

Vorbehalt der Nachprüfung auf. Nach den bescheidgegenständlichen Erläuterungen erledigte sich hierdurch der Einspruch der K vom 20.4.2009. Hiergegen legte K am 13.12.2010 erneut Einspruch ein, ohne diesen zu begründen. Nach schriftlicher Androhung einer Verböserung setzte das FA die Umsatzsteuer durch die Einspruchsentscheidung vom 18.5.2011 entsprechend dem Bescheid vom 1.4.2009 fest, da keine Organschaft bestanden habe.

Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das FG vertrat die Auffassung, dass das FA K die Steuerbefreiung zu Recht versagt habe.

Mit seiner Revision rügte K die fehlerhafte Anwendung von § 127 AO und damit eine Verletzung formellen Rechts, da die Einspruchsentscheidung keine Begründung enthalten habe, weswegen die Steuerbefreiung zu versagen sei. Der BFH hat das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 18.5.2011 aufgehoben.

Zulässigkeit des Einspruchs als Voraussetzung der Verböserung: Der BFH hat die Entscheidung des FG und die verbösernde Einspruchsentscheidung jedoch nicht aus materiellen, sondern aus formellen Gründen aufgehoben. Mangels zulässigen Einspruchs sei für eine Verböserung gem. § 367 Abs. 2 AO kein Raum. So sei der Einspruch der K unzulässig gewesen, da es an einer rechtlichen Beschwer gefehlt habe. Diese sei nach ständiger Rechtsprechung aber Zulässigkeitsvoraussetzung für den Einspruch (BFH v. 9.8.2007 – VI R 7/04, BFH/NV 2008, 9). Die Zulässigkeit eines Einspruchs habe der BFH im Revisionsverfahren trotz unterlassener Rüge eines formellen Verfahrensverstosses stets zu prüfen.

Klage und Einspruch gegen einen auf 0 € lautenden Umsatzsteuerbescheid im Allgemeinen unzulässig: Für den Bereich der Umsatzsteuer hat der BFH bereits zuvor entschieden, dass eine Klage – und damit auch ein Einspruch – gegen eine auf null lautende Steuerfestsetzung im Allgemeinen unzulässig ist und eine Beschwerde nur dann vorliegt, wenn stattdessen die Festsetzung einer Steuererstattung begehrt wird oder wenn sich die Steuerfestsetzung nicht in der Konkretisierung des Steuerschuldverhältnisses erschöpft.

Abweichende Korrekturgrundlage des verbösernden Steuerbescheids im Streitfall unmaßgeblich: Als unmaßgeblich hat der V. Senat die Frage beurteilt, ob das FA für den verbösernden Steuerbescheid vom 18.5.2011 eine andere Korrekturgrundlage hätte in Anspruch nehmen können, da der Bescheid nicht als Verwaltungsakt ergangen sei, sondern als Teil der gem. § 348 Nr. 1 AO nicht einspruchsfähigen Einspruchsentscheidung. Eine Umdeutung in einen nach § 174 AO erlassenen und einspruchsfähigen Änderungsbescheid komme daher nicht in Betracht.

Beraterhinweis

Der V. Senat hat die Revision schon aus rein formellen Erwägungen für begründet erachtet. Dass das FG die Frage der Zulässigkeit der Verböserung und damit des Einspruchs im erstinstanzlichen Verfahren nicht geprüft hat, verwundert. Die Verböserung ist zwar nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO, wonach die Finanzbehörde, die über den Einspruch entscheidet, die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen hat, zulässig. Die Möglichkeit

der Verböserung setzt aber unstreitig die Zulässigkeit des Einspruchs voraus (BFH v. 9.8.2007 – VI R 7/04, BFH/NV 2008, 9; Seer in Tipke/Kruse, § 367 AO Rz. 22). Aufgrund der Nullfestsetzung war K durch den angefochtenen Bescheid vom 19.11.2011 jedoch nicht beschwert. Für eine Verböserung gab es folglich keinen Raum.

