

ersichtlich sind. Bei der Bürogemeinschaft kommt ein Vertrag immer nur zwischen dem Auftraggeber und dem einzelnen Steuerberater zustande. Dagegen entstehen die Verpflichtungen aus einem Vertrag bei den Steuerberatungsgesellschaften entweder sowohl für die Gesellschafter als auch für die Gesellschaft selbst (OHG, KG) oder nur für die Gesellschaft (GmbH, AG). Daher besteht in der Begründung der Vertragsverhältnisse ein grundlegender Unterschied, der eine unterschiedliche Behandlung hinsichtlich des Auftretens nach außen rechtfertigt. Darüber hinaus bestehen für Steuerberatungsgesellschaften noch zusätzlich besondere Vorschriften für die Anerkennung und Überwachung der Mitglieder des Vorstandes (§§ 32 Abs. 3, 50, 74 Abs. 1, 94 StBerG), so daß auch insoweit gegenüber Bürogemeinschaften in der Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts gravierende Unterschiede bestehen.

Verfahren

243. Vollziehungsaussetzung durch Gericht erst bei „drohender“ Vollstreckung

Eine Vollstreckung „droht“ erst, wenn das FA konkrete Vorbereitungsmaßnahmen für die Durchführung der Vollstreckung getroffen hat und aus der Sicht eines objektiven Betrachters die Vollstreckung zeitlich so unmittelbar bevorsteht, daß es dem Antragsteller nicht zuzumuten ist, zunächst bei der Finanzbehörde statt unmittelbar bei Gericht die Aussetzung der Vollziehung zu beantragen.

BFH, Beschl. vom 5. Juni 1985, II S 3/85

Ein Antrag an das Gericht der Hauptsache auf AdV nach § 69 Abs. 3 FGO ist nach Art. 3 § 7 VGFGEntlG nur zulässig, wenn die Finanzbehörde einen Antrag ganz oder zum Teil abgelehnt hat. Das gilt u. a. nicht, wenn die Finanzbehörde zu erkennen gegeben hat, daß sie die Vollziehung nicht aussetzen werde bzw. eine Vollstreckung droht.

Im Streitfall beantragte der RevKläger beim BFH Antrag auf AdV mit der Begründung, das FA habe ihn mit Schreiben vom 25. 1. 1985 darauf aufmerksam gemacht, daß die „gewährte AdV einen Monat nach Bekanntgabe der Entscheidung über die Klage“ ende. Das FG-Urteil sei ihm am 23. 1. 1985 bekanntgegeben worden. Demzufolge habe er am 24. 2. 1985 mit einer Vollstreckung rechnen müssen. Der BFH hielt den Antrag für unzulässig.

Allein durch den Hinweis, daß die „gewährte AdV einen Monat nach Bekanntgabe der Entscheidung über die Klage“ ende, hat das FA nicht zu erkennen gegeben, daß es einen Antrag auf weitere AdV ablehnen werde (Art. 3 § 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 VGFGEntlG). Auch kann dem erwähnten Hinweis des FA nicht entnommen werden, daß eine Vollstreckung „drohte“ i. S. des Art. 3 § 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 VGFGEntlG. Zwar wurde durch die Einlegung der Revision die Vollziehung des angefochtenen GrEst-Bescheids nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung der GrEst nicht aufgehoben (§ 361 Abs. 1 Satz 1 AO 1977), das FA durfte vollstrecken (§ 251 Abs. 1 AO 1977). Aber die Vorschrift des Art. 3 § 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 VGFGEntlG setzt über den § 251 Abs. 1 AO 1977 hinaus konkrete Vorbereitungsmaßnahmen für die Durchführung der Vollstreckung voraus. Es muß aus der Sicht eines objektiven Betrachters die Vollstreckung zeitlich so unmittelbar bevorstehen, daß es dem Antragsteller nicht zuzumuten ist, zunächst bei der Finanzbehörde statt unmittelbar bei Gericht die Aussetzung der Vollziehung zu beantragen³. Im vorliegenden Fall ist nicht ersichtlich, daß das FA konkrete Vorbereitungsmaßnahmen zur Vollstreckung des angefochtenen GrEst-Bescheids gegen den Antragsteller getroffen hatte. Auch sind keine „besonderen Umstände“ erkennbar, die es als dem Antragsteller nicht zumutbar erscheinen lassen könnten, zunächst beim FA AdV zu beantragen (Art. 3 § 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 VGFGEntlG).

244. Begründungsfrist läuft auch bei ruhendem Verfahren ab

Der Antrag, das Ruhen des Verfahrens anzuordnen, hat auf den Lauf der Revisionsbegründungsfrist keinen Einfluß.

