

## RECHTSPRECHUNG

Bei der Kürzung des Vorwegabzugs kann nach Verwaltungsauffassung nicht lediglich das Gehalt für Dezember zu Grunde gelegt werden. Der Vorwegabzug ist vielmehr in voller Höhe zu versagen. Selbst wenn nur für einen Tag im Kalenderjahr die Voraussetzungen erfüllt sind, tritt die Kürzung vom vollen Arbeitslohn ein. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des BFH (Urt. v. 14. 6. 2000, XI R 57/99, BStBl II 2001, 28, DStRE 2000, 1011) die bloße Zusage auf ein Ruhegehalt nicht zur Kürzung des Vorwegabzugs führt, wenn die GmbH keine Aufwendungen zur Sicherstellung der künftigen Altersversorgung tätigt.

Zur Frage, ob in derartigen Fällen der gesamte Jahresarbeitslohn zur Bemessungsgrundlage für die Kürzung des Vorwegabzugs gehört, ist beim BFH ein Revisionsverfahren (Az.: XI R 75/00) anhängig.

**Beispiel 3:**

D ist mit 90 % an der XY-GmbH beteiligt und als deren Geschäftsführer tätig. Eine Pensionszusage ist ihm nicht erteilt worden. Die Tätigkeitsvergütung des D beträgt 120 000 EUR. Darüberhinaus ist D noch bei der Z-AG gegen einen Jahresarbeitslohn von 12 000 EUR beschäftigt. Hier sind Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung abzuführen.

D ist bei der XY-GmbH sozialversicherungsrechtlich nicht abhängig beschäftigt. Da er hier keine Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung besitzt, wäre der Vorwegabzug ungekürzt zu gewähren. Allerdings leistet die Z-AG steuerfreie Zukunftssicherungsleistungen nach § 3 Nr. 62 EStG, so dass der Vorwegabzug zu kürzen ist. Bemessungsgrundlage ist die Summe der Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit, so dass im Ergebnis der Vorwegabzug vollständig entfällt.

**Beispiel 4:**

a) E ist beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer ohne Pensionszusage bei der X-GmbH. Sein Bruttogehalt im Jahr 01 beläuft sich auf 90 000 EUR. Ehefrau F übt einen so genannten „325-Euro-Job“ aus (Gehalt in 01: 3 900 EUR), für den deren Arbeitgeber Rentenversicherungsbeiträge i. H. von 12 % entrichten muss. Da F noch positive Einkünfte aus V+V hat, kann das Beschäftigungsverhältnis nicht nach § 3 Nr. 39 EStG steuerfrei bleiben.

b) wie vorgehend, allerdings wird die Lohnsteuer aus dem Beschäftigungsverhältnis der F pauschaliert.

Zu a: Der Arbeitslohn aus dem „325-Euro-Job“ muss grundsätzlich in die Veranlagung zur Einkommensteuer mit

einbezogen werden. Da der 12 %ige Arbeitgeberanteil gemäß R 24 Abs. 1 Satz 1 LStR zu den steuerfreien Zukunftssicherungsleistungen i. S. des § 3 Nr. 62 EStG gehört, ist der Vorwegabzug zu kürzen. Nach R 106 Satz 3 EStR 2001 umfasst die Bemessungsgrundlage für die Kürzung die vollen Arbeitslöhne beider Ehegatten. Die Kürzung ist also aus 93 900 EUR vorzunehmen und beläuft sich auf 15 024 EUR, maximal 6 136 EUR.

Zu b: Auch die Tatsache, dass anstatt der Besteuerung auf Lohnsteuerkarte die Lohnsteuer gemäß § 40a Abs. 2 EStG mit dem Pauschsteuersatz von 20 % vorgenommen wird, führt grundsätzlich zu keinem anderen Ergebnis. Zwar entfällt der Arbeitslohn der F für die Bemessungsgrundlage der Kürzung, gleichwohl ist eine Kürzung aus dem Gehaltsbestandteil des E, also aus 90 000 EUR, durchzuführen.

Das FG Berlin hat in seinem Urteil vom 20. 1. 2000 (EFG 2000, 487) jedoch entschieden, dass nicht der gesamte Arbeitslohn, sondern nur der sozialversicherungsspflichtige Teil des Arbeitslohns bei der Berechnung der Minderung des Vorwegabzugs berücksichtigt werden darf. Das Revisionsverfahren ist beim BFH unter dem Az. XI R 23/00 anhängig.

