten unzweifelhaft vorgelegen. Die Klägerin habe eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt und eine Kasse geführt. Der Übergang von einer Kassen-Nachscha u zu einer Außenprüfung sei dabei regelmäßig dann geboten, wenn die sofortige Sachverhaltsaufklärung zweckmäßig sei und auch die gesetzlichen Folgen einer Außenprüfung eintreten sollen.

Ein solcher Anlass liegt insbesondere dann vor, wenn die Kassen-Nachscha u zu Beanstandungen der Kassenaufzeichnungen und Buchungen geführt hat. Auch die Nichtvorlage von Unterlagen und die sonstige fehlende Kooperationsbereitschaft von Steuerpflichtigen können den Übergang rechtfertigen. Hier seien den Prüfern Unterlagen verweigert worden, dies allein schon wäre ein Grund gewesen, den Übergang zu einer Außenprüfung zu rechtfertigen. Der Übergang zu einer Außenprüfung sei eine Ermessensentscheidung, die zu begründen sei. Das Ermessen sei, soweit vom Gericht überprüfbar, zutreffend ausgeübt worden.

### 2. Zur Abgrenzung von Spenden gegenüber Betriebsausgaben und verdeckter Einlagen

**Eine gemeinnützige Körperschaft kann aus ihrem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine begrenzt abziehbare Spende i. S. v. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG an ihre ebenfalls gemeinnützige Tochtergesellschaft leisten.**

#### Hintergrund

Der eingetragene Verein (V) verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke und ist wegen Förderung von Wissenschaft und Forschung als gemeinnützig anerkannt. Er unterhält u. a. mit der Erstellung von Gutachten einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der laut Satzung ausschließlich dem Zweck dient, Eigenmittel für die gemeinnützige Tätigkeit bereitzustellen.

V ist zu 90 % an der als gemeinnützig anerkannten A-gGmbH (A) beteiligt. Ihr Unternehmensgegenstand ist u. a. die Forschung auf technischen Gebieten. Die A unterhält ebenfalls einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

V wandte der A aus Mitteln des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verschiedene Beträge zu. A stellte über diese Beträge Spendenbescheinigungen aus. Die Zuwendungen flossen bei A dem ideellen Bereich zu und wirkten sich im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht einkünfteerhöhend aus.

Das Finanzamt vertrat Auffassung, die Zuwendungen an die A seien nicht als Spende, sondern als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen und somit als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung (verdeckte Einlage) zu behandeln. Denn die A erfülle auch Satzungszwecke des V. Insofern sei davon auszugehen, dass V die an die A geleisteten Zuwendungen einem fremden Dritten nicht gewährt hätte. Ferner habe in der A ein erheblicher Finanzierungsbedarf bestanden.

Das Finanzgericht gab der Klage im Streitpunkt statt. Es änderte die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuer-Messbescheide dahingehend, dass die Zuwendungen nicht als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung (verdeckte Einlage), sondern als abziehbare Spenden gewertet werden.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof wies die Revision des Finanzamts zurück. Es liegt keine verdeckte Einlage vor. Die Zuwendungen sind als Spende (im Rahmen des begrenzten Abzugs) zu berücksichtigen.

Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) einer Kapitalgesellschaft zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke abziehbar. Das gilt auch für (partiell) steuerbefreite gemeinnützige Körperschaften i. S. v. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, soweit sie (wie im Streitfall) aus ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Spende an eine andere steuerbegünstigte Tochterkörperschaft leisten.

Darin liegt keine unzulässige Umgehung gemeinnützigkeits- oder spendenrechtlicher Grundsätze. Zwar kann der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft keine Spende an den eigenen ideellen Bereich dieser Körperschaft leisten. Es liegt jedoch kein Gestaltungs-

missbrauch vor, wenn eine gemeinnützige Einrichtung einen Teil ihrer steuerbegünstigten Aktivitäten auf eine Tochtergesellschaft verlagert und sodann eine Spende aus ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an die Tochtergesellschaft leistet.

Verdeckte Einlage ist die Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten. Ob eine derartige Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist aufgrund eines Fremdvergleichs zu beurteilen. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn und soweit ein Nichtgesellschafter (bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns) der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte. Ist nach dem Fremdvergleich eine verdeckte Einlage zu bejahen, scheidet eine Spende schon „dem Grunde nach“ aus.

Hiervon ausgehend ist eine (begrenzt) abziehbare Spende zu bejahen. Für den Fremdvergleich ist auf einen Geschäftsleiter abzustellen, der sich (mit Ausnahme der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit) in der Situation des Geschäftsleiters der leistenden Körperschaft befindet. Denn der Fremdvergleich verlangt lediglich das „Wegdenken“ der Nahestehensbeziehung. Das Fortbestehen der übrigen Beziehungen wird unterstellt. Damit tritt, wie vom Finanzgericht festgestellt, die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der A als Hauptmotiv der Zuwendungen in den Vordergrund. Die finanzielle Stärkung der A war lediglich ein günstiger Nebeneffekt. Dass die Zahlungen unmittelbar nach dem Erhalt von A als Spenden behandelt und dem ideellen Bereich zugeordnet wurden, kann zudem als Indiz für das Fehlen einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis gewertet werden.

### **3. Zur steuerlichen Behandlung eines inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlusses**

**Ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabauschüttung, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, ist als**

## **zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss der Besteuerung zugrunde zu legen.**

### **Hintergrund**

X war 2012 bis 2015 Geschäftsführer und zu 50 % Gesellschafter der K-GmbH. Weiterer Gesellschafter der K-GmbH zu 50 % war die T-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ebenfalls X war.

Der Gesellschaftsvertrag der K-GmbH enthielt keine Regelung zur Gewinnverteilung. Insbesondere enthielt er keine Öffnungsklausel i. S. d. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG, die eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Verteilung durch gesonderte Beschlussfassung im Einzelfall zuließ.

In den Streitjahren fasste die Gesellschafterversammlung der K-GmbH jeweils einstimmig Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse, mit denen die Vorabausschüttungen nur an die T-GmbH (nicht auch zu 50 % an X als Mitgesellschafter) verteilt und ausgezahlt wurden.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Ausschüttungsbeschlüsse seien wegen der inkongruenten Verteilung der Vorabgewinne zivilrechtlich nichtig. X habe – veranlasst durch sein Gesellschaftsverhältnis zur K-GmbH – den ihm zustehenden Anteil an der Ausschüttung der T-GmbH zugewandt und dadurch (der Abgeltungsteuer unterliegende) Einkünfte aus verdeckter Gewinnausschüttung erzielt.

Das Finanzgericht gab der Klage mit der Begründung statt, punktuell gegen die gesetzliche Gewinnverteilung verstoßende Beschlüsse über Vorabgewinnausschüttungen seien gleichwohl zivilrechtlich wirksam und steuerlich für die Zuordnung der Kapitaleinkünfte zu beachten.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof teilt die Auffassung des Finanzgerichts. Die Revision des Finanzamts wurde zurückgewiesen. Die inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse, in denen an X keine Ausschüttungsbeträge verteilt wurden, sind zivilrechtlich wirksam. X hat den Einkünfteerzielungstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG (Gewinnanteile) nicht verwirklicht.

Enthält der Gesellschaftsvertrag – wie hier – keine gesonderte Regelung zur Gewinnverteilung und keine Öffnungsklausel i. S. d. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG, sind die Gewinne nach dem Verhältnis

der Geschäftsanteile zu verteilen. Hiervon abweichende, satzungsdurchbrechende Gesellschafterbeschlüsse mit Dauerwirkung sind nichtig, wenn nicht alle materiellen und formellen Bestimmungen einer Satzungsänderung (notarielle Beurkundung, Eintragung im Handelsregister) eingehalten werden.