BFH, Beschl. vom 9. Mai 1985, V R 192/84

Die Klägerin legte fristgerecht Revision ein. Vor Ablauf der Revisionsbegründungsfrist beantragte sie, im Hinblick auf ein bereits beim BFH anhängiges Verfahren mit gleicher Rechtsfrage das Ruhen des Revisionsverfahrens anzuordnen. Das FA stimmte dem Antrag zu. Eine Revisionsbegründung wurde nicht abgegeben. Nach Hinweis über die Fristversäumung machte die Klägerin geltend, die Revision sei dadurch begründet worden, daß sie in ihrem Antrag auf Ruhen des Verfahrens auf den anhängigen Parallellfall hingewiesen habe.

Der BFH hielt die Revision für unzulässig.

Der in Übereinstimmung mit dem FA gestellte Antrag, das Ruhen des Verfahrens anzuordnen, hatte nicht die Wirkung, daß der Lauf der Revisionsbegründungsfrist aufhörte. Diese Wirkung wäre nicht einmal dann eingetreten, wenn der Antrag Erfolg gehabt hätte (§ 155 FGO, § 251 Abs. 1 Satz 2 ZPO). Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 56 FGO) war der Klägerin nicht zu gewähren, weil die Revisionsbegründungsfrist durch das ihr zuzurechnende Verschulden ihres Prozeßbevollmächtigten versäumt worden ist. Dieser hätte wissen müssen, daß der Lauf der Revisionsbegründungsfrist durch den Antrag, das Ruhen des Revisionsverfahrens anzuordnen, nicht aufgehalten worden ist.

Einkommensteuer

245. Grundgesetzwidrig: Unterstellung gleichgerichteter wirtschaftlicher Ehegatteninteressen

1. Die Fortentwicklung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Betriebsaufspaltung verstößt nicht gegen Art. 20 Abs. 3 GG (im Anschluß an BVerfGE 25, 28).

2. Es ist mit Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 unvereinbar, wenn bei der Beurteilung der personellen Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen als Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsaufspaltung von der – wenn auch widerlegbaren – Vermutung auszugehen ist, Ehegatten verfolgten gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen.

BVerfG, Beschl. vom 12. März 1985, 1 BvR 571/81

Anmerkung: Der vorstehende Beschluß wird die Praxis der Betriebsaufspaltung in starkem Maße beeinflussen. Darüberhinaus wird sich die Finanzrechtsprechung wieder mit der Frage beschäftigen müssen, ob die Rechtsprechung zu Verwandtenverträgen noch als verfassungsmäßig anzusehen ist.

Bisher reichte es nach der ständigen Rechtsprechung des BFH zur Betriebsaufspaltung⁴ bei der Beurteilung eines „einheitlichen geschäftlichen Bestätigungswillens(s)“ aus, daß bei Ehegatten gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen vermutet werden konnten. Danach wurden die Anteile der Ehegatten dann zusammengerechnet, wenn nur ein Ehegatte Eigentümer des vermieteten Grundbesitzes (Betriebsunternehmen), beide Ehegatten aber am Betriebsunternehmen beteiligt waren. In konsequenter Fortführung dieses Gedankens nahm das FG Rheinland-Pfalz⁵ eine Betriebsaufspaltung auch dann an, wenn der Ehemann Eigentümer des vermieteten Grundbesitzes war.

Nach dem Beschluß des BVerfG kann diese Vermutung gleichgerichteter wirtschaftlicher Interessen nicht mehr als Begründung für eine personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen gelten.

3) In diesem Sinne auch *Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann*, Rechtschutz in Steuersachen, Bd. 3 Tz. 12745.

4) BFH, BStBl. 1973 II, 27; BFH, BStBl. 1981 II, 379 m. w. N., und BFH, BStBl. 1983 II, 136.

5) EFG 1984, 495.

Die bisher praktizierte Umkehr der Beweislast führte in der Praxis oft zu einer unwiderlegbaren Vermutung. Dem BFH ist nun eine – nur Ehegatten benachteiligende – Typisierung aus der Hand geschlagen.

Dies wird wohl zunächst dazu führen, daß die Betriebsaufspaltung als Rechtsinstitut an Bedeutung verliert. Es wird jetzt Sache der Finanzbehörde sein, in jedem Einzelfall nachzuweisen, daß ein einheitlicher wirtschaftlicher Betätigungswille der Ehegatten vorliegt und Anteile der Ehefrau denen des Ehemannes (oder umgekehrt) zuzurechnen sind. Hierzu ist eine generelle Abkehr von der gegenwärtigen Einstellung der Finanzbehörden gegenüber Verträgen unter Angehörigen angebracht, d. h. es darf nicht mehr grundsätzlich von einem Mißtrauen in bezug auf solche Vertragsgestaltungen ausgegangen werden, wie es sich noch in Abschnitt 174 a EStR manifestiert.