**4. Schlussbemerkung**

Die Entscheidungen einer Vielzahl anhängiger Verfahren beim BFH (Übersicht in DB 2002, Beilage Nr. 3 zu Heft 10) dürfen mit Spannung erwartet werden. Erst kürzlich hat der BFH in seinem Beschluss vom 23. 1. 2001 (XI R 17/00, BStBl II 2001, 346, DStRE 2001, 517) verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Begrenzung des Sonderausgabenabzugs angemeldet und das BMF zum Beitritt aufgefordert. Das BMF soll Stellung nehmen zu den Beträgen für eine realitätsgerechte Mindestvorsorge sowie zu der Frage der steuerlichen Gleichbehandlung von Selbstständigen und Arbeitnehmern. Inwiefern die Entscheidung des BVerfG vom 6. 3. 2002 (2 BvL 17/99, DStRE 2002, 349) zur Verfassungswidrigkeit der unterschiedlichen Besteuerung von Renten und Pensionen Auswirkung auf den Fragenkreis der Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen haben wird, bleibt abzuwarten.

## RECHTSPRECHUNG

## Einkommensteuer

**„Liebhaberei“ bei beschränkter Steuerpflicht – Nachweispflicht der Gewinnerzielungsabsicht durch das Finanzamt – außerbetriebliche Sphäre ausländischer Kapitalgesellschaften**

EStG § 2 Abs. 1; § 49, § 50a Abs. 5; KStG § 8 Abs. 2; AO 1977 § 90 Abs. 2

1. Die Haftung nach § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG setzt voraus, dass die vom Vergütungsgläubiger erbrachten Leistungen zu beschränkt steuerpflichtigen Einkünften des Vergütungsgläubigers i. S. des § 49 EStG führen.

2. Ob eine Tätigkeit der steuerrechtlich relevanten Einkunftserzielung oder dem Bereich der „Liebhaberei“ zuzuordnen ist, muss bei beschränkt Steuerpflichtigen nach denselben Kriterien wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen beurteilt werden.

3. Das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht ist kein „im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal“, das nach § 49 Abs. 2 EStG außer Betracht bleiben könnte (Abweichung vom BMF v. 23. 1. 1996, BStBl I 1996, 89).

4. Bei einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland führt eine ohne Einkunftserzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit nicht zu steuerpflichtigen Einkünften (Abgrenzung zu den Senatsurt. v. 4. 12. 1996, I R 54/95, BFHE 182, 123; v. 8. 7. 1998, I R 123/97, BFH/NV 1999, 269).

## RECHTSPRECHUNG

**5. Die Verletzung einer Pflicht zur Beschaffung von Beweismitteln kann nur dann zu nachteiligen Rechtsfolgen führen, wenn zumindest Anhaltspunkte dafür bestehen, dass mit Hilfe der betreffenden Beweismittel eine weitere Sachverhaltsaufklärung möglich gewesen wäre.**

BFH, Urt. v. 7. 11. 2001, IR 14/01

**Sachverhalt:**

I. Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kl.) verpflichtet war, ausgezahlte Rennpreise dem Steuerabzug nach § 50a EStG zu unterwerfen.

Der Kl., ein eingetragener Verein, veranstaltet verschiedene reitersportliche Veranstaltungen. An diesen nahmen in den Streitjahren (1986 bis 1993) Pferde aus Deutschland sowie aus mindestens 24 anderen Ländern teil. Die Pferde und die zugehörigen Reiter und Fahrer waren auf Einladung des Kl. von den reiterlichen Vereinigungen der jeweiligen Länder zu den Turnieren angemeldet worden.

In den Turnierausschreibungen hatte der Kl. bei den einzelnen Prüfungen Preise für das siegende Pferd und die platzierten Pferde ausbezahlt, die von anderen Unternehmen oder Einrichtungen für diesen Zweck gestiftet worden waren. Die Preise beliefen sich zumeist auf weniger als 5 000 DM und nur vereinzelt auf mehr als 10 000 DM. Sie wurden den Eigentümern der Pferde ausgezahlt, die überwiegend nicht mit den Reitern identisch waren. Ferner übernahm der Kl. für die ausländischen Turnierteilnehmer verschiedene Nebenleistungen, wie z. B. den Transport der Pferde und die Verpflegung für Pferde und Reiter.

Im Zusammenhang mit den Preisgeldzahlungen nahm der Kl. in den Jahren 1986 bis 1989 – ebenso wie in den Vorjahren – keinen Steuerabzug vor. Er ging hierbei davon aus, dass die Eigentümer die Pferdehaltung ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben und deshalb nicht gewerblich tätig seien. Im Verlauf des Jahres 1990 ging der Kl. dazu über, von den Preisgebern sowie von der Erstattung der Reisekosten und eines Teils der Transportkosten 15 v.H. Steuer einzubehalten. Er teilte die Höhe der einbehaltenen Beträge jeweils dem Beklagten und Revisionskläger (FA) mit, führte diese aber nicht an das FA ab. Ein Antrag des Kl. auf Erteilung von Freistellungsbescheinigungen für die Turnierteilnehmer hatte nur in vier Fällen Erfolg; ein weiterer Antrag auf Teilnahme am Kontrollmeldeverfahren gemäß § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG wurde wegen Eintritts der Verjährung abgelehnt.