RA Sebastian Hartrott, München



Service: BFH v. 24.7.2014 – V R 45/13, abrufbar unter steuerberater-center.de

Schenkungssteuer

»» Schenkungssteuer bei Zahlung von Prämien für eine Lebensversicherung durch einen Dritten

Die laufende Zahlung der Versicherungsprämien für eine vom Versicherungsnehmer abgeschlossene Lebensversicherung durch einen Dritten kann nicht als mittelbare Schenkung eines Lebens- bzw. Rentenversicherungsanspruchs beurteilt werden. Die aus den jeweiligen Prämienzahlungen folgende Werterhöhung des Versicherungsanspruchs ist kein Zuwendungsgegenstand i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

BFH v. 22.10.2014 – II R 26/13

ErbStG § 7 Abs. 1 Nr. 1; BewG a.F. § 12 Abs. 4

Der Kläger (K) schloss im Jahr 2004 bei der B-Lebensversicherung AG (B-AG) einen Rentenversicherungsvertrag ab. Die ab November 2004 fälligen Prämien betrugen monatlich 5.000 € und wurden regelmäßig und in voller Höhe von U, der Tante des K, durch Überweisung an die B-AG entrichtet. Das FA sah in den monatlichen Zahlungen der U jeweils selbständige freigebige Zuwendungen an K und setzte für die Zahlung am 1.12.2007 gegen K unter Berücksichtigung der zuvor bereits gezahlten Prämien als Vorerwerbe Schenkungssteuer fest. Das FG setzte auf die Klage hin den Wert des Erwerbs zum 1.12.2007 sowie die als Vorerwerbe berücksichtigten Prämienzahlungen gem. § 12 Abs. 4 Satz 1 BewG jeweils mit zwei Dritteln der eingezahlten Prämien an und setzte die Schenkungssteuer herab, da Gegenstand der Zuwendungen der U nach den Grundsätzen der mittelbaren Schenkung nicht die monatlich auf das Versicherungskonto des K eingezahlten Geldbeträge seien, sondern die aufgrund der monatlichen Zahlungen bewirkten Wertzuwächse des Rentenversicherungsanspruchs.

Der BFH gab der Revision des FA statt und wies die Klage ab, da Gegenstand der Zuwendung der U an den K ihre mit dem Nennwert anzusetzende Beitragszahlung ist und nicht der jeweilige nach § 12 Abs. 4 BewG zu bewertende Wertzuwachs des Rentenversicherungsanspruchs.

Schenkungsgegenstand: Der Schenkungssteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte

durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; vgl. § 516 Abs. 1 BGB). Nach bürgerlichem Recht bestimmt sich der Schenkungsgegenstand nach dem Willen des Zuwendenden, was also dem Bedachten nach dessen Willen geschenkt sein soll. Eine freigebige Zuwendung erfordert eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Schenkers und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten. Die Vermögensverschiebung zwischen dem Schenker und dem Bedachten muss sich auf die Vermögenssubstanz beziehen. Die Vermögenssubstanz des Bedachten kann dabei u.a. durch den Zugang aktiver Vermögensgegenstände oder den Wegfall negativer Vermögensgegenstände (insbesondere Schulden und andere geldwerte Verpflichtungen) vermehrt werden. Dagegen führen bloße Werterhöhungen des Vermögens des Bedachten, die nicht auf einer Vermehrung der Vermögenssubstanz beruhen, nicht zu einer freigebigen Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Mittelbare Schenkung eines Vermögensgegenstands: In der Hingabe von Vermögensgegenständen kann mittelbar die Schenkung eines anderen Vermögensgegenstands gesehen werden; „Entreicherungsgegenstand“ und „Bereicherungsgegenstand“ brauchen nicht identisch zu sein. Eine mittelbare Schenkung setzt voraus, dass der Beschenkte im Verhältnis zum Schenker nicht über das ihm unmittelbar Zugewendete, sondern (erst) über das Surrogat desselben, z.B. über den Verkaufserlös, verfügen kann; der Beschenkte ist nicht um das unmittelbar Hingegebene, sondern erst um den Verkaufserlös bereichert. Das gilt nicht nur für die Fälle der mittelbaren Grundstücksschenkung, sondern generell bei mittelbarer Schenkung aller als Zuwendungsobjekte in Betracht kommenden Gegenstände oder Rechte. Von einer mittelbaren Schenkung kann danach nur ausgegangen werden, wenn der mittelbar zugewendete Vermögensgegenstand Zuwendungsobjekt i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sein kann. Wird durch die unmittelbare Hingabe eines Vermögensgegenstands beim Bedachten mittelbar eine bloße Werterhöhung seines Vermögens bewirkt, verbleibt es bei der Besteuerung der unmittelbaren Zuwendung. Die Anwendung der Grundsätze zur mittelbaren Schenkung scheidet aus.