Von (nichtigen) Beschlüssen mit Dauerwirkung sind satzungsdurchbrechende punktuelle Beschlüsse, deren Wirkung sich in einem Einzelakt erschöpft, zu unterscheiden. Durch sie soll die Satzung nicht mit Wirkung für die Zukunft geändert werden. Solche Beschlüsse sind nicht nichtig, sondern (nur) bei der GmbH anfechtbar. Unabhängig davon, welche formellen Anforderungen an solche Beschlüsse zu stellen sind, ergibt sich die Wirksamkeit im Streitfall daraus, dass sämtliche Gesellschafter der inkongruenten Gewinnverteilung zugestimmt haben. In diesem Fall kann der Beschluss von keinem der Gesellschafter angefochten werden. Denn die Zustimmung aller Gesellschafter führt für jeden Gesellschafter zum Verlust der Anfechtungsberechtigung. Die einstimmigen und nicht anfechtbaren Beschlüsse über die inkongruenten Vorabgewinnausschüttungen der Streitjahre sind damit jeweils zivilrechtlich wirksam und bindend.

Da die Vorabgewinnausschüttungen im Streitjahr auf zivilrechtlich wirksamen Gesellschafterbeschlüssen beruhen, handelt es sich jeweils um eine offene Ausschüttung von Gewinnanteilen. Damit hat X keinen Gewinnanteil zu versteuern. Denn er verwirklicht nicht den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, da zivilrechtlich wirksam beschlossen wurde, an ihn keinen Gewinn auszuschütten. Offen ausgeschüttete Gewinne sind stets (nur) bei demjenigen Anteilseigner der Besteuerung zu unterwerfen, dem sie in dieser Eigenschaft als Anteilseigner zufließen.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat. Die inkongruenten Vorabausschüttungen an die von X beherrschte T-GmbH wurden zivilrechtlich wirksam beschlossen. Es handelt sich um offene Ausschüttungen, die auf dem Gesellschaftsverhältnis der T-GmbH zur K-GmbH und nicht auf dem Gesellschaftsverhältnis des X zur K-GmbH beruhen. Dies schließt die Beurteilung der

Ausschüttungen als verdeckte Gewinnausschüttung der K-GmbH an den X aus.

Inkongruente Gewinnverteilungen sind steuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn sie auf einem zivilrechtlich wirksam zustande gekommenen Ausschüttungsbeschluss beruhen. Nahezu jede Gewinnausschüttung, die verdeckt erfolgt, stellt zugleich eine inkongruente Ausschüttung an den empfangenden Gesellschafter dar und wird der Besteuerung zugrunde gelegt. Es gibt keinen Grund, offene inkongruente Gewinnausschüttungen, die mit dem Gesellschaftsrecht im Einklang stehen, hiervon steuerlich abweichend zu behandeln. Ferner ist zu berücksichtigen, dass für X kein steuerlicher Vorteil entstand, da er bei einer späteren Ausschüttung der T-GmbH an ihn die Versteuerung der Kapitaleinkünfte „nachzuholen“ hat.

## KAPITALANLAGE & VERSICHERUNG

### 1. Bewertung einer Ferienwohnung: Wie wird der Gesamtpreis für die Immobilie aufgeteilt?

**Ist für die Anschaffung eines Immobilienobjekts ein Gesamtpreis gezahlt worden, ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA aufzuteilen. Zunächst sind Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Grund- und Boden- sowie den Gebäudeanteil aufzuteilen.**

#### Hintergrund

Die vermögensverwaltende A-GbR erwarb im Jahr 2013 eine Eigentumswohnung mit Tiefgaragenstellplatz in einer Ferienregion zum Kaufpreis von 158.500 EUR zzgl. Anschaffungsnebenkosten von 14.013 EUR.

In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensteuer berücksichtigte die GbR den Gebäudewert für die AfA mit 84 %.

Das Finanzamt ermittelte den Gebäudeanteil im sog. „vereinfachten Verfahren“ nach der „Arbeitshilfe“ des BMF (abzurufen unter

[www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) nach verschiedenen Änderungen mit 58 %.

Im anschließenden Klageverfahren ermittelte ein Sachverständiger im Ertragswertverfahren einen Gebäudewertanteil von 81 %. In einem ergänzenden Gutachten nach dem Sachwertverfahren vertrat der Sachverständige einen Gebäudewertanteil von 69 %.

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Nach der BFH-Rechtsprechung sei bei selbstgenutzten und bei vermieteten Eigentumswohnungen (im Privatvermögen) und Mehrfamilienhäusern grundsätzlich das Sachwertverfahren angebracht. Denn bei diesen Objekten sei regelmäßig davon auszugehen, dass für den Erwerb neben Ertragsgesichtspunkten und der sicheren Kapitalanlage auch die Aussicht auf einen langfristigen steuerfreien Wertzuwachs ausschlaggebend sei. Eine Bewertung nach dem Ertragswertverfahren sei nur ausnahmsweise möglich, wenn dieses die tatsächlichen Wertverhältnisse besser abbilde.

#### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Der Bundesfinanzhof widerspricht dem Finanzgericht, die Aufteilung sei grundsätzlich nach dem Verhältnis der Sachwerte vorzunehmen. Im Streitfall ist das Ertragswertverfahren sachgerecht.

Für die Schätzung kann die ImmoWertV herangezogen werden. Sie enthält anerkannte Grundsätze für die Schätzung von Verkehrswerten von Grundstücken. Danach ist der Verkehrswert mit Hilfe des Vergleichswertverfahrens (einschließlich des Verfahrens zur Bodenwertermittlung), des Ertragswertverfahrens, des Sachwertverfahrens oder mehrerer dieser Verfahren zu ermitteln. Die Verfahren sind nach der Art des Objekts unter Berücksichtigung der im Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls zu wählen. Dabei stehen die Wertermittlungsverfahren einander gleichwertig gegenüber. Der Verkehrswert ist sodann aus dem Ergebnis des oder der herangezogenen Verfahren unter Würdigung seines oder ihrer Aussagefähigkeit zu ermitteln.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gelten folgende Grundsätze:

- Mietwohngrundstücke im Privatvermögen: Sachwertverfahren, ausnahmsweise Ertragswertverfahren,

- private Eigentumswohnung: Vergleichswertverfahren ungeeignet,
- sanierte, denkmalgeschützte Wohngebäude: Sachwertverfahren, bei Renditeobjekten: Ertragswertverfahren.

Der Bundesfinanzhof hält an diesen Grundsätzen fest. Es besteht danach kein typisierender Vorrang bestimmter Wertermittlungsverfahren.

Soweit der Bundesfinanzhof schwerpunktmäßig eine Bewertung von Geschäftsgrundstücken im Ertragswertverfahren für angezeigt gehalten und dabei auf deren Charakter als Renditeobjekte abgestellt hat, weist der Bundesfinanzhof darauf hin, dass im Kontext der aktuellen wirtschaftlichen Entwicklung (dynamische Entwicklung des Immobilienmarkts, niedriges Zinsniveau) auch reine Wohnimmobilien als Renditeobjekte angesehen werden. Dementsprechend liegen auch dem Erwerb von zur Vermietung bestimmtem Wohnungseigentum regelmäßig Ertragsüberlegungen zugrunde, während in früheren Jahren der steuerfreie Wertzuwachs mehr im Vordergrund stand. Es kommt hinzu, dass in der Praxis das Sachwertverfahren keineswegs überwiegt, sondern das Ertragswertverfahren am weitesten verbreitet ist.

Hiervon ausgehend ist das Finanzgericht fälschlich davon ausgegangen, dass das Sachwertverfahren „grundsätzlich vorrangig“ sei. Damit steht das Finanzgericht in Widerspruch zu der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach die Frage des Wertermittlungsverfahrens unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls zu beantworten ist und sich die Wahl der Ermittlungsmethode einer Verallgemeinerung entzieht. Bei dem zu bewertenden Objekt handelt es sich um eine in einer beliebigen Ferienregion gelegene, ausschließlich zur Fremdvermietung bestimmte Ferienwohnung. Derartige Objekte werden im Regelfall unter Renditegesichtspunkten erworben. Es ist daher sachgerecht, die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden sowie auf das Gebäude nach Ertragswertgesichtspunkten vorzunehmen.

Die Sache wurde an das Finanzgericht zurückverwiesen. Dieses hat die Aufteilung entsprechend nach Ertragswertgesichtspunkten zu schätzen.