Im Anschluss an zwei Lohnsteuer-Außenprüfungen erließ das FA mehrere Haftungsbescheide, in denen es den Kl. für nicht abgeführte Abzugsteuer in Anspruch nahm. Auf die Einsprüche des Kl. hin verminderte es die festgesetzten Haftungsbeträge; im Übrigen wies es die Einsprüche jedoch als unbegründet zurück. Gegen die auf dieser Basis erlassene Einspruchsentscheidung erhob der Kl. Klage, der das FG im Streitpunkt stattgegeben hat.

Mit seiner Revision rügt das FA sinngemäß eine Verletzung des § 49 Abs. 2 und des § 50a Abs. 4 EStG. Es beantragt, das erstinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kl. ist der Revision entgegengetreten.

**Gründe:**

II. Die Revision ist unbegründet. Sie ist deshalb gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kl. im Zusammenhang mit seinen Zahlungen an die Turnierteilnehmer nicht für eine einzubehaltende und abzuführende Ertragsteuer haftet.

**Voraussetzungen des Steuerabzugs und der Haftung gemäß § 50a Abs. 4 und 5 EStG**

1. Nach § 50a Abs. 4 EStG wird bei beschränkt Steuerpflichtigen die Einkommensteuer in bestimmten Fällen im Wege des Steuerabzugs erhoben. In diesen Fällen muss der Schuldner der Vergütungen den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers vornehmen und die einbehaltene Steuer an das zuständige FA abführen (§ 50a Abs. 5 Sätze 2

und 3 EStG). Der Vergütungsschuldner haftet für die einzubehaltende und abzuführende Steuer (§ 50a Abs. 5 Satz 5 EStG); soweit er seine Verpflichtungen nicht erfüllt, kann das FA die Steuer bei ihm durch Haftungsbescheid anfordern (§ 73g EStDV).

2. Die Einbehaltungs- und Abführungspflicht des Vergütungsschuldners nach § 50a Abs. 4 EStG knüpft daran an, dass der beschränkt steuerpflichtige Vergütungsgläubiger der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte (§ 1 Abs. 4 EStG) erzielt. Sie setzt mithin voraus, dass die vom Vergütungsschuldner geleisteten Zahlungen aus der Sicht des Vergütungsgläubigers dem Einkünftevermerk des § 49 EStG unterfallen. Ist das nicht der Fall, so scheidet eine Haftung des Vergütungsgläubigers nach § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG aus.

**Erfordernis der Gewinnerzielungsabsicht**

3. Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH sind Zahlungen und sonstige Vermögensveränderungen nicht der Einkunftserzielung zuzuordnen, wenn sie im Zusammenhang mit Leistungen stehen, die sich als steuerlich unbeachtliche „Liebhaberei“ darstellen. Eine solche liegt vor, wenn die betreffenden Leistungen nicht von dem Streben nach Gewinnerzielung getragen sind, sondern aus persönlichen Motiven erfolgen (BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, 766 f.; v. 22. 4. 1998, XI R 10/97, BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663, DStR 1998, 1299; v. 31. 5. 2001, IV R 81/99, BFHE 195, 382, DStRE 2001, 1089). Eine Zahlung, die auf einer solchen Leistung beruht, unterliegt deshalb bei dem Empfänger nicht der Einkommensteuer und löst für den Zahlenden keine Einbehaltungs- und Abführungspflicht i. S. des § 50a Abs. 4 EStG aus.

**Gleiche Abgrenzungsmerkmale zur Liebhaberei bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht**

4. Ob eine bestimmte Leistung der steuerrechtlich relevanten Einkunftserzielung oder dem Bereich der „Liebhaberei“ zuzuordnen ist, muss bei beschränkt Steuerpflichtigen nach denselben Kriterien beurteilt werden wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen. Denn § 49 Abs. 1 EStG, der den Kreis der bei beschränkt Steuerpflichtigen zu erfassenden Einkünfte bestimmt, knüpft ebenfalls an das Vorliegen von Einkünften i. S. der §§ 13 ff. EStG an und enthält keine Erweiterung gegenüber dem für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Einkünftebegriff (BFH v. 1. 12. 1982, I B 11/82, BFHE 137, 178, BStBl II 1983, 367, 368, m. w. N.). Hieraus folgt zugleich, dass auch die im Zusammenhang mit der „Liebhaberei“ geltenden Vermutungs- und Beweislastregeln bei beschränkter Steuerpflicht in derselben Weise wie für unbeschränkt Steuerpflichtige gelten.