Das ergibt sich aus dem Beschluß, wenn betont wird, daß die objektive Beweislast für Tatsachen, die einen Steueranspruch begründen, auch bei ehelicher Verbindung der Behörde obliegt.

Es müssen außer der Ehe Anhaltspunkte für einen „einheitlichen wirtschaftlichen Betätigungswillen“ vorliegen, die über „normale“ vertragliche Beziehungen hinausgehen. Der Fall eines Steuerpflichtigen, der ein Gebäude an eine GmbH vermietet, an der er selbst beteiligt ist, ohne über die Mehrheit zu verfügen, muß gleichbehandelt werden, egal ob Ehegatte oder Fremde die übrigen Gesellschaftsanteile halten. Teilweise gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen liegen in beiden Fällen aufgrund der vertraglichen Bindung vor.

Entgegen der Ansicht von L. Schmidt⁶ kann eine Schenkung der Anteile an einer Betriebsgesellschaft durch einen Ehegatten an den anderen nicht als Begründung für einen einheitlichen wirtschaftlichen Betätigungswillen dienen.

Die angeführten zivilrechtlichen Folgen, die den beschenkten Ehegatten verpflichten, seine Gesellschaftsrechte nach den Interessen des Schenkers auszuüben, sind unwahrscheinlich. Ein Widerrufsrecht steht dem Schenker nach § 530 BGB nur bei grobem Undank zu. Die Ausübung der Gesellschaftsrechte gegen die Interessen des Schenkers reichen für die Annahme groben Undanks nicht aus. Auch ist es in jeder Gesellschaft so, daß Meinungsverschiedenheiten nur in einer geringen Zahl der Fälle zur offenen Konfrontation führen. So werden Ehegatten versuchen, sich bei Meinungsverschiedenheiten gütlich zu einigen. Dabei muß der Beschenkte seine Interessen gegen die des Schenkers vertreten können, sonst wäre der Sinn der Schenkung, den Anteil ganz aus der Hand zu geben, konterkariert. Nur wenn die Schenkung unter der ausdrücklichen Bedingung erfolgt, daß der Schenker ein Recht zum Widerruf haben soll, wenn der Beschenkte die Gesellschaftsrechte nicht in seinem Sinne ausübt, kann dies eine Zusammenrechnung der Anteile rechtfertigen.

Ein einheitlicher wirtschaftlicher Betätigungswille, der die enge personelle Verflechtung annehmen läßt, die eine Betriebsaufspaltung begründet, kann nur bejaht werden, wenn zusätzliche Umstände hinzutreten. Dies wäre z. B. anzunehmen, wenn ein Ehepartner die Kontrolle über die Anteile des Betriebsunternehmens und über das Besitzunternehmen faktisch alleine – ohne wesentliche Beeinflussung durch den anderen Ehepartner – ausübt. Der Nachweis hierfür ist jedoch von der Finanzbehörde zu führen, was zugegebenermaßen höchst schwierig sein dürfte.

Dem Beschluß muß auch über die Betriebsaufspaltung hinaus Beachtung geschenkt werden. So basiert die gesamte Rechtsprechung des BFH zu Familienverträgen auf der Vermutung, daß innerhalb der Familie gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen verfolgt werden. Wenn der BFH Verträgen unter nahen Angehörigen die Anerkennung versagt, spielt der Gesichtspunkt der „vorhandenen engen Bindungen“⁷ immer eine tragende Rolle. Mit einer „Lebenserfahrung“ kann jedoch auch hier eine Typisierung zulasten von Familienverträgen nicht vorgenommen werden⁸.

Vordergründig argumentiert die Finanzrechtsprechung zwar mit den Begriffen „Ernsthaftigkeit, Klarheit und Eindeutigkeit“, dahinter steht jedoch das grundsätzliche Mißtrauen gegenüber Verwandtenverträgen. Während die Ernsthaftigkeit fehlgeschlagener Verträge unter Fremden kaum infragegestellt ist und § 41 Abs. 1 AO angewandt wird, unterstellt man solchen fehlgeschlagenen Verträgen unter Verwandten mangelnde Ernsthaftigkeit und läßt den Gegenbeweis nicht zu.

Die Rechtsprechung geht sogar noch weiter als eine – immerhin widerlegbare – Vermutung übereinstimmender Interessen zu unterstellen.

Schon zu dieser Vermutung führt das BVerfG aus, daß eine Lebenserfahrung, nach der zwischen „Ehegatten derartige Bindungen bestünden, die eine Übereinstimmung bei wesentlichen wirtschaftlichen Entscheidungen erwarten ließen, nicht mit dem Grundgesetz vereinbar ist.“

Wer die „Streitereien“, die in Familiengesellschaften oft vorkommen, als Berater miterlebt hat, wird eine solche „Lebenserfahrung“ sowieso im Bereich der Sagen und Märchen ansiedeln.

