

3. Das Folgeurteil des BFH vom 29. 6. 2011 in der Rechtssache Verigen

Die dargestellten Grundsätze hat der BFH in der Rechtssache *Verigen*³¹ nun erstmals bestätigt. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall wurden den Patienten Knorpelzellen entnommen und vom behandelnden Arzt an einen Unternehmer übersandt, der das Gewebe so bearbeitete, dass die Knorpelzellen herausgelöst und durch Züchtung in einem Brutschrank vermehrt werden konnten; die so gezüchteten Zellen wurden dem behandelnden Arzt dann zur Reimplantation beim Patienten zurückgesandt.

Auf die (vom BFH erstmals so gestellte) Vorlagefrage³² hin hatte der EuGH in der Rechtssache *Verigen* im letzten Jahr festgestellt, dass die Bearbeitung von Biopsaten in einem Labor eine Heilbehandlung i. S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c Sechste Richtlinie 77/388/EWG ist³³. Auf die Frage, ob es sich um eine Heilbehandlung i. S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b Sechste Richtlinie 77/388/EWG handeln könnte, ist der EuGH gerade nicht eingegangen. Dies lag nicht nur daran, dass die Vorlagefrage dies nicht verlangte, sondern auch daran, dass diesmal – anders als noch in der Rechtssache *L. u. P.*³⁴ – die Vorlagefrage vom BFH richtig gestellt war³⁵. In der Rechtssache *L. u. P.* hatte sich der EuGH

noch veranlasst gesehen, in einem obiter dictum darauf hinzuweisen, dass nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL alle ärztlichen „Leistungen steuerfrei sein sollen, die außerhalb von Krankenhäusern erbracht werden“³⁶.

Der BFH stellt in seinem Folgeurteil ausdrücklich fest, dass ein persönliches Vertrauensverhältnis des Arztes zum Patienten nicht stets Voraussetzung der Steuerbefreiung von Heilbehandlungen eines Arztes ist³⁷. Dass ein persönliches Vertrauensverhältnis des Arztes zum Patienten keine Voraussetzung der Steuerbefreiung von Heilbehandlungen eines Arztes ist, hat der BFH inzwischen auch für infektionshygienische Leistungen eines Arztes gegenüber anderen Ärzten bzw. Krankenhäusern bestätigt³⁸.

4. Fazit

Laborärztliche Leistungen, die außerhalb von Krankenhäusern erbracht werden, unterfallen regelmäßig der Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG. Die gegenteilige Auffassung der Finanzverwaltung verstößt gegen den Gesetzeswortlaut und ist im Übrigen auch mit den Vorgaben des Europarechts nicht vereinbar. Nachdem der BFH dies so deutlich festgestellt hat, ist zu hoffen, dass die Finanzverwaltung ihre Auffassung revidieren wird.

31 BFH v. 29. 6. 2011, XI R 52/07, BeckRS 2011, 96180.

32 BFH v. 1. 4. 2009, XI R 52/07, BStBl II 2009, 563, DStRE 2009, 745.

33 EuGH v. 18. 11. 2010, C-156/09, *Verigen Transplantation Service International AG*, DStRE 2011, 311, Rn. 32.

34 EuGH v. 8. 6. 2006, C-106/05, *L. u. P. GmbH*, Slg. 2006, I-05123, DStRE 2006, 811.

35 Das übersieht *Meurer*, NWB 2011, 1616, der meint, der EuGH habe in der Rechtssache *Verigen* nur so entschieden, weil ihm die falsche Vorlagefrage gestellt worden sei.

36 EuGH v. 8. 6. 2006, C-106/05, *L. u. P. GmbH*, Slg. 2006, I-05123, DStRE 2006, 811, Rn. 22.

37 BFH v. 29. 6. 2011, XI R 52/07, BeckRS 2011, 96180, Rn. 26 f.

38 BFH v. 18. 8. 2011, V R 27/10, BeckRS 2011, 96624, Rn. 20.

Wer ist der Schenker bei Zuwendungen von Kapitalgesellschaften an nahestehende Personen?