**„Gesamtheitliche“ Beurteilung einer Tätigkeit als Liebhaberei oder Gewerbebetrieb**

5. Bei der Frage nach dem Vorliegen einer „Liebhaberei“ ist grundsätzlich auf die zu beurteilende Tätigkeit in ihrer Gesamtheit abzustellen. Eine zur Steuerpflicht führende Einkunftserzielungsabsicht liegt nicht schon dann vor, wenn aus einzelnen Geschäften oder Tätigkeitsbereichen ein Gewinn oder Überschuss erstrebt oder erzielt wird. Erforderlich ist vielmehr, dass das Unternehmen mit dem Ziel geführt wird, während der Dauer seines Bestehens alles in allem einen Gewinn bzw. Überschuss (Totalgewinn/Totalüberschuss) zu erzielen (BFH v. 28. 3. 2000, X B 82/99, BFH/NV 2000, 1186, m. w. N.). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nur dann, wenn im Rahmen eines gewinnträchtigen Unternehmens ein gesonderter Tätigkeitsbereich nach Art eines selbstständigen Betriebsteils oder eines Teilbetriebs existiert, der seinerseits auf persönlichen Beweggründen beruht oder umgekehrt („Segmentierung“; vgl. hierzu BFH v. 28. 11. 1985, IV R 178/83, BFHE 145, 226, BStBl II 1986, 293, 296; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 20. Aufl., § 15 Rz. 28, m. w. N.). Für das Vorliegen

## RECHTSPRECHUNG

einer solchen Gestaltung bestehen im Streitfall keine Anhaltspunkte.

#### Für ein einschränkendes Verständnis der sog. isolierenden Betrachtungsweise ...

6. Aus dem Grundsatz der einheitlichen Betrachtung einer Gesamttätigkeit folgt für den Streitfall, dass bei der Frage nach der Einkunftserzielungsabsicht der ausländischen Pferdeeigner nicht darauf abzustellen ist, ob die im Inland erzielten Rennpreise die jeweiligen – ggf.: anteiligen – Aufwendungen für die betreffenden Pferde überstiegen haben. Entscheidend ist vielmehr, ob die einzelnen Zahlungsempfänger ihre Gestüte in der Absicht der Gewinnerzielung oder aus persönlichen Gründen betrieben haben. Etwas anderes ergibt sich nicht aus § 49 Abs. 2 EStG.

Nach dieser Vorschrift bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht, wenn bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden könnten. Welche Rechtsfolge sich hieraus für die im Streitfall zu beurteilende Konstellation ergibt, ist in Rechtsprechung und Schrifttum streitig. Zum Teil wird angenommen, das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht sei ein „im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal“ i. S. des § 49 Abs. 2 EStG, weshalb es bei der steuerlichen Beurteilung der im Inland erzielten Entgelte außer Betracht bleiben müsse (BMF v. 23. 1. 1996, BStBl I 1996, 89, 95 f., Beispiel 1; FG Hamburg v. 20. 7. 1999, II 337/97, EFG 2000, 14). Demgegenüber gehen andere davon aus, dass bei der Frage nach der Einkunftserzielungsabsicht eine isolierte Betrachtung der inländischen Tätigkeit grundsätzlich unzulässig sei (so die Vorinstanz sowie z. B. Lüdicke, in: Lademann, EStG, § 49 Rz. 848; Clausen, in: H/H/R, EStG, 21. Aufl., § 49 Anm. 1230). Letzteres hält der Senat für zutreffend.

#### ... sprechen der Wortlaut des § 49 Abs. 2 EStG ...

a) Für diese Deutung spricht zum einen der Wortlaut des § 49 Abs. 2 EStG. Er besagt, dass unter bestimmten Voraussetzungen im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale „außer Betracht bleiben“. § 49 Abs. 2 EStG bestimmt hingegen nicht, dass nicht vorhandene Besteuerungsmerkmale fingiert werden dürfen (Lüdicke, a. a. O.; Clausen, a. a. O.; Strunk, in: Korn, EStG, § 49 Rz. 237) oder dass bei der Beurteilung der maßgeblichen Besteuerungsmerkmale nur auf die Gegebenheiten im Inland abzustellen sei. Deshalb bleibt es auch im Anwendungsbereich des § 49 EStG dabei, dass alle für die Besteuerung erforderlichen Voraussetzungen vorliegen müssen und dass die Prüfung dieser Voraussetzungen nach den allgemein geltenden Kriterien zu erfolgen hat. Speziell für die Problematik der „Liebhabeerei“ bedeutet dies, dass auch bei beschränkt Steuerpflichtigen das Vorhandensein einer Einkunftserzielungsabsicht positiv festgestellt und dass hierzu auf die jeweilige Gesamttätigkeit abgestellt werden muss. Ist diese nicht von einer Einkunftserzielungsabsicht getragen, so kann eine solche – abgesehen vom Sonderfall der „Segmentierung“ – auch nicht (isoliert) bei der Inlandstätigkeit gegeben sein. Damit fehlt es in dieser Situation an einer Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften und also für eine Besteuerung.