## PRIVATE IMMOBILIENBESITZER

### 1. Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag: Wann liegt Gestaltungsmissbrauch vor?

**Eine Kaufpreisaufteilung und die Berücksichtigung der vereinbarten Anschaffungskosten bei der Besteuerung: Hierbei kann schon mal der Verdacht entstehen, dass die Vereinbarungen der Vertragsparteien über Einzelpreise für Einzelwirtschaftsgüter die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs erfüllen. Wie in diesem vom Finanzgericht Münster entschiedenen Fall.**

#### Hintergrund

Im Streitfall ging es bei dem Erwerb einer der Einkünfteerzielung dienenden, bebauten Immobilie um die Ermittlung des nicht abschreibbaren Werts des Grund und Bodens. Im notariellen Kaufvertrag wurde ein Bodenwert von 400.000 EUR angesetzt. Nach den Feststellungen eines vom Finanzamt beauftragten Gutachters betrug der Bodenwert zum Zeitpunkt des Übergangs jedoch 1.041.000 EUR und damit bestand eine Abweichung des Werts nach Parteivereinbarung zum gutachterlich festgestellten Wert von mehr als 60 %. Das Finanzamt ermittelte daher die AfA-Bemessungsgrundlage unter Ansatz des vom Gutachter ermittelten Bodenwerts.

#### Entscheidung

Bei einer im Kaufvertrag vorgenommenen Kaufpreisaufteilung sind die vereinbarten und bezahlten Anschaffungskosten grundsätzlich auch der Besteuerung zugrunde zu legen. Vereinbarungen der Vertragsparteien über Einzelpreise für Einzelwirtschaftsgüter binden allerdings nicht, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, der Kaufpreis sei nur zum Schein bestimmt worden oder die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs i. S. v. § 42 AO seien gegeben.

Um zu vermeiden, dass die Vertragsparteien die Höhe der AfA und damit der Steuer bestimmen können, muss zudem geprüft werden, ob nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung bestehen. Dazu muss die vertragliche Vereinbarung durch weitere Umstände, insbesondere die objektiv am Markt erzielbaren Preise bzw. Verkehrswerte, verifiziert werden. Bei dieser Prüfung rechtfertigt eine wesentliche Diskrepanz

zu den Bodenrichtwerten es nicht ohne Weiteres, diese an die Stelle der vereinbarten Werte zu setzen oder die auf Grund und Gebäude entfallenden Anschaffungskosten zu schätzen. Es handelt sich aber um ein Indiz dafür, dass die vertragliche Aufteilung ggf. nicht die realen Werte wiedergibt.

Ein solches Indiz kann durch andere Indizien entkräftet werden. Solche Indizien können bei einem Gebäude besondere Ausstattungsmerkmale, dessen ursprüngliche Baukosten und etwaige Renovierungen, eine ggf. eingeschränkte Nutzbarkeit wegen bestehender Mietverträge oder der Wohnwert des Gebäudes im Kontext der Nachbarschaft (der z. B. durch Straßenlärm, soziale Einrichtungen oder besondere Ruhe wegen einer benachbarten Grünanlage geprägt sein kann) darstellen. Bei einem Grundstück können etwa eine gepflegte Gartenanlage oder störender Baumbestand besondere Umstände darstellen. Eine Korrektur der vereinbarten Aufteilung ist erst geboten, wenn sie die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint.

Im Streitfall entschied das Finanzgericht, dass die von den Vertragsparteien getroffene Aufteilung nicht der Besteuerung zugrunde zu legen war. Denn der sich nach der vertraglichen Vereinbarung ergebende Bodenwert wich erheblich von den Bodenrichtwerten und dem vom Gutachter ermittelten Bodenwert ab. Dabei sind für die Frage einer erheblichen Abweichung die Wertverhältnisse am Tag des Gefahrübergangs maßgeblich. Können die vereinbarten Kaufpreise nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden, hat sie das Finanzgericht entsprechend seiner Gesamtwürdigung der Verhältnisse durch eine Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude zu ersetzen.

## 2. Wohnraum: Warum die Miete nicht zu hoch sein sollte

**Eine Netto-Kaltmiete von 550 EUR für eine teilmöblierte Einzimmerwohnung von 33,1 m<sup>2</sup> in Frankfurt ist unangemessen hoch. Die Folge: eine Geldbuße wegen überhöhter Miete i. H. v. 3.000 EUR.**

### Hintergrund

Ein Wohnungseigentümer hatte eine Einzimmerwohnung mit Kochnische, fensterlosem Bad/WC, Flur und Balkon in Frankfurt am Main als teilmöblierte Wohnung für einen Mietzins von netto 550 EUR monatlich zzgl. 180 EUR Nebenkosten vermietet. Auf die Anzeige des Mieters erließ das Amt für Wohnungswesen Bußgeldbescheid wegen vorsätzlicher Vereinnahmung eines unangemessen hohen Mietentgelts unter Ausnutzung eines geringen Angebots an vergleichbarem Wohnraum gegen den Vermieter i. H. v. 3.000 EUR. Außerdem verfügte das Amt die Erstattung des zu Unrecht vereinnahmten Übererlöses.

Gegen den Bußgeldbescheid legte der Vermieter Einspruch ein.

### Entscheidung

Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Unter Berücksichtigung der ortsüblichen Vergleichsmieten in Frankfurt, über die ein qualifizierter Mietspiegel Auskunft gibt, würde die ortsübliche Gesamtmiete für die möblierte Einzimmerwohnung bei netto 379 EUR monatlich liegen. Diese ortsübliche Miete habe der Vermieter durch die von ihm ange setzte Miete von 550 EUR um deutlich mehr als 20 % überschritten.

Auch die weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer Ordnungswidrigkeit nach § 5 WirtschaftsstrafG ist nach Auffassung des Gerichts erfüllt. Durch Sachverständigengutachten sei bestätigt, dass spätestens seit Beginn der Neunzigerjahre des vergangenen Jahrhunderts in Frankfurt von einem geringen Angebot an Wohnungen auszugehen sei. Grundlage für diese Feststellung sei die hohe Zahl der gemeldeten Wohnungssuchenden, der Umstand, dass die bei Neuvermietungen allgemein geforderte Marktmiete um etwa 15 % über der örtlichen Vergleichsmiete liege sowie die Zahl der von der Stadt vorübergehend wegen Wohnungslosigkeit untergebrachten Personen.

Auch in subjektiver Hinsicht hatte der Vermieter nach Bewertung des Gerichts die Voraussetzungen für die Verhängung einer Geldbuße erfüllt. Die prekäre Wohnsituation in Frankfurt habe er durch das Fordern eines unangemessen hohen Mietzinses bewusst ausgenutzt. Nach eigenen Angaben sei ihm der Frankfurter Mietspiegel bekannt gewesen. Ihm sei auch bekannt gewesen, dass der Mieter zuvor 9 Monate lang nach einer Wohnung gesucht hatte und dieser drin-

gend auf die Wohnung angewiesen war. Der Vermieter habe demnach vorwerfbar und mit vollem Vorsatz gehandelt.

Im Ergebnis wies das Gericht den Einspruch des Vermieters gegen den gegen ihn ergangenen Bußgeldbescheid zurück und bestätigte die Verpflichtung zur Erstattung des zu Unrecht erzielten Übererlöses i. H. v. 1.180 EUR.

## SONSTIGE STEUERN

### 1. Bauabzugsteuer: Fertigungsstraßen von Autoherstellern nicht erfasst

**Automatisierte Fertigungsstraßen von Automobilherstellern sind keine „Bauwerke“ i. S. d. § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG, sodass Baumaßnahmen an diesen Straßen keinen Einbehalt der Bauabzugsteuer auslösen.**

#### Hintergrund

Geklagt hatte ein Betrieb der Automobilindustrie, der Fertigungsroboter zur Automobilproduktion programmiert hatte, die zuvor durch Dritte aufgestellt worden waren. Um die Roboter mit Strom zu verbinden, hatte sich der Betrieb eines ausländischen Subunternehmers bedient, der nicht über eine Freistellungsbescheinigung zum Steuerabzug bei Bauleistungen verfügte, sodass der Leistungsempfänger (= der klagende Betrieb) nicht von der Pflicht zum Steuerabzug befreit war.