Die Verfassungswidrigkeit dieser Vermutung wird durch die Aufnahme in den Tenor manifestiert.

Das BVerfG setzt mit diesem Beschluß seine Rechtsprechung konsequent fort⁹.

Unverändert bleibt jedoch, warum keine Verfassungsbeschwerden angenommen werden, die sich gegen die Nichtanerkennung von Familienverträgen richten.

So führt der Vorprüfungsausschuß des BVerfG¹⁰ aus, daß das aus Art. 6 Abs. 1 GG abzuleitende Diskriminierungsgebot nicht verletzt werde, wenn in der Rechtsprechung des BFH bei Verträgen zwischen Eltern und Kindern an den Nachweis der Ernstlichkeit des Vertragsabschlusses strenge Anforderungen gestellt werden.

Es ist inkonsequent, bei Familienverträgen die auf der sog. „allgemeinen Lebenserfahrung“ basierende Rechtsprechung des BFH verfassungsrechtlich zu dulden. Es bleibt zu hoffen, daß der Beschluß des BVerfG hier eine Trendwende setzt, oder zumindest den Entschluß begünstigt, das Problem der Rechtsprechung zu Familienverträgen verfassungsrechtlich zu überprüfen.

Herbert Beul, Steuerberater, Neuwied/Carsten-René Beul, Bonn

246. Grundsatzurteil: Nutzender kann objektive Aufwendungen für die unentgeltliche Nutzung einer Wohnung in Mehrfamilienhaus absetzen

Ist der Nutzungswert einer Wohnung dem unentgeltlich Nutzenden nach § 21 Abs. 2 Alternative 2 EStG zuzurechnen, so kann dieser von dem anzusetzenden Rohmietwert die Aufwendungen abziehen, die mit der Nutzung objektiv in Zusammenhang stehen und die er subjektiv zur Förderung der Selbstnutzung macht. Das trifft auch für den vom Nutzenden getragenen Modernisierungsaufwand zu, für den die erhöhten Absetzungen nach § 82a EStDV geltend gemacht werden können.

BFH, Urt. vom 23. Oktober 1984, IX R 48/80

Als Nutzungswert sind von den Klägern, denen im Mietwohngrundstück ihrer Tante eine Wohnung unentgeltlich zur Nutzung überlassen war, nicht nur gedachte Mieteinnahmen anzusetzen, sondern auch die WK. Daß sich der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus nach § 21 Abs. 2 Alternative 1 EStG aus dem Vergleich der fiktiven Miete (Bruttonutzungswert) mit den hierdurch veranlaßten WK ergibt, ist in der höchstrichterlichen Rechtsprechung seit langem anerkannt¹¹ und – soweit ersichtlich – einhellige Meinung. Bei unentgeltlicher Überlassung der Wohnung i. S. der Alternative 2 des § 21 Abs. 2 EStG ist der Begriff des Nutzungswerts nicht anders zu verstehen. Dies bedeutet, daß der Nutzungswert so zu ermitteln ist, wie dies beim Eigentümer zu geschehen hätte, falls dieser die Wohnung selbst nutzte. Von dieser Auffassung ist der BFH bereits in dem Urteil vom 28. 7. 1981¹² ausgegangen. Der gleichen Ansicht ist die herrschende Mei-

6) DStR 1979, 699 [702].

7) BFH, BStBl. 1974 II, 351 [352].

8) So schon Wacke, Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuer-sachen, 1968, S. 58 ff.; 71 ff.; Kruse, JbFSt 1977/78, 82 ff.; ders., in Tipke/Kruse, AO, 11. Aufl., § 41 AO Tz. 14; weitere Nachweise, Beul/Beul, DStR 1985, 13 ff.

9) Vgl. BVerfGE 6, 55; 12, 199; 28, 324 [327] m. w. N.; 29, 104.

10) 1 BvR 1406/84; NWB-Nr. 279/85; HFR 1985, 283; zum zugrundeliegenden Sachverhalt, FG Rheinl.-Pf. v. 11. 4. 1984, 6 K 107/83; Beul/Beul, DStR 1985, 13 [18].

11) Vgl. BFH-Urt. v. 11. 10. 1977, VIII R 20/75, BFHE 123, 347, BStBl. II, 860 m. w. N. = DStR 1978, 44 Nr. 6.

12) VIII R 141/77, BFHE 134, 409, 411, letzter Abs., BStBl. 1982 II, 454 [455, r. Sp., vorl. Abs.] = DStR 1982, 146 Nr. 82.