#### ... dessen Entstehungsgeschichte ...

b) In dieselbe Richtung weist die Entstehungsgeschichte des § 49 Abs. 2 EStG. Hierzu hat der Kl. zutreffend darauf hingewiesen, dass ausweislich der Gesetzesbegründung die Vorschrift diejenigen Fälle erfassen soll, in denen „bei Einkünften im Sinne der beschränkten Einkommensteuerverpflichtung ... eine Einordnung in verschiedene Einkünfte möglich“ ist; sich hieraus ergebende Besteuerungslücken sollten geschlossen werden (BT-Drs. 7/1509, S. 5). Der Gesetzgeber hat demnach nur diejenigen Fälle regeln wollen, in denen dem Grunde nach Einkünfte vorliegen und sich lediglich aus der systematischen Einordnung jener Einkünfte die

Gefahr einer Nichtbesteuerung ergibt. Die hier vorliegende Konstellation, in der es mangels Einkunftserzielungsabsicht schon am Vorliegen von Einkünften fehlt, wird mithin von der gesetzgeberischen Intention nicht umfasst.

#### ... sowie Sinn und Zweck der Vorschrift

c) Zudem spricht für die Annahme, dass § 49 Abs. 2 EStG den Fall der fehlenden Einkunftserzielungsabsicht nicht regelt, auch die wirtschaftliche Zielrichtung der Vorschrift. Diese soll verhindern, dass ein Steuerausländer allein deshalb von der deutschen Besteuerung frei bleibt, weil er seine inländische Tätigkeit in einer bestimmten Art und Weise oder in einer bestimmten Rechtsform ausübt. Wer als Steuerausländer bei seiner inländischen Wirtschaftstätigkeit z. B. die Anknüpfungspunkte des § 49 Abs. 1 Nr. 5 bis 9 EStG realisiert, soll nicht deshalb unbesteuert bleiben, weil er die Tätigkeit im Rahmen eines Gewerbebetriebs ausübt und im Inland keine Betriebsstätte hat (Wassermeyer, in: Vogel, Grundfragen des internationalen Steuerrechts, 1985, S. 49, 59). Dagegen dient § 49 Abs. 2 EStG nicht dazu, Steuerausländer schlechter zu stellen als einen Steuerinländer mit einer vergleichbaren Tätigkeit. Gerade das geschähe aber bei einer Auslegung der Vorschrift, die es ermöglicht, dass von einem ausländischen „Liebhabebetrieb“ im Inland Steuer erhoben wird. Eine solche Vorgehensweise würde nicht nur über das Ziel des § 49 Abs. 2 EStG hinauschießen, sondern wäre speziell gegenüber EU-Ausländern auch unter gemeinschaftsrechtlichen Gesichtspunkten bedenklich. Durch diese Überlegung sieht sich der Senat in seiner Annahme bestärkt, dass die vom FA vertretene Auffassung von § 49 Abs. 2 EStG nicht gedeckt sein kann.

#### Praktikabilitäts Erwägungen stehen nicht entgegen

d) Die vom FA angesprochenen Praktikabilitätsüberlegungen führen zu keiner abweichenden Beurteilung der Rechtslage. Das FA weist zwar zu Recht darauf hin, dass nach der vom Kl. vertretenen Ansicht die Steuerabzugspflicht des Vergütungsschuldners (§ 50a Abs. 5 EStG) von der Einkunftserzielungsabsicht des Vergütungsgläubigers abhängt und dass der Vergütungsschuldner das Vorliegen dieser Absicht nicht immer zuverlässig beurteilen kann. Doch ist dem einerseits die schon vom FG angestellte Erwägung entgegenzuhalten, dass in der weitaus überwiegenden Zahl der Fälle an der Absicht der Einkunftserzielung kein Zweifel bestehen und die Zahl der insoweit unklaren Fälle in der Praxis äußerst gering sein wird. Zudem wird der Vergütungsschuldner in der Regel zivilrechtlich berechtigt sein, bei Zweifeln über das Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht den Steuerabzug vorzunehmen und dem Vergütungsgläubiger die Klärung der Frage zu überlassen, ob eine Steuerpflicht besteht oder ob die abgeführte Steuer an den Vergütungsgläubiger ausgekehrt werden muss (vgl. hierzu BGH v. 17. 7. 2001, X ZR 13/99, BB 2001, 2024). Vor allem aber wäre es dem Gesetzgeber unbenommen, zur Vermeidung der genannten Schwierigkeiten in den Fällen des § 50a Abs. 4 EStG – ähnlich wie in § 50a Abs. 1 EStG – den Steuerabzug nicht an die Erzielung von Einkünften, sondern an die Erzielung von Einnahmen anzuknüpfen. Diesen Weg hat er jedoch nicht gewählt. Angesichts dessen sieht der Senat keine Möglichkeit, allein um einer besseren Handhabbarkeit des Steuerabzugs willen § 49 Abs. 2 EStG in der vom FA angestrebten Weise auszulegen.