Die Roboter waren in den Werkhallen der Autohersteller auf automatisierten Fertigungsstraßen installiert worden, die aufgrund ihres hohen Eigengewichts auf den Estrichböden der Werkhallen ruhten und teilweise mit ihnen verschraubt waren. Alle 2 bis 3 Jahre waren die kompletten Produktionsanlagen vollständig ab- und wieder aufzubauen, um den wechselnden Automodellzyklen gerecht zu werden. Der Subunternehmer verkabelte die Roboter mit Schaltschränken und Bedienpulten untereinander und verlegte Kabelrinnen.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die Fertigungsstraßen ein Bauwerk i. S. d. § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG waren und der auftraggebende Betrieb

daher zum Einbehalt der 15 %igen Bauabzugsteuer verpflichtet war.

#### Entscheidung

Das Finanzgericht urteilte, dass die Festsetzung von Bauabzugsteuer rechtswidrig war, da der Betrieb nicht zum Steuereinbehalt verpflichtet war. Bauleistungen sind nach § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG nur Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken und deren bestimmungsgemäßer Nutzung dienen. Die Fertigungsstraßen in den Werkhallen der Automobilhersteller waren keine Bauwerke, sondern elektrisch betriebene Maschinen. Im zivilrechtlichen Sinne dürfte es sich zwar um Scheinbestandteile der Werkhallen gehandelt haben.

Dennoch gelangte das Finanzgericht zu der Ansicht, dass die Anlagen, die nur zur vorübergehenden Verwendung aufgebaut worden waren, selbst bei großzügiger begrifflicher Auslegung kein „Bauwerk“ sein können. Würde man unter den Begriff des Bauwerks jegliches „Erbaute“ fassen, wäre jede schwerere Maschine innerhalb eines Bauwerks als Bauwerk zu qualifizieren - darunter dann sogar High-End-Hifi-Anlagen oder Klaviere. Dieses Begriffsverständnis ging dem Finanzgericht zu weit, da es dazu führen würde, dass Bauabzugsteuer nicht nur – wie gesetzgeberisch gewollt – das Baugewerbe betreffen würde, sondern das gesamte verarbeitende Gewerbe.

Darüber hinaus waren die vorliegenden Verkabelungs- und Montageleistungen keine Bauleistungen, da sie weder unter den Kabelleitungstiefbau nach der Baubetriebe-Verordnung gefasst werden konnten noch unter Installationsmaßnahmen in Bezug auf die Gebäudetechnik. Die Verkabelung hatte nicht die Gebäudetechnik der Werkhallen betroffen, sondern allein die freistehend fixierten Roboter, Schaltschränke und Bedienpulte der Fertigungsstraße.

### 2. Privates Veräußerungsgeschäft: Erwerb eines Erbanteils und Verkauf innerhalb von 10 Jahren

**Ein Miterbe muss einen privaten Veräußerungsgewinn versteuern, wenn er einen Erbteil (und damit ein Grundstück) entgeltlich erwirbt und es**

## **innerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist als Alleineigentümer wieder veräußert.**

### **Hintergrund**

Die Erbengemeinschaft bestand aus dem Kläger (Erbanteil von 52 % als Vorerbe) und zweier Kinder der im Jahr 2015 verstorbenen Erblasserin (Erbanteil von jeweils 24 % als Nacherben). Zum Nachlass gehörten Grundstücke und ein wertloser GmbH-Geschäftsanteil. 2017 übertrugen die beiden Kinder als Nacherben das Nacherbenanwartschaftsrecht an dem Erbteil des Klägers mit allen Rechten und Pflichten an diesen zur Alleinberechtigung und traten dieses Recht mit sofortiger dinglicher Wirkung ab.

Ihre Erbanteile übertrugen die Kinder für einen Betrag „X“ an einen Dritten. Letzterer übertrug die erworbenen Erbanteile einige Monate später an den Kläger. 2018 veräußerte der Kläger den Grundbesitz schließlich, woraufhin das Finanzamt zu dem Ergebnis kam, dass der Kläger den Grundbesitz – hinsichtlich des Erwerbs der Erbanteile von einem Dritten – zu 48 % entgeltlich angeschafft habe. Da der Erwerb der Erbanteile und der anschließende Grundstücksverkauf innerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist erfolgte, läge somit ein privates Veräußerungsgeschäft vor, sodass ein entsprechender Veräußerungsgewinn zu versteuern sei (für einen Anteil am Veräußerungsgewinn von 48 %).

Der Kläger machte dagegen geltend, dass er alle Erbanteile ohne Erbauseinandersetzung erhalten habe, sodass der Grundbesitz auf ihn als alleinigen Gesamtrechtsnachfolger unmittelbar von der Erblasserin übergegangen sei. Dieser Vorgang stelle keine Anschaffung dar, sodass die Vorbesitzzeiten der Erblasserin (> 10 Jahre) maßgeblich seien und ein privates Veräußerungsgeschäft somit ausscheide.

### **Entscheidung**

Das Finanzgericht entschied, dass das Finanzamt zu Recht einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn angenommen hatte. Eine für private Veräußerungsgeschäfte erforderliche Anschaffung liegt vor, wenn ein Grundstück entgeltlich erworben wird. Auch im Rahmen einer Erbauseinandersetzung wird ein Wirtschaftsgut entgeltlich erworben, soweit ein Miterbe dem anderen für die Zuteilung eines Wirtschaftsguts einen Ausgleich zahlt. Denn damit erlangt er mehr als seinem eigenen Erbteil entspricht, sodass in diesem

Fall eine vom Erblasser losgelöste Anschaffung vorliegt.

Keine Anschaffung liegt hingegen vor, wenn der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erwirbt oder wenn ein Gemeinschaftsvermögen im Wege einer Auseinandersetzung unter den Miterben entsprechend den Erbanteilen real geteilt wird und damit lediglich der erbrechtliche Auseinandersetzungsanspruch erfüllt wird. In diesem Fall erwirbt der einzelne Miterbe insoweit unentgeltlich etwas, was ihm schon vor der Auseinandersetzung gehört hat (wenn auch in gesamthänderischer Bindung durch die Erbengemeinschaft). Mangels eigener Anschaffungskosten tritt der Miterbe hier auch in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers (des Erblassers) ein.

Erwirbt aber ein Miterbe entgeltlich einen Erbanteil eines anderen Miterben und erlangt damit mehr als der Wert seines Erbanteils ausmacht, so entstehen ihm insoweit Anschaffungskosten für den hinzuerworbenen Anteil am Gemeinschaftsvermögen und damit auch an einem zum Nachlass gehörenden Grundstück. In diesem Fall erhält der Miterbe den Anteil nämlich nicht vom Erblasser, sondern entgeltlich aus dem Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft. Soweit einem Wirtschaftsgut daher Anschaffungskosten zugeordnet werden können, ist es angeschafft.

Nach diesen Maßstäben war das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger durch den entgeltlichen Erwerb der Miterbenanteile der Kinder (und somit derer Anteile am Grundbesitz) ein Anschaffungsgeschäft getätigt hatte. Er hatte hierfür Aufwendungen erbringen müssen und den Anteil – entgegen seiner Ansicht – nicht aufgrund einer Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft unmittelbar von der Erblasserin erworben.

## **STEUERRECHT ARBEITNEHMER**

### **1. Häusliches Arbeitszimmer in einer gemeinsam angemieteten Wohnung: Wer darf welche Kosten absetzen?**

**Die Kosten für ein alleingenesetztes häusliches Arbeitszimmer in einer gemeinsam von Lebensgefährten angemieteten Wohnung sind ungekürzt als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der Alleinnutzer des Raumes mindestens Kosten in dieser Höhe getragen hat.**

### Hintergrund

Im entschiedenen Fall bewohnte der Kläger zusammen mit seiner Lebensgefährtin ein gemeinsam angemietetes Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 150 qm, in dem sich 2 15 qm große Arbeitszimmer befanden. Eines dieser Zimmer nutzte der Kläger für seine nichtselbstständige Tätigkeit als Vertriebsleiter (Alleinnutzung). Die Kosten für das Haus trugen sie jeweils zur Hälfte. In der Einkommensteuererklärung 2018 rechnete der Kläger die Kosten des von ihm genutzten Arbeitszimmers mit 2.661 EUR (= 10 % der gesamten Hauskosten) als Werbungskosten ab.