Von Dr. Hanspeter Daragan, Bremen*

Verdeckte Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an eine ihrem Gesellschafter nahestehende Person unterliegen der Schenkungsteuer. Weniger gewiss ist aber, wer eigentlich der Schenker in dem Dreipersonenverhältnis ist.

1. Einführung

Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) durch eine Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter, die seiner Beteiligung entsprechen, sind keine Schenkungen. Sie werden als verdeckte Erfolgsteilhabe angesehen, die gleich der offenen Erfolgsteilhabe nicht freigebig ist¹. Wird eine dem Gesellschafter nahestehende Person begünstigt, handelt es sich nach

einem obiter dictum des BFH² und nach h. M.³ um eine Schenkung der Kapitalgesellschaft an die nahestehende Person. Dem ist die Finanzverwaltung gefolgt⁴. Aber das widerspricht den zivilrechtlichen Gegebenheiten⁵, die nach ständiger Rechtsprechung des BFH⁶ die schenkungsteuerrechtliche Beurteilung bestimmen. Nach dem Entwurf für ein „Gesetz

2 V. 7. 11. 2007, II R 28/06, BStBl II 2008, 258, DStR 2008, 346, ZEV 2008, 154 mit Anm. Götz.

3 Dazu *Berezzi/Guldan*, BB 2011, 1052; *Birnbaum*, DStR 2011, 252; *Crezelius*, ZEV 2008, 268; *ders.*, ZEV 2011, 393; *Felten*, BB 2011, 1621; *Götz*, INF 2005, 742; *Kamps*, Stbg 2006, 107 u. 324; *Schulte/Sedemund*, BB 2011, 2080; *Tolksdorf*, DStR 2010, 423; *Wälzholz*, ZEV 2008, 273, St. *Viskorf*, DStR 2011, 607; *Zimmermann*, DB 2005, 1650.

4 Gleichl. Erl. der obersten Finanzbeh. der Länder v. 20. 10. 2010, BStBl I 2010, 1207, Tz. 6.1.

5 Zu den ertragsteuerrechtlichen Gegebenheiten vgl. *Crezelius*, ZEV 2011, 393, 396.

6 V. 9. 12. 2009, II R 28/08, BStBl II 2010, 566, DStR 2010, 925 m. w. N.

* Dr. Hanspeter Daragan ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in Bremen.

1 Vgl. *Tolksdorf*, DStR 2010, 423, 425.

zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften – Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BeitrRLUmsG)“ soll sich die Steuerklasse nunmehr nach dem Verhältnis des Beschenkten zu der natürlichen Person richten, die die Schenkung veranlasst hat⁷. Das ist gut gemeint, aber überflüssig. Denn bereits *de lege lata* ist Schenker nicht die Kapitalgesellschaft, sondern der Gesellschafter.

2. Zuwendung und verdeckte Gewinnausschüttung

Eine Zuwendung ist ein Verfügungsgeschäft zugunsten eines anderen, mit dem der eine einen Gegenstand überträgt, den ein anderer dadurch erwirbt⁸. Isoliert betrachtet, wird der Zuwendende entreichert und der Zuwendungsempfänger bereichert. Wie jede Verfügung bedarf die Zuwendung eines Rechtsgrundes, wenn sie Bestand haben soll. Aus dem Kausalgeschäft, das den Rechtsgrund liefert, nicht aus dem Zuwendungsverhältnis selbst, ergibt sich außerdem, ob die Zuwendung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Wenn nur zwei Personen beteiligt sind, ist die Zuwendung eine Leistung⁹ des Zuwendenden an den Zuwendungsempfänger. Sie ist entgeltlich, wenn der Zuwendende dafür die nach dem Kausalgeschäft geschuldete Gegenleistung erhält, die die Minderung seines Vermögens aufgrund der Zuwendung ausgleicht, so dass zwar nicht der Bestand, wohl aber der Wert seines Vermögens unverändert geblieben ist. Die Zuwendung ist für den Zuwendenden auch dann entgeltlich, wenn er damit eine Schuld erfüllt. Das ist bei einem Dreipersonenverhältnis von Bedeutung. Hier leistet der Zuwendende mit seiner Zuwendung an den Zuwendungsempfänger im Allgemeinen zur Erfüllung einer Schuld gegenüber dem Dritten, der ihn zu der Leistung an den Zuwendungsempfänger ermächtigt hat, so dass diese Leistung ihm gegenüber nach den § 362 Abs. 2, § 185 Abs. 1 BGB Erfüllungswirkung hat und gleichzeitig der Dritte seinerseits mit Hilfe des Zuwendenden eine Leistung an den Zuwendungsempfänger erbringt.