#### Ausländische Kapitalgesellschaften können über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen

7. Dass bei einem beschränkt Steuerpflichtigen eine ohne Einkunftserzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit nicht zu steuerpflichtigen Einkünften führt, gilt auch dann, wenn es sich bei dem Steuerausländer um eine Kapitalgesellschaft handelt. Dem steht die Rechtsprechung des Senats, nach der Kapitalgesellschaften grundsätzlich keine außerbetriebliche Sphäre haben (BFH v.

## RECHTSPRECHUNG

4. 12. 1996, I R 54/95, BFHE 182, 123, DStR 1997, 492; v. 8. 7. 1998, I R 123/97, BFH/NV 1999, 269 DStR 1998, 1749), nicht entgegen.

Denn diese Rechtsprechung beruht auf § 8 Abs. 2 KStG, der bestimmt, dass bei nach Handelsrecht buchführungspflichtigen Körperschaften alle Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb sind. Außerdem soll durch sie ein Widerspruch zwischen der körperschaftsteuerrechtlichen und der gewerbesteuerrechtlichen Behandlung (§ 2 Abs. 2 GewStG) der Einkünfte von Kapitalgesellschaften vermieden werden (vgl. hierzu BFH in BFHE 182, 123). Beide Überlegungen gelten aber in Beziehung auf ausländische Kapitalgesellschaften – zumindest in der Regel – nicht.

§ 8 Abs. 2 KStG gilt nach seinem eindeutigen Wortlaut nur für diejenigen Kapitalgesellschaften, deren Buchführungspflicht sich aus dem HGB ergibt. Dazu zählen ausländische Kapitalgesellschaften jedenfalls dann nicht, wenn sie im Inland keine Zweigniederlassung haben (vgl. BFH v. 2. 2. 1994, I B 143/93, BFH/NV 1994, 864, 865; v. 13. 11. 1996, I B 3/96, BFH/NV 1997, 443; *Siegers*, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, § 2 Rz. 23; *Blümlich/Rengers*, KStG, § 8 KStG Rz. 52, m. w. N.). Ebenso unterliegen sie in diesem Fall nicht der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 Sätze 1 und 3 GewStG). Angesichts dessen bestehen keine Sachgründe dafür, die genannte Rechtsprechung auf sie zu übertragen. Vielmehr sind die inländischen Einkünfte ausländischer Kapitalgesellschaften ohne inländische Betriebsstätte nach den allgemeinen Regeln des Einkommensteuerrechts zu bestimmen, was dazu führt, dass hier auch eine „Liebhaberei“ möglich ist.

#### Gewinnerzielungsabsicht muss vom FA positiv nachgewiesen werden

8. Im Streitfall ist das FG der Frage nach einer Einkunftserzielungsabsicht der ausländischen Preisgeldempfänger nachgegangen, hat eine solche aber nicht feststellen können. Seine dahin gehende Würdigung liegt auf tattrichterlichem Gebiet und kann im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt (BFH v. 27. 1. 2000, IV R 33/99, BFHE 191, 119, BStBl II 2000, 227, 228 679). Ein solcher Verstoß ist nicht erkennbar und auch vom FA nicht geltend gemacht worden.

Das FA rügt in diesem Zusammenhang zwar, das FG habe sich zu Unrecht auf die „Vermutung“ gestützt, „dass Pferdezucht im allgemeinen nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird“. Damit wird es der Argumentation des FG jedoch nicht gerecht. Diese geht nämlich dahin, dass erstens die Gewinnerzielungsabsicht eine positiv erforderliche Voraussetzung für die Annahme von Einkünften ist, dass zweitens bei Pferdezuchtbetrieben das Vorliegen dieser Voraussetzung nicht vermutet werden kann und dass drittens auch die feststellbaren konkreten Umstände des Einzelfalls das Vorhandensein einer Einkunftserzielungsabsicht nicht überzeugungskräftig belegen. Damit hat das FG nicht zu Lasten des FA eine Vermutung angewandt, sondern nur darauf abgehoben, dass bei Würdigung aller bekannten Umstände nicht sämtliche Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerabzugspflicht festgestellt werden konnten.