Das Finanzamt erkannte nur die hälftigen Kosten an und argumentierte, dass die andere Hälfte der Kosten schließlich durch die Lebensgefährtin getragen worden sei. Der Kläger war hingegen der Ansicht, dass er mit seinen Mietzahlungen die Alleinnutzung seines Arbeitszimmers finanziert habe und nicht beide Arbeitszimmer zur Hälfte. Er begehrte daher den Raumkostenabzug in voller Höhe.

### Entscheidung

Das Finanzgericht entschied, dass der Kläger seine Raumkosten ungekürzt als Werbungskosten abziehen kann. Für die Klärung der Frage, in welchem Umfang die (Warm-)Miete als Werbungskosten abzugsfähig ist, zog das Finanzgericht die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit von Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Finanzierungsaufwendungen heran (BFH, Urteil v. 23.9.2009, IV R 21/08).

Danach hat die nach Miteigentumsanteilen zu erfolgende Verteilung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht zur Folge, dass die Kosten für ein Arbeitszimmer nur anteilig abzugsfähig sind. Nutzt ein Miteigentümer im Rahmen seines Miteigentumsanteils einen Teil eines Wirtschaftsguts (Arbeitszimmer) zur Einkünfteerzielung allein, sind die von ihm getragenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorrangig diesem Raum zuzuordnen. Es ist davon auszugehen, dass er die Anschaffungs- oder Herstellungskosten

aufgewendet hat, um diesen Raum insgesamt zu nutzen.

Das Finanzgericht übertrug diese Rechtsgrundsätze auf Mietaufwendungen von nicht verheirateten Lebensgefährten und gelangte zu dem Ergebnis, dass Kosten eines Arbeitszimmers bei einer Wohnungsanmietung durch mehrere Personen und Alleinnutzung eines Arbeitszimmers ebenfalls in voller Höhe abziehbar sind, wenn der Nutzer des Raums entsprechende Aufwendungen in mindestens dieser Höhe getragen hat.

Im Urteilsfall hatte der Kläger nachgewiesen, dass er und seine Lebensgefährtin die Miete samt Nebenkosten zu gleichen Teilen getragen hatten (je 50 % der Hauskosten). Somit hatte er mit seinem Kostenteil die geltend gemachten Raumkosten von 2.661 EUR voll abgedeckt.

## STEUERRECHT UNTERNEHMER

### 1. Ersatzzustellung setzt Übergaberversuch voraus – auch bei einer Pandemie

**Eine wirksame Ersatzzustellung durch Einlegen in einen Briefkasten setzt auch während der Covid-19-Pandemie voraus, dass zuvor ein erfolgloser Versuch der Ersatzzustellung in der Wohnung oder den Geschäftsräumen des Adressaten unternommen wurde.**

### Hintergrund

Das mit der Revision angefochtene Finanzgerichtsurteil wurde am 19.6.2021 (Samstag) mittels Zustellungsurkunde in den Briefkasten der Kanzlei der Prozessbevollmächtigten (Steuerberater-GmbH) eingelegt. Der Zusteller hatte auf dem Briefumschlag als Zustellungsdatum den 19.6.2021 vermerkt und durch Ankreuzen angegeben, dass die Übergabe des Schriftstücks in der Wohnung bzw. in dem Geschäftsraum nicht möglich war und er das Schriftstück in den zur Wohnung bzw. zum Geschäftsraum gehörenden Briefkasten eingelegt habe. Unter Zugrundelegung des 19.6.2021 als Zustellungsdatum lief die 1-monatige Revisionseinlegungsfrist am 19.7.2021 ab.

Die Revision der Kläger ging erst am 20.7.2021 beim Bundesfinanzhof ein. Auf den Hinweis der

Senatsgeschäftsstelle, die Monatsfrist sei ver säumt, beantragten die Kläger beim Bundesfinanzhof, festzustellen, dass die Revision zulässig ist. Die Zustellungsurkunde sei unrichtig. Denn die Zusteller hätten während Covid-19-Pandemie die persönliche Übergabe in den Kanzleiräumen in keinem Fall versucht.

Der Senat hat daraufhin Beweis erhoben durch Vernehmung des Postzustellers (Z). Dieser hat erklärt, im fraglichen Zeitraum habe es die (mündliche) Anweisung gegeben, aufgrund der Covid-19-Pandemie förmliche Zustellungen kontaktlos vorzunehmen. Die Zusteller hätten die Sendungen ohne Kundenkontakt und ohne Klingeln sogleich in den Briefkasten einlegen und dies durch Datum und Namenszeichen beurkunden sollen.

### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied, dass die Revision zulässig ist. Die Einlegungsfrist ist gewahrt, da die Ersatzzustellung auch während der Covid-19-Pandemie den Versuch der Übergabe des Schriftstücks voraussetzt.

Eine Zustellungsurkunde begründet wie eine öffentliche Urkunde den vollen Beweis der darin bezeugten Tatsachen. Allerdings ist der Gegenbeweis (Beweis der Unrichtigkeit der in der Urkunde bezeugten Tatsachen) zulässig. Dieser Gegenbeweis ist im Streitfall aufgrund der Zeugenaussage erbracht. Denn nach der Aussage des Z wurde dieser von seinem Amtsleiter mündlich angewiesen, wegen der Covid-19-Pandemie Zustellungen kontaktlos vorzunehmen und insbesondere auf ein Betätigen der Klingel vor dem Einlegen der Sendung in den Briefkasten zu verzichten. So habe er es auch in dem vorliegenden Fall gehandhabt. Demgegenüber kommt der schriftlichen Auskunft der Deutschen Post AG kein hoher Beweiswert zu. Denn das Nichtbestehen von Anweisungen zu Übergabeversuchen zu Zeiten der Covid-19-Pandemie schließt nicht aus, dass der für Z zuständige Vorgesetzte für seinen Arbeitsbereich mündlich eine hiervon abweichende individuelle Anweisung erteilt hat.

Eine Ersatzzustellung nach § 180 Satz 1 ZPO durch Einlegen in den Briefkasten, bei der nicht zuvor der Versuch einer persönlichen Übergabe des Schriftstücks vorgenommen wird, ist unwirksam. Das gilt auch dann, wenn der Zusteller den Übergabeversuch (wahrheitswidrig) förmlich beur-

kundet. Der volle Beweis der öffentlichen Urkunde wird durch den Gegenbeweis der Unrichtigkeit der in der Urkunde bezeugten Tatsachen beseitigt. Unerheblich ist auch, ob am 19.6.2021 in der Kanzlei tatsächlich eine Person anwesend war, die das Schriftstück hätte entgegennehmen können. Entscheidend ist nicht, ob eine persönliche Übergabe objektiv möglich gewesen wäre, sondern dass der Zusteller einen Sachverhalt (vorheriger Übergabeversuch) beurkundet hat, der nicht dem tatsächlichen Geschehensablauf entspricht.

Der Gesetzgeber hat zwar Erleichterungen in zahlreichen anderen Rechtsbereichen geschaffen. Zu §§ 178, 180 ZPO fehlt jedoch eine entsprechende Ausnahmeregelung.

Verstößt eine Ersatzzustellung durch Einlegen in den Briefkasten gegen zwingende Zustellungsvorschriften, tritt eine Heilung erst in dem Zeitpunkt ein, in dem der Empfänger das Schriftstück tatsächlich in die Hand bekommt. Dies war hier mit der Leerung des Briefkastens am Morgen des 21.6.2021 (Montag) der Fall. Die dadurch ausgelöste 1-monatige Frist für die Einlegung der Revision endete somit am 21.7.2021. Mit dem Eingang der Revisionschrift beim Bundesfinanzhof am 20.7.2021 ist diese Frist daher gewahrt worden.

## 2. Gelegentlicher Erwerb von Pkw: Ist ein Vorsteuerabzug möglich?

**Der Vorsteuerabzug aus dem nur gelegentlichen Erwerb eines Pkw steht einem Unternehmer mit andersartiger Haupttätigkeit nur dann zu, wenn damit eine wirtschaftliche Tätigkeit begründet oder die wirtschaftliche Haupttätigkeit des Unternehmers unmittelbar, dauernd und notwendig erweitert wird.**

### Hintergrund

Die A GmbH ist die geschäftsführende Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG (KG). Die A erhielt als Komplementär-GmbH eine Haftungsvergütung von 2.500 EUR im Jahr und verzichtete auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A sowie alleiniger Kommanditist der KG ist GF. Das zunächst als einzelkaufmännisch betrie-

bene Unternehmen des GF übernahm die KG im Jahr 2015 im Wege der Ausgliederung.