Auch im Schenkungsteuerrecht ist nach h. M. eine substanziale Vermögensverschiebung erforderlich¹⁰. Ein Unterschied besteht nur im subjektiven Bereich: Während im Schenkungsrecht Zuwendender und Zuwendungsempfänger darüber einig sein müssen, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt, genügt im Schenkungsteuerrecht der Wille des Zuwendenden zur Unentgeltlichkeit¹¹, also sein Wissen, dass er für die Zuwendung keine oder keine vollwertige Gegenleistung bekommt.

Eine Orientierung an der vGA kann nicht wirklich weiterhelfen. Der körperschaftsteuerrechtliche Begriff erfasst nur Vorgänge, die den Unterschiedsbetrag i. S. des § 4 Abs. 1 EStG mindern¹². Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft, die

nicht erfolgswirksam werden, sind auf der Ebene der Gesellschaft daher keine vGA. Der gesellschaftsrechtliche Begriff wiederum hat die Gleichbehandlung der Gesellschafter zum Gegenstand, so dass einvernehmliche Vermögensverschiebungen zu Lasten von Gesellschaftern keine vGA sind¹³. Diese unterschiedlichen Sichtweisen ändern aber nichts daran, dass in beiden Fällen Zuwendungen erfolgen, um die es im Schenkungsteuerrecht geht (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

3. Entnahmerecht des Gesellschafters einer GmbH

Zivilrechtlich wird das Verhältnis von GmbH und Gesellschafter vom Trennungsprinzip bestimmt. Beide sind selbständige Personen, die ihr eigenes Vermögen haben. Diese Selbständigkeit der Vermögenssphären ändert aber nichts daran, dass der GmbH-Gesellschafter jederzeit Vermögensgegenstände aus dem Vermögen der GmbH entnehmen kann, indem er von ihr verlangt, dass sie diese Gegenstände auf ihn überträgt. Sein Entnahmerecht wird nur dadurch beschränkt, dass das Vermögen der GmbH nicht angegriffen werden darf, das zur Deckung des Stammkapitals benötigt wird¹⁴. Der zugewendete Gegenstand muss also aus dem freien Vermögen der GmbH stammen. Auf welche Weise die GmbH das freie Vermögen erworben hat, ist nicht von Bedeutung, auch wenn es im Allgemeinen aus Gewinnen oder aus einer Zahlung des Gesellschafters entsteht.

Der Anspruch auf den Jahresüberschuss aus § 29 Abs. 1 GmbHG ist eine wichtige und ausdrücklich geregelte Erscheinungsform dieses Entnahmerechts. Er umfasst den Teil des freien Vermögens, der wertmäßig dem Gewinn einer Rechnungsperiode entspricht. Der Anspruch ist zunächst nur ein unselbständiger Teil der Vermögensrechte des Gesellschafters, aus ihm erwächst durch einen Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses ein Anspruch des Gesellschafters auf eine Geldzahlung, der ein Gläubigerrecht ist¹⁵. Demgegenüber umfasst das allgemeine Entnahmerecht das gesamte freie Vermögen der GmbH, und auch hier entsteht aus dem zunächst unselbständigen mitgliedschaftlichen Entnahmerecht durch einen Entnahmebeschluss – spätestens aufgrund der Weisung des Gesellschafters an den Geschäftsführer, den Gegenstand zu leisten¹⁶ – ein Gläubigerrecht auf den gewünschten Gegenstand. Jede Leistung der GmbH an den Gesellschafter, die in Erfüllung eines Entnahmeanspruchs des Gesellschafters erfolgt, ist daher entgeltlich. Ob die Entnahme offen verlangt wird, z. B. dadurch, dass der Gesell-