9. Das FG hat zu Recht angenommen, dass die hiernach verbleibende Unsicherheit hinsichtlich der Einkunftserzielungsabsicht zu Lasten des FA geht. Dies entspricht der höchstrichterlichen Rechtsprechung, nach der die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen dieser Absicht derjenige Verfahrensbeiträger trägt, der sich zur Ableitung bestimmter Rechtsfolgen auf das Vorhandensein steuerpflichtiger Einkünfte beruft (BFH v. 19. 11. 1985, VIII R 4/83, BFHE 145, 375, BStBl II 1986, 289, 291, m. w. N.). Das ist im Streitfall das FA, da die Einkunftserzielungsabsicht und die hieraus folgende Steuerpflicht der Preisgeld-

empfänger Voraussetzungen für die vom FA geltend gemachte Haftung des Kl. sind.

#### Keine Beweislastumkehr wegen Auslandsverhältnis

10. Der vom FG getroffenen Beweislastentscheidung zum Nachteil des FA steht schließlich nicht § 90 Abs. 2 AO 1977 entgegen.

Diese Vorschrift begründet für Sachverhalte, die sich auf Vorgänge im Ausland beziehen, eine erweiterte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Zu der hiernach gebotenen Mitwirkung kann insbesondere gehören, dass Beweismittel – ggf. vorsorglich (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO 1977) – beschafft und dem FA oder dem FG zur Verfügung gestellt werden (vgl. hierzu *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 10. Aufl., § 90 Rz. 73 ff.). Kommt der Steuerpflichtige dieser Verpflichtung nicht nach, so kann das FA bzw. das FG hieraus für ihn nachteilige Schlüsse ziehen (BFH v. 28. 5. 1986, I R 265/83, BFHE 147, 105, BStBl II 1986, 732; v. 15. 2. 1989, X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462); ggf. kann sogar eine Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen eintreten (vgl. BFH v. 7. 7. 1983, VII R 43/80, BFHE 138, 527, BStBl II 1983, 760, 761; v. 9. 7. 1986, I B 36/86, BFHE 149, 375, BStBl II 1987, 487). Im Streitfall hat das FG jedoch zu Recht entschieden, dass eine in diesem Sinne schädliche Verletzung der Pflichten aus § 90 Abs. 2 AO 1977 nicht vorliegt.

a) Das gilt zunächst insoweit, als der Kl. es unterlassen hat, sich vor Auszahlung der Preisgelder – vorsorglich – Beweismittel zur Frage der Gewinnerzielungsabsicht der Zahlungsempfänger zu sichern. Es ist schon unklar, an welche Beweismittel hierbei zu denken wäre. Immerhin stehen die in § 90 Abs. 2 AO 1977 statuierten Pflichten unter dem Vorbehalt der Unzumutbarkeit (*Söhn*, a. a. O., § 90 AO Rz. 66), weshalb z. B. zweifelhaft ist, ob der Kl. sich vor Auszahlung der Preisgelder zunächst Gewinnermittlungen der Empfänger hätte vorlegen lassen müssen. Unabhängig von dieser Frage kann die Verletzung einer Beweismittelbeschaffungspflicht jedoch nur dann zu für den Steuerpflichtigen nachteiligen Rechtsfolgen führen, wenn die betreffenden Beweismittel im weiteren Verlauf nicht mehr zur Verfügung stehen, das Unterlassen einer rechtzeitigen Beschaffung also für einen späteren Beweisverlust ursächlich ist. Im Streitfall ist aber weder vom FA vorgebracht worden noch sonst erkennbar, welche ursprünglich vorhandenen Beweismittel im weiteren Verlauf verloren gegangen oder unreichbar geworden sein könnten. Angesichts dessen hat das FG zu Recht davon abgesehen, das Fehlen einer vorsorglichen Beweismittelbeschaffung zu Ungunsten des Kl. zu verwerten.

b) Im Ergebnis dasselbe gilt insoweit, als der Kl. es unterlassen hat, sich im weiteren Verlauf Beweismittel zur Frage der Gewinnerzielungsabsicht zu beschaffen und im Verfahren vor dem FG insbesondere Zeugen zu dieser Frage zu stellen (vgl. hierzu BFH v. 15. 2. 2000, X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450, m. w. N.). Denn diesen Umstand hätte das FG nur dann zu Lasten des Kl. in seine Sachverhaltswürdigung einbeziehen müssen, wenn Anhaltspunkte dafür erkennbar wären, dass eine zusätzliche, vom Kl. zu ermöglichende Beweiserhebung zu einer weiteren Aufklärung des Sachverhalts geführt hätte. Eine solche Situation liegt indessen schon deshalb nicht vor, weil ausweislich des angefochtenen Urteils in der mündlichen Verhandlung vor dem FG alle Beteiligten darüber einig waren, dass sich der Sachverhalt hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht der ausländischen Turnierteilnehmer nicht weiter verdeutlichen lassen. Angesichts dessen musste das FG weder den Kl. zur Beibringung weiterer Beweismittel auffordern noch die Möglichkeit in Betracht ziehen, dass der Kl. ihm Beweismittel vorenthielt, um ein für ihn ungünstiges Beweisergebnis zu vermeiden. Statt dessen durfte es darauf abstellen, dass die Frage der Gewinnerzielungsabsicht ohne Verschulden eines Be-

## RECHTSPRECHUNG

teiligten unaufklärbar war, und auf dieser Basis nach Beweislastgrundsätzen entscheiden.