Im Jahr 2015 erwarb die A GmbH ein Fahrzeug zum Kaufpreis von 319.327 EUR zzgl. 60.672 EUR Umsatzsteuer und ein weiteres Fahrzeug zum Kaufpreis von 125.966 EUR zzgl. 23.933 EUR USt. In der Bilanz der A GmbH wurden die Fahrzeuge im Umlaufvermögen aktiviert und eine Verbindlichkeit gegenüber GF passiviert, der die Fahrzeuge vom Konto seines Einzelunternehmens vor Ausgliederung bezahlte. Anlässlich einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung stellte die Prüferin noch im Jahr 2015 fest, dass beide Fahrzeuge verschlossen, abgedeckt und nicht zugelassen in einer Halle abgestellt waren.

Das Finanzamt versagte der A GmbH den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Fahrzeuge.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Die A GmbH habe die Fahrzeuge mit Verkaufsabsicht erworben. Der Erwerb und der Verkauf seien nachhaltig ausgeübt worden. Das ergebe sich aus der Häufigkeit und Dauer der von GF selbst zunächst als Einzelkaufmann und später im Rahmen der KG bzw. der A GmbH ausgeübten Tätigkeiten auf dem Markt für hochpreisige Fahrzeuge.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof widerspricht der Auffassung des Finanzgerichts. Der Erwerb der Fahrzeuge begründet bei eigenständiger Betrachtung keine wirtschaftliche oder unternehmerische Tätigkeit der A GmbH.

Der Vorsteuerabzug ist gegeben, soweit Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet werden. Die Verwendung für Zwecke der besteuerten Umsätze erfordert, dass der Steuerpflichtige diese Umsätze im Rahmen seiner „wirtschaftlichen Tätigkeiten“ ausführt. Diese ist dahingehend definiert, dass sie alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden umfasst. Dieser objektive Begriff erstreckt sich auf einen weiten Bereich, wobei die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird. Eine Tätigkeit ist im Allgemeinen wirtschaftlich, wenn sie nachhaltig ist und gegen Entgelt ausgeübt wird, das derjenige erhält, der die Leistung erbringt.

Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von

Einnahmen. Der Begriff „Nutzung“ bezieht sich auf alle Vorgänge, die darauf abzielen, aus einem Gegenstand nachhaltig Einnahmen zu erzielen. Allerdings sind der bloße Erwerb und der bloße Verkauf eines Gegenstands keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ liegt dagegen vor, wenn aktive Schritte zum Vertrieb unternommen werden. Auf die Zahl und den Umfang der Umsätze kommt es dabei nicht an.

Das Finanzgerichtsurteil beruht darauf, bereits die bloße Verkaufsabsicht genüge, um eine wirtschaftliche Tätigkeit anzuerkennen. Dem widerspricht der Bundesfinanzhof. Allein der mögliche Verkauf eines Gegenstands ist nicht ausreichend, um eine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit zu bejahen. Der bloße Erwerb in der Hoffnung, Gewinne infolge eines durch Zeitablauf gesteigerten Werts zu erzielen, genügt für sich nicht. Erforderlich ist vielmehr, dass Umstände vorliegen, die zeigen, dass sich der Steuerpflichtige wie ein Unternehmer verhält.

Das Finanzgericht hat aus den Tätigkeiten des GF als Einzelkaufmann sowie „im Rahmen“ der KG und als Gesellschafter-Geschäftsführer der A GmbH abgeleitet, die A GmbH sei beim Erwerb der Fahrzeuge nicht nur gelegentlich, sondern nachhaltig unternehmerisch tätig geworden. Auch hier ist der Bundesfinanzhof anderer Auffassung. Es ist nicht ersichtlich, weshalb trotz der Eigenständigkeit verschiedener Unternehmer eine Tätigkeit des GF im Rahmen seines Einzelunternehmens oder im Rahmen der A KG geeignet sein könnte, eine unternehmerische Tätigkeit der A GmbH im Hinblick auf den Erwerb der beiden Fahrzeuge zu begründen.

Bei der A GmbH fehlen jegliche Hinweise darauf, dass sie wie ein Händler tätig war oder aus der Nutzung der Fahrzeuge Einnahmen erzielen wollte. Anhaltspunkte dafür, dass sie über den bloßen Erwerb und den Verkauf der Fahrzeuge hinaus die Absicht hatte, die Fahrzeuge unternehmerisch zu verwenden, liegen nicht vor. Denn beide Fahrzeuge standen ungenutzt in einer Halle.

Zwar erbringt die A GmbH steuerpflichtige Leistungen der Geschäftsführung und Haftungsübernahme gegenüber der KG und ist danach Unternehmerin. Die Fahrzeugerverwerbe sind jedoch keine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung ihrer steuerbaren Tätigkeit, die gleichfalls zu einem Handeln als Steuerpflichtiger

führt. Die Tätigkeit der A GmbH unterscheidet sich nicht von dem privaten Erwerb eines Vermögenswertes, der unverändert ggf. gewinnbringend infolge Zeitablaufs veräußert werden soll.

### **3. Nachzahlungszinsen: Corona-Maßnahmen können Erlass begründen**

**Entfallen Nachzahlungszinsen auf Steuernachzahlungen, für die nach einem BMF-Schreiben wegen der Corona-Pandemie ein Anspruch auf zinsfreie Stundung bestanden hat, können die Zinsen erlassen werden.**

#### **Hintergrund**

Ein Sportverein erhielt im Mai 2020 eine Körperschaftsteuerfestsetzung für 2018. Aus dem Bescheid ergab sich eine Nachzahlung. Deshalb wurden zugleich Nachzahlungszinsen gem. § 233a AO für den Monat April 2020 festgesetzt. Der Kläger beantragte die zinsfreie Stundung aller Zahlungsansprüche aus dem Körperschaftsteuerbescheid für 2018 und berief sich dabei auf das BMF-Schreiben v. 19.3.2020 über „Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Corona-Virus“. Der Geschäftsbetrieb des Klägers sei durch die Corona-Maßnahmen des Landes erheblich eingeschränkt. Die zinslose Stundung wurde für die Körperschaftsteuernachzahlung gewährt.

Der Kläger beantragte außerdem den Erlass der Nachzahlungszinsen wegen sachlicher Unbilligkeit. Er begründete dies damit, dass die Zinsen nicht entstanden wären, wenn das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid vor dem 1.4.2020 erlassen hätte. Diesen Antrag lehnte das Finanzamt ab.

#### **Entscheidung**

Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht entschied, das Finanzamt sei verpflichtet, den beantragten Erlass der Nachzahlungszinsen zu gewähren. Das dem Finanzamt eingeräumte Ermessen sei insoweit auf Null reduziert. In diesem Fall sei die Erhebung der Nachzahlungszinsen sachlich unbillig, weil der Kläger durch die verspätete Steuerfestsetzung zweifelsfrei keinen Liquiditäts-

vorteil erlangt und das Finanzamt keinen Liquiditätsnachteil erlitten habe.

### **4. Zur Erweiterung einer ersten Anschlussprüfung von 1 auf 3 Jahre**

**Die Erweiterung einer nach § 4 Abs. 3 Satz 3 BpO zulässigen ersten Anschlussprüfung von 1 auf 3 Jahre bedarf keiner besonderen Begründung.**

#### **Hintergrund**

Aufgrund einer Prüfungsanordnung vom 15.11.2013 (PA I) fand bei der X-GmbH eine Außenprüfung für 2008 und 2009 statt. Noch während diese Prüfung andauerte, erging am 1.12.2015 eine weitere Prüfungsanordnung für die Jahre 2010 bis 2012 (PA II), die die X anfocht. Im anschließenden Klageverfahren nahm X die Klage gegen die PA II für 2010 zurück. Das Verfahren wurde insoweit eingestellt. Das Finanzgericht gab der Klage gegen die PA II mit rechtskräftigem Urteil vom 21.2.2017 im verbleibenden Umfang (2011/2012) statt und hob die PA II für 2011 und 2012 auf.