13 Hueck/Fastrich, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl., § 29 Rn. 68 ff., 73.

14 BGH v. 12. 12. 1983, II ZR 14/83, NJW 1984, 1037; v. 21. 6. 1999, II ZR 47/98, DStR 1999, 1366; v. 26. 10. 2009, II ZR 222/08, DStR 2010, 63. Eine Regelung in der Satzung ist nicht erforderlich; zum satzungsmäßigen Entnahmerecht vgl. Hueck/Fastrich, (Fn. 13), § 29 Rn. 64, m. w. N.

15 BGH v. 14. 9. 1998, II ZR 172/97, BGHZ 139, 299, 302 f., DStR 1998, 1688.

16 Das Entnahmerecht des Gesellschafters einer Personengesellschaft ist ein verhaltener Anspruch, weil der Gesellschafter einen selbständigen Zahlungsanspruch gegen die Gesellschaft erst erwirbt, wenn er sein Entnahmerecht geltend gemacht hat: vgl. Heymann/Emmerich, HGB, 2. Aufl., § 122 Rn. 5; Schlegelberger/Martens, HGB, 5. Aufl., § 122 Rn. 14.

7 BR-Drs. 253/11, dort § 15 Abs. 4 ErbStG-E.

8 E. Wolf, Allg. Teil des bürgerlichen Rechts, 3. Aufl., S. 515.

9 Zum Verhältnis von Zuwendung und Leistung s. Grüneberg, in: Palandt, BGB, 70. Aufl., § 241 Rn. 4; ferner Sprau, in: Palandt, a. a. O., § 812 BGB Rn. 14.

10 Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 Rn. 6 (Stand: 2005), 17 (Stand: 1996).

11 BFH v. 2. 3. 1994, II R 59/92, BStBl II 1994, 366, DStR 1994, 615.

12 Gasch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rn. 169.

schafter Geld von einem Konto der GmbH auf sein Konto überweisen lässt, oder ob sie verdeckt erfolgt, indem der Gesellschafter die Zuwendung als Teil eines überhöhten Leistungsentgelts erhält, ist unerheblich.

Selbst erfüllen kann der Gesellschafter sein Entnahmerecht allerdings nur, wenn er auch alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer ist, andernfalls muss er den Geschäftsführer dazu anweisen. Aber auch bei einem Alleingesellschafter-Alleingeschäftsführer bleibt es bei der Trennung der Funktionen. Deshalb handelt ein Alleingeschäftsführer auf Weisung der Gesellschafterversammlung, die durch ihn als Alleingesellschafter repräsentiert wird¹⁷. Mit der Leistung aus dem freien Vermögen, die er an sich als Alleingesellschafter vornimmt, erfüllt er den Entnahmeanspruch, der ihm aufgrund des Entnahmebeschlusses zusteht, den er als Alleingesellschafter ausdrücklich oder stillschweigend gefasst hat.

4. Zuwendung der GmbH an eine nahestehende Person

Der Gesellschafter kann nach der Gewinnfeststellung den Geschäftsführer der GmbH anweisen, Zahlung an eine ihm nahestehende Person zu leisten. Dafür bekommt die GmbH zwar keine Gegenleistung von der nahestehenden Person, wohl aber vom Gesellschafter (§§ 362 Abs. 2, 185 Abs. 1 BGB). Sie handelt daher entgeltlich. Die Zahlung der GmbH an die nahestehende Person ist eine Leistung des Gesellschafters an die nahestehende Person, die aus seinem Vermögen und auf seine Kosten erfolgt. Deshalb beschenkt er und nicht die GmbH die nahestehende Person.