**Anmerkung 1:**

1. Nach diesem Urteil – es handelt sich um einen rechtskräftig gewordenen Gerichtsbescheid – bleibt es bei einem recht eingeschränkten Verständnis der sog. isolierenden Betrachtungsweise, über das man sicherlich geteilter Meinung sein kann. Was sollen die Finanzbehörden denn, so liebe sich fragen, tun, hält ihnen der (beschränkt) Steuerpflichtige oder der Vergütungsschuldner als Haftender entgegen, „aufs Ganze“ gesehen erziele er lediglich Verluste, er trage sich nicht mit einer Gewinnerzielungsabsicht und seine Aktivitäten stellten eine schlichte „Liebhabelei“ dar? Es wird den Behörden kaum jemals möglich sein, „flächendeckend“ und „worldwide“ das Gegenteil zu beweisen. Eine entsprechende Beweisvorsorge wird dem Steuerpflichtigen, vor allem aber dem Haftenden nicht abverlangt, ist die Gewinnerzielungsabsicht doch unverzichtbare Voraussetzung für die Steuerbarkeit, so dass die Feststellungslast (Beweislast) das FA trifft. Unverschuldete Aufklärungsdefizite gehen ausweislich der Entscheidung zu Lasten der Verwaltung. Selbst Beweismittel, die der Steuerpflichtige unter solchen Umständen dem FA vorenthält, um ein für ihn ungünstiges Beweisergebnis zu vermeiden, sollen nicht schaden. Es erscheint zweifelhaft, ob man dem mit Vermutungen wird abhelfen können, wonach die eine oder die andere Tätigkeit gewissermaßen „liebhabeleitisch“ sei.

2. Angesichts dessen fragt sich, was mit der isolierenden Betrachtungsweise erreicht werden soll. Diese führt dazu, dass ausländische Besteuerungsmerkmale bei der Bestimmung der inländischen Einkünfte insoweit ausscheiden, als ihre Berücksichtigung eine nach den Verhältnissen im Inland begründete Steuerpflicht ausschließen würde (vgl. z. B. BFH. v. 1. 12. 1982, I B 11/82, BStBl II 1983, 367). Das aber wäre an sich auch bei Merkmalen, aus denen sich auf Grund der im Ausland gegebenen Verhältnisse ein Liebhabeleitbetrieb ergäbe, der Fall. Denn immer dann, wenn die im Inland verwirklichten Tatbestandsmerkmale ausreichen, um eine (beschränkte) Steuerpflicht zu begründen, darf auf die ausländischen Merkmale nicht zurückgegriffen werden. Gerade weil bei Einbeziehung solcher Merkmale die zunächst erfüllte Tatbestandsmäßigkeit „zerstört“ würde, müssen sie außerhalb der Betrachtung bleiben. § 49 Abs. 2 EStG wirkt damit zwar ggf. steuerbegründend. Aber genau darin kann durchaus der „Sinn“ der isolierenden Betrachtungsweise liegen, nicht zuletzt deswegen, um die inländische beschränkte Steuerpflicht nicht mit Prüfungen der ausländischen Sachverhalte und Gegebenheiten zu befrachten. So gesehen dürften die ausländischen Merkmale an sich aber nur ausnahmsweise herangezogen werden, nämlich dann, wenn die im Inland verwirklichten Umstände nicht ausreichen, um über die Tatbestandsmäßigkeit abschließend befinden zu können. Es ist dann aber eine Frage des Blickwinkels, ob man die Betrachtung auf das im Inland Geschehene verengt – dann wäre Gewinnerzielungsabsicht gegeben –, oder ob man auf die Gesamttätigkeit des betreffenden Steuerpflichtigen abstellen will; dann kann es an einer solchen Absicht fehlen.

3. Es spricht nach gegenwärtiger Rechtslage viel dafür, dass sich (nur) mittels der engeren, „isolierenden“ Sichtweise Ungleichbehandlungen in- und ausländischer Kapitalgesellschaften und damit – bei einschlägigen Sachverhalten – gestalterisch phantasievolle „Umgehungen“ durch Zwischenschaltung einer ausländischen Kapitalgesellschaft vermeiden lassen. Denn der BFH geht im Urteilsfall davon aus, dass ausländische anders als inländische Kapitalgesellschaften über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen können. Das ist zwar konsequent, weil der BFH die Auffassung bezogen auf die inländischen Gesellschaften namentlich auf § 8 