Nachfolgend verfügte das Finanzamt mit der streitgegenständlichen PA III vom 4.12.2017, dass die am 1.12.2015 (PA II) angeordnete Außenprüfung (für 2010) auf 2011 und 2012 erweitert werde. Es sei mit nicht unerheblichen Steuernachforderungen zu rechnen.

Die X legte hiergegen (PA III) am 18.12.2017 Einspruch ein. Die Außenprüfung für 2008 und 2009 wurde im Laufe des Einspruchsverfahrens am 8.6.2018 abgeschlossen. Das Finanzamt wies anschließend den Einspruch (gegen PA III) als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 12.3.2019).

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Ein Verstoß gegen § 4 Abs. 3 Satz 1 BpO, wonach i. d. R. nur 3 Jahre gleichzeitig geprüft werden dürften, liege nicht vor. Im Zeitpunkt der (für die Beurteilung von Ermessensentscheidungen maßgeblichen) letzten Verwaltungsentscheidung (Einspruchsentscheidung vom 12.3.2019) sei die Prüfung für 2008 und 2009 bereits abgeschlossen gewesen. Damit seien nach der Erweiterung des Prüfungszeitraums (durch PA III) nur 3 Jahre, nämlich 2010 bis 2012, zu prüfen gewesen, was keiner besonderen Begründung bedürfe.

## Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision zurück. Bei der Prüfung der Jahre 2010 bis 2012 (PA III) handelte es sich um eine zulässige erste Anschlussprüfung, die den maximal zulässigen Prüfungszeitraum von 3 Jahren nicht überschritt.

§ 4 Abs. 3 Satz 3 BpO lässt Anschlussprüfungen nicht nur ausdrücklich zu, sondern macht sie auch nicht von besonderen Voraussetzungen abhängig. Die Anordnung einer ersten Anschlussprüfung verstößt auch nicht gegen den Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung. Für eine erste Anschlussprüfung bedarf es zudem keiner besonderen Begründung. Da bei der X aufgrund der PA I vom 15.11.2013 die Jahre 2008 bis 2009 geprüft wurden, handelt es sich bei der am 1.12.2015 (PA II) bestandskräftig angeordneten Prüfung des Jahres 2010 um eine erste Anschlussprüfung. Die dagegen gerichtete Klage wurde von der X zurückgenommen und für 2011/2012 wurde die PA II vom Finanzgericht aufgehoben, sodass für 2010 eine bestandskräftige Prüfungsanordnung vorliegt.

Die am 1.12.2015 für das Jahr 2010 angeordnete erste Anschlussprüfung (PA II) wurde durch die hier angefochtenen PA III vom 4.12.2017 um die Jahre 2011 und 2012 erweitert, sodass die erste Anschlussprüfung nunmehr 3 Jahre umfasste, was keiner besonderen Begründung bedurfte. Das Finanzamt hat nicht gegen § 4 Abs. 3 Satz 2 BpO verstoßen. Denn im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung am 12.03.2019 war der Fall eines mehr als 3 zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassenden Prüfungszeitraums nicht gegeben, da die Prüfung für 2008 und 2009 bereits abgeschlossen war.

Der maßgebliche Zeitpunkt für die gerichtliche Überprüfung der Ermessensentscheidung der Verwaltung ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung, hier die Einspruchsentscheidung vom 12.3.2019. Dies gilt auch für Prüfungsanordnungen oder ihre Erweiterung. Im Streitfall war die Prüfung für 2008 und 2009 im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung bereits abgeschlossen und die Prüfungserweiterung (PA III) war jedenfalls durch die in der Einspruchsentscheidung gegebene Begründung gedeckt.

## 5. Zur Verwendung eines Pkw im Rahmen eines Ehegatten-Vorschaltmodells

**Der Erwerb eines Pkw zur langfristigen Vermietung an den freiberuflich tätigen Ehegatten kann eine unternehmerische Tätigkeit begründen. Der Vorsteuerabzug des Vermieters ist nicht systemwidrig und daher auch nicht missbräuchlich.**

### Hintergrund

A erwarb im Jahr 2016 einen Pkw zum Preis von 65.467 EUR zzgl. Umsatzsteuer von 12.438 EUR (77.906,75 EUR brutto). Sie überließ den Pkw aufgrund eines marktüblichen Leasingvertrags an B.

Das Finanzamt versagte A den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pkw.

Da Finanzgericht gab der dagegen erhobenen Klage statt. A sei als Unternehmerin zum Vorsteuerabzug berechtigt. Ein Scheingeschäft oder eine missbräuchliche Gestaltung liege nicht vor. Zudem stelle die Nutzung des Pkw durch die A keine Nutzung für private Zwecke dar. Da im Leasingvertrag eine Vollvermietung an den B geregelt sei und der Pkw damit während der Laufzeit des Leasingvertrags nicht mehr zur Disposition der A gestanden habe, handele es sich bei der privaten Pkw-Nutzung der A um eine Verwendung des Pkw durch den B.

### Entscheidung

Das Finanzgericht hat zwar zutreffend entschieden, dass die A aus dem Erwerb des Pkw zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Es hat aber zu Unrecht die private Nutzung des Pkw durch die A nicht berücksichtigt. Die Sache wurde deshalb an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Bei der Nutzungsüberlassung des Pkw an B im Rahmen eines Leasingvertrags handelt es sich um eine unternehmerische Tätigkeit i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG sowie um eine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. v. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL. Durch die langfristige Nutzungsüberlassung erbrachte A dauerhaft und nachhaltig sonstige Leistungen. Aufgrund dieses Dauersachverhalts liegt ein planmäßiges Tätigwerden der A vor.

Unschädlich ist, dass die A nicht am allgemeinen Markt, sondern nur an ihren Ehegatten als (einzi-

gen) Kunden Leasingleistungen erbrachte. Dies entspricht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, nach der ein Gesellschafter einen Pkw an seine Gesellschaft als Unternehmer vermieten kann, ohne dass es darauf ankommt, ob er diese Leistung am Markt auch gegenüber Dritten erbringen würde. Allein das Fehlen eines Geschäftslokals oder Büros führt nicht zur Verneinung der wirtschaftlichen Tätigkeit.

Der Leasingvertrag wurde mit seinen Hauptpflichten (Nutzungsüberlassung, Zahlung der Leasingraten) und damit im Wesentlichen so wie vereinbart auch tatsächlich durchgeführt. Dass A - abweichend von der vertraglichen Vereinbarung – einige Rechnungen selbst beglichen hat, reicht nicht aus, um das Leasinggeschäft als Scheingeschäft zu qualifizieren. Da die Pkw-Überlassung mit dem Leasingvertrag auf einer besonderen Vereinbarung beruhte, liegt auch keine Nutzungsüberlassung auf familienrechtlicher Grundlage vor.

Der vollständige Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pkw ist nicht systemwidrig. Der Systematik des Vorsteuerabzugs entspricht es, dass der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn er steuerpflichtige Ausgangsumsätze tätigt oder zu tätigen beabsichtigt. Da zum Beginn einer unternehmerischen Tätigkeit regelmäßig erhebliche Anschaffungen (Investitionen) erforderlich sind, während noch keine oder nur geringe Ausgangsumsätze erzielt werden, liegt ein Vorsteuerüberhang in der Anfangsphase in der Natur der Sache. Dies gilt insbesondere in Vermietungsfällen.

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts ist die private Nutzung des Pkw durch A nicht als Nutzung des B anzusehen. Zwar war im Leasingvertrag eine Vollvermietung an B vorgesehen und A hatte sich keine Eigennutzung des Pkw vertraglich vorbehalten. Eine derartige Untersagung der Eigennutzung durch den Leasinggeber ist jedoch steuerlich unbeachtlich, wenn sie nicht tatsächlich vollzogen wird und der wirtschaftlichen Realität nicht entspricht. Daher unterliegt der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt der Besteuerung.

Das Finanzgericht hat Feststellungen zum Umfang der privaten Nutzung durch A, die zu einer unentgeltlichen Wertabgabe führt, nachzuholen. Dieser Umfang ist ggf. im Wege der sachgerechten Schätzung zu ermitteln.