Auch außerhalb einer Gewinnverwendung gelten diese Regeln des Dreipersonenverhältnisses¹⁸: Soweit die GmbH für ihre Leistung an die nahestehende Person keine oder keine zureichende Gegenleistung von der nahestehenden Person erhält, bekommt sie die Gegenleistung von ihrem Gesellschafter. Er hat die Unter-Preis-Leistung der GmbH veranlasst, damit sein Entnahmerecht ausgeübt und die GmbH ermächtigt, seinen Entnahmeanspruch durch Leistung des ihm geschuldeten Vermögensgegenstands an die nahestehende Person zu erfüllen (§§ 362 Abs. 2, 185 Abs. 1 BGB).

Und wenn eine Person begünstigt wird, die nicht dem Gesellschafter nahesteht, sondern einem Fremdgeschäftsführer, liegt auch keine Schenkung der GmbH vor. Dann ist Schenker der Fremdgeschäftsführer, der Vermögen der GmbH veruntreut, um damit die ihm nahestehende Person zu bedenken¹⁹.

5. Disquotale Entnahmen

Wenn ein Gesellschafter disquotale entnehmen darf, weil die anderen Gesellschafter damit einverstanden sind, wird der begünstigte Gesellschafter nicht von der GmbH beschenkt²⁰, sondern von den Mitgesellschaftern. Sie haben ihn ermäch-

tigt, von der GmbH die Erfüllung ihrer Entnahmeansprüche durch Leistung an sich zu verlangen.

6. Zuwendungsverbot für die Kapitalgesellschaft

6.1 Verbotene Zuwendungen einer AG

Nach § 57 Abs. 1 Satz 1 AktG dürfen den Aktionären Einlagen nicht zurückgewährt werden, und nach § 57 Abs. 3 AktG darf vor Auflösung der Gesellschaft unter den Aktionären nur der Bilanzgewinn verteilt werden. Wird dagegen verstoßen, steht der AG aus § 62 Abs. 1 Satz 1 AktG ein Anspruch auf Rückgewähr zu, den sie geltend machen muss. Schuldner des Anspruchs ist der Aktionär, auch dann, wenn die Zuwendung an eine ihm nahestehende Person erfolgt ist²¹.

Die nahestehende Person kann nur nach den §§ 812 ff. BGB Herausgabe oder Wertersatz schulden²². Dann ist sie zeitgleich und ursächlich mit dem Erwerb mit dieser Schuld belastet, die den Erwerb wieder ausgleicht. Sie ist daher nicht nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bereichert²³, zumindest nicht nach § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG²⁴. Die Finanzverwaltung²⁵ steht zwar auf dem Standpunkt, dass Ersatzansprüche der Gesellschaft gegen die handelnden Organe oder den veranlassenden Gesellschafter eine Freigebigkeit nicht ausschließen. Nimmt man das wörtlich, ist es belanglos, denn wenn es keine Bereicherung gibt, erübrigt sich die Frage nach der Freigebigkeit; versteht man es als auf die Bereicherung bezogen, ist es falsch.

Besteht nur ein Anspruch auf Rückgewähr gegen den Aktionär, gelten die Grundsätze des Dreipersonenverhältnisses: Die AG wendet der nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zu. Sie bekommt zeitgleich und ursächlich verknüpft eine vollwertige Gegenleistung in Form ihres Anspruchs gegen den Aktionär auf Wertersatz, da der Aktionär die Zuwendung nicht in Natur zurückgewähren kann. Im Ergebnis ist sie so gestellt, als habe sie die Zuwendung an den Aktionär verkauft und aufgrund einer Ermächtigung des Aktionärs mit Erfüllungswirkung für ihn an die nahestehende Person geleistet. Und wenn zwischen Aktionär und nahestehender Person kein Ausgleich erfolgt, beschenkt der Aktionär die nahestehende Person, da sie aus seinem Vermögen und auf seine Kosten bereichert wurde.

6.2 Verbotene Zuwendungen einer GmbH

Das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen einer GmbH darf an die Gesellschafter nicht ausgezahlt werden (§ 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG). Dagegen verstoßende

17 Vgl. BGH v. 14. 12. 1959, II ZR 187/57, BGHZ 31, 258, 278, NJW 1960, 285; v. 28. 9. 1992, II ZR 299/91, BGHZ 119, 257, DStR 1992, 1770; v. 31. 1. 2000, II ZR 189/99, DStR 2000, 645, m. w. N.

18 A. A. St. Viskorf, DStR 2011, 607, 611.

19 St. Viskorf, DStR 2011, 607, 610.

20 A. A. gleichl. Erl. der obersten Finanzbeh. der Länder v. 20. 10. 2010 (Fn. 4), Tz. 6.2.

21 Für Zuwendungen einer SE mit Sitz in Deutschland gelten die gleichen Regeln wie bei einer AG. Die SE-VO steht der Anwendung einer Regelung des nationalen Aktienrechts nicht entgegen, durch die der Gesellschaft Ansprüche wegen Einlagenrückgewähr eingeräumt werden: Kuhn, in: Jannott/Frodermann, Hdb. der Europäischen Aktiengesellschaft – Societas Europaea, S. 23, 33.

22 Hüffer, AktG, 9. Aufl., § 62 Rn. 5.

23 BFH v. 25. 1. 2001, II R. 39/98, DStRE 2001, 656; Gebel, (Fn. 10), § 7 ErbStG Rn. 52; Meincke, ErbStG, 15. Aufl., § 7 Rn. 57 ff.

24 Meincke, (Fn. 23), § 10 Rn. 5.

25 Gleichl. Erl. der obersten Finanzbeh. der Länder v. 20. 10. 2010 (Fn. 4), Tz. 6.1.

Zahlungen müssen der GmbH erstattet werden (§ 31 Abs. 1 GmbHG). Der Erstattungsanspruch richtet sich stets gegen den Gesellschafter. Gegen die nahestehende Person besteht er zusätzlich, wenn sie den Verstoß gegen § 30 GmbH kannte oder kennen musste²⁶. Im Übrigen entsprechen die zivil- und schenkungsteuerrechtlichen Folgen denen bei der AG.

7. Ergebnisse

Vorteilszuwendungen einer GmbH an eine ihrem Gesellschafter nahestehende Person, die auf Veranlassung des Gesellschafters offen oder verdeckt aus dem freien, nicht als Stammkapital gebundenen Vermögen der GmbH erfolgen, sind entgeltlich. Denn die GmbH erfüllt damit einen Entnah-

meanspruch des Gesellschafters (§§ 362 Abs. 2, 185 Abs. 1 BGB). Die nahestehende Person wird durchaus beschenkt; Schenker ist aber nicht die GmbH, sondern der Gesellschafter, da die Leistung an die nahestehende Person in Erfüllung seines Entnahmeanspruchs und daher aus seinem Vermögen und auf seine Kosten erfolgt.

Vorteilszuwendungen an eine nahestehende Person, die eine AG außerhalb einer Gewinnausschüttung und eine GmbH aus dem zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögen macht, lösen Ansprüche auf Rückgewähr (§ 62 Abs. 1 Satz 1 AktG) oder Erstattung (§ 31 Abs. 1 GmbHG) gegen den Gesellschafter aus. Hier gibt es zwar keinen Entnahmeanspruch. Aber der Gesellschafter schuldet der Gesellschaft eine vollwertige Gegenleistung für den zugewendeten Vorteil. Deshalb erfolgt auch hier die Leistung an die nahestehende Person aus seinem Vermögen und auf seine Kosten.

²⁶ BGH v. 28. 9. 1981, II ZR 223/80, BGHZ 81, 365, 368 f., NJW 1982, 386; Hueck/Fastrich, (Fn. 13), § 31 Rn. 13.

PRAXISFORUM

Steuervereinfachung bei verbilligtem Vermieten

Neue Blicke durch die „alten Löcher“

Von Dr. Bernd Heuermann, München*

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 will der Gesetzgeber – die Fachwelt mag es kaum glauben – die Steuerpraxis vereinfachen, vorhersehbarer gestalten und von unnötiger Bürokratie befreien (so die Entwurfsbegründung in BT-Drs. 17/5125, S. 1). Diesem hohen Ziel soll es (u. a.) dienen, die Grenzen bei verbilligter Wohnraumüberlassung zu vereinheitlichen und auf das Erfordernis einer Totalüberschussprognose in diesen Fällen zu verzichten. Deshalb legt § 21 Abs. 2 EStG (zur zeitlichen Geltung Art. 18 Abs. 1, Abs. 2 des Steuervereinfachungsgesetzes 2011) fest, dass die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist, wenn das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete beträgt. Hinzu kommt ein neuer Satz 2. Danach gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich, wenn das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete beträgt. Also mehr Wörter, um eine „einfachere“ gesetzliche Botschaft zu vermitteln? Um das Ergebnis vorwegzunehmen: Ja, m. E. ist dies eine ganz folgerichtige gesetzliche Weiterentwicklung, die zu einer durchgreifenden Vereinfachung führen wird.

1. Die „alten Löcher“: Hintergrund der Neuregelung

1.1 Das Problem mit § 21 Abs. 2 EStG

Das Problem, die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, wenn das Entgelt für das Überlassen einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 56 % der ortsüblichen Marktmiete beträgt, lag in der ebenfalls in der Norm steckenden negativen Gel-

tungsanordnung (Miete von 56 % und mehr der ortsüblichen Marktmiete = keine Aufteilung). Denn im Umkehrschluss ist dieser Bestimmung zu entnehmen, dass bei Mieten von mindestens 56 % der Marktmiete keine Kürzung der Werbungskosten vorzunehmen ist. In typisierender Betrachtung behandelt das Gesetz solche Nutzungen als voll entgeltlich (so zuerst BFH v. 29. 4. 1999, IV R. 49/97, BStBl II 1999, 652, DStR 1999, 1026). Dieser Umkehrschluss ist logisch und berechtigt – und deshalb ist davon die weitere Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ausgegangen; er wird nun durch den neuen Satz 2 in § 21 Abs. 2 EStG explizit gemacht. Allerdings: Auch dann, wenn das Gesetz die Nutzungsüberlassung als voll entgeltliches Geschäft behandelt, ändert dies nichts daran, dass es nur zum Teil entgeltlich und damit steuerbar ist. Durch die Fiktion gelten nur die Rechtsfolgen, die gelten würden, wenn der Steuerpflichtige voll entgeltlich vermietete. Diese Fiktion gestaltet aber keinen Sachverhalt; denn das Gesetz enthält keine Aussage über Tatsachen, sondern über Geltungsanordnungen. Und so trat ein weiteres Problem auf, nämlich die Vereinbarkeit der Norm mit dem objektiven Nettoprinzip. Soll ein voller Werbungskostenabzug bei nur zum Teil steuerbarer Vermietung möglich sein? Das wurde auch verfassungsrechtlich bezweifelt (so z. B. Pezzer, StuW 2000, 464).

1.2 Die Lösung des Problems durch die Rechtsprechung

1.2.1 Aufteilung teilentgeltlicher Rechtsgeschäfte

Der BFH löst dieses Problem mit einer am Zweck des § 21 Abs. 2 EStG orientierten Auslegung. Dabei geht er von seiner ständigen Rechtsprechung zur Einkünfteerzielungsabsicht aus. Er erschließt aus dem System des Einkommensteuergesetzes – speziell aus § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG – eine Typi-

* Dr. Bernd Heuermann ist Richter am Bundesfinanzhof.