Zuwendungsgegenstand Prämienzahlungen: U hat mit ihrer monatlichen Zahlung auf das Konto des Versicherers die von K geschuldete Versicherungsprämie getilgt. Diese Tilgungsleistung erfüllt alle Merkmale einer freigebigen Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Diese Zahlungen durch einen Dritten können nicht als mittelbare Schenkung eines Lebens- bzw. Rentenversicherungsanspruchs beurteilt werden. Die sich aus der Zahlung der Versicherungsprämie ergebende Werterhöhung des Versicherungsanspruchs ist kein Zuwendungsgegenstand und erfüllt damit nicht die Merkmale einer Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Nach Abschluss eines Lebensversicherungsvertrags hat der Versicherungsnehmer bis zum Eintritt des Versicherungsfalls lediglich ein **Anwartschaftsrecht**; dessen Höhe stellt den jeweiligen Wert des Versicherungsvertrags dar und ist Vermögen des Versicherungsnehmers. Die Zahlung der vom Versicherungsnehmer geschuldeten Versicherungsprämien durch einen

Dritten begünstigt den Versicherungsnehmer in erster Linie durch die dadurch eintretende Befreiung von der Verpflichtung zur Prämienzahlung. Soweit dadurch auch eine Werterhöhung seines Anwartschaftsrechts eintritt, erfüllt dies nicht den objektiven Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Die auf anderen Rechtsgrundsätzen beruhende Vorentscheidung war daher aufzuheben.

Gegenstand der Zuwendung der U an K war daher die Zahlung der von ihm der B-AG geschuldeten Versicherungsprämie für den Monat Dezember 2007. Diese Geldzuwendung ist nicht als Anspruch aus einer Lebensversicherung i.S.d. § 12 Abs. 4 BewG, sondern gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 1 BewG mit dem Nennwert zu bewerten und vom FA zutreffend als selbständige Zuwendung getrennt besteuert worden. Sie beruhte nicht auf einem einheitlichen Schenkungsversprechen der U. Auch lag der Zuwendung kein obligatorisches Forderungsrecht zugrunde, das ein Stammrecht des K auf die einzelnen Zuwendungen begründete.

Beraterhinweis

Nach diesem Urteil ist also bei Zahlung von Lebensversicherungsprämien durch Dritte zu beachten, dass mit diesen Zahlungen nicht – mittelbar – eine Anwartschaft auf die Versicherungsleistung geschenkt wird, die gem. § 12 Abs. 4 BewG (nach alter Rechtslage mit 2/3 der gezahlten Prämien bzw.) nach neuer Rechtslage mit dem Rückkaufswert zu bewerten wäre; vielmehr ist Schenkungsgegenstand jede einzelne Prämienzahlung, so dass nach Überschreitung des persönlichen Freibetrags mit jeder Zahlung Schenkungsteuer unter Berücksichtigung der Vorerwerbe (§ 14 ErbStG) anfällt.

RD a.D. Michael Marfels, Nordkirchen



Service: BFH v. 22.10.2014 – II R 26/13, abrufbar unter steuerberater-center.de

Gewerbsteuer

» Hinzurechnung sog. Dauerschuldentgelte bei inländischer Muttergesellschaft europarechtswidrig?

Die Hinzurechnung sog. Dauerschuldentgelte bei der inländischen Muttergesellschaft als Zinsschuldnerin einer belgischen Tochtergesellschaft verstößt nicht gegen EU-Recht. Der in R 7.1 Abs. 5 Satz 3 und 4 GewStR für den gewerbsteuerlichen Organkreis billigeitsweise angeordnete Verzicht auf die Hinzurechnung zum Gewinn aus Gewerbebetrieb nach Maßgabe von § 8 GewStG setzt voraus, dass die jeweilige Hinzurechnung zu einer doppelten gewerbsteuerlichen Belastung führt.

BFH v. 17.9.2014 – I R 30/13

GewStG § 2 Abs. 2 Satz 2, § 8 Nr. 1; KStG § 14 Nr. 1 bis 3; EG Art. 43 (= AEUV Art. 49); GewStR 2009 R 7.1 Abs. 5 Satz 3 und 4; GewStR 1998 Abschn. 41 Abs. 1 Satz 5 u. 6