## VEREIN

### 1. Mitgliedsbeiträge für ein Blasorchester sind keine Sonderausgaben

**Mitgliedsbeiträge an eine gemeinnützige Körperschaft, die kulturelle Betätigungen fördert, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, sind auch dann nicht als Sonderausgaben abziehbar, wenn die Körperschaft daneben noch einen weiteren Zweck fördert, der nicht in § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG genannt ist.**

#### Hintergrund

Der als gemeinnützig anerkannte Verein V unterhält ein Blasorchester. Im Freistellungsbescheid zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für 2014 bis 2017 wies das Finanzamt darauf hin, V sei nicht berechtigt, für Mitgliedsbeiträge Zuwendungsbestätigungen auszustellen, weil (auch) Zwecke i. S. d. § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG (kulturelle Freizeitgestaltung) gefördert würden.

V wandte ein, Gesichtspunkte der Freizeitgestaltung ständen nicht im Vordergrund. Zahlreiche Betätigungen hätten ausschließlich bildenden Charakter.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Es vertrat die Auffassung, das Abzugsverbot für Mitgliedsbeiträge greife nicht ein, wenn der Verein unterschiedliche Zwecke verfolge und einer der (nicht untergeordneten) Zwecke nicht der Freizeitgestaltung diene.

#### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof widerspricht dem Finanzgericht und wies die Klage ab. Mitgliedsbeiträge sind bereits dann nicht abziehbar, wenn die Körperschaft auch kulturelle Betätigungen fördert, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen. Dies folgt aus dem klaren Gesetzeswortlaut, der Entstehungsgeschichte und dem Zweck der Vorschrift.

Der Wortlaut des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG ist eindeutig in dem Sinne, dass Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die kulturelle Betätigungen fördern, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, nicht abziehbar sind. Es kommt nicht darauf an, ob die Körperschaft neben den kulturellen Betätigungen auch andere Zwecke fördert.

Denn die Versagung des Abzugs ist bereits erfüllt ist, wenn überhaupt derartige kulturelle Betätigungen gefördert werden. Eine Abwägung der Bedeutung gegenüber den weiteren Zwecken, die die Körperschaft neben den kulturellen Freizeitbetätigungen verfolgt, lässt sich dem Wortlaut nicht entnehmen.

Auch der Normzweck ergibt die Auslegung, dass die Nichtabziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen nach § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG bereits dann eintritt, wenn die Körperschaft neben einem der dort genannten Zwecke auch noch einen anderen Zweck verfolgt. Denn andernfalls könnten Mitgliedsbeiträge, die der Finanzierung eigener Freizeitaktivitäten dienen, allein deshalb abgezogen werden, weil die Körperschaft neben dem Freizeitweck noch einen anderen Zweck verfolgt. Dies stände dem erkennbaren Bestreben des Gesetzgebers, die Finanzierung eigener Freizeitaktivitäten von der steuerlichen Begünstigung auszuschließen, gerade entgegen.

Im Streitfall sind die Grenzen zulässiger Typisierung gewahrt. Es ist nicht sachwidrig, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, durch die aktive Mitwirkung in Laienorchestern usw. werde auch ein Freizeitbedürfnis des Mitglieds verfolgt, so dass gezahlte Mitgliedsbeiträge bei typisierender Betrachtung auch der Finanzierung eigener Freizeitaktivitäten dienen. Umgekehrt ist es noch vertretbar, in den Fällen des § 10b Abs. 1 Satz 7 EStG einen Abzug von Mitgliedsbeiträgen zuzulassen, wenn zwar ein kultureller Zweck gefördert wird, aber eben keine selbst ausgeübte laienkulturelle Freizeitfähigkeit. Es kann dahinstehen, ob die vorgenommene Differenzierung zwingend ist. Sie stellt sich jedenfalls nicht als evident sachwidrig dar.

## **2. Umsätze eines als gemeinnützig anerkannten Fußballvereins: Wann liegt noch ein Zweckbetrieb vor?**

**Ist mangels ausreichender Aufzeichnungen nicht nachvollziehbar, inwieweit tatsächlich Aufwand bei den einzelnen Sportlern angefallen ist, und ist deshalb nicht überprüfbar, ob bei allen Sportlern die ihnen jeweils geleistete Zahlung nicht**

**über eine Aufwandsentschädigung hinausgeht, schließt dies die Annahme eines Zweckbetriebs aus.**

### **Hintergrund**

Streitig war, ob die Umsätze eines als gemeinnützig anerkannten Fußballvereins (V) aus dem Verkauf von Eintrittskarten dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG unterliegen.

Bei einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass die zum ermäßigten Steuersatz angemeldeten Umsätze aus dem Verkauf von Eintrittskarten für sportliche Veranstaltungen die für die Anerkennung als Zweckbetrieb geltende Umsatzgrenze des § 67a Abs. 1 Satz 1 AO von 35.000 EUR (jetzt 45.000 EUR) überschritten. Der ermäßigte Steuersatz komme daher nicht in Betracht.

V erklärte daraufhin den Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze und machte geltend, es liege gleichwohl ein Zweckbetrieb i. S. v. § 67a Abs. 3 AO vor, da an den sportlichen Veranstaltungen keine Sportler teilgenommen hätten, die über Aufwandsentschädigungen hinausgehende Zahlungen erhalten hätten.

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Bei der von der Finanzverwaltung in Nr. 32 zu § 67a AO festgelegten 400 EUR-Grenze (jetzt 450 EUR-Grenze) handele es sich um eine sachgerechte Vereinfachungsregelung zur Abgrenzung pauschal geleisteter Aufwandsentschädigungen. Darüberhinausgehender Aufwand müsse für die Einordnung als Aufwandsentschädigung im Einzelnen nachgewiesen werden.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof wies die Revision des V zurück. V hat nicht den Nachweis erbracht, dass seine Zahlungen den bei den Spielern entstandenen Aufwand nicht überstiegen haben.

V hat auf die Anwendung von § 67a Abs. 1 Satz 1 AO (Zweckbetriebsgrenze) verzichtet. Daher kann ein Zweckbetrieb nur nach § 67a Abs. 3 AO vorliegen. Dessen Voraussetzungen sind aber nicht erfüllt. Denn im Anwendungsbereich des § 67a Abs. 3 AO ist für jede einzelne sportliche Veranstaltung gesondert zu entscheiden, ob die dort bezeichneten Voraussetzungen (Entschädigung eines tatsächlichen Aufwandes) vorliegen. Ist auch nur ein einziger Sportler als sog. bezahlter Sportler anzusehen, bei dem die Voraussetzun-

gen von § 67a Abs. 3 Satz 1 AO nicht vorliegen, sind alle sportlichen Veranstaltungen, an denen dieser Sportler teilnimmt, ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

Dem Begriff der Aufwandsentschädigung ist immanent, dass sie nur einen tatsächlichen Aufwand entschädigen soll. Dementsprechend darf die Aufwandsentschädigung nicht über den tatsächlichen Aufwand hinausgehen. Jedenfalls dann, wenn nicht nachvollziehbar ist, inwieweit tatsächlich Aufwand bei den einzelnen Sportlern angefallen ist, kann eine „pauschale Abrechnung von Aufwendungsersatz“ nicht genügen. Im Streitfall ist mangels ausreichender Aufzeichnungen nicht nachvollziehbar, inwieweit tatsächlich Aufwand bei den einzelnen Sportlern angefallen ist. Es ist daher nicht überprüfbar, ob bei allen Sportlern die ihnen jeweils geleistete Zahlung nicht über eine Aufwandsentschädigung hinausging. Dies schließt die Annahme eines Zweckbetriebs nach § 67a Abs. 3 Satz 1 AO aus.

Nach Nr. 32 zu § 67a AO sind Zahlungen an einen Sportler des Vereins bis zu insgesamt 450 EUR (im Streitzeitraum 400 EUR) für die Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft ohne Einzelnachweis als Aufwandsentschädigung anzusehen. Auf diese Verwaltungsanweisung kommt es im Streitfall nicht an. Denn die 400 EUR-Grenze war unstreitig überschritten.

V unterhielt mit den streitigen Sportveranstaltungen auch keinen Zweckbetrieb i. S. d. § 65 AO. Denn der Zweck des V ist es, den Sport zu betreiben und den Sport in seiner Gesamtheit zu fördern. Es ist nicht erkennbar, dass dieser Vereinszweck nur durch den entgeltlichen Verkauf von Eintrittskarten für die Sportveranstaltungen erreicht werden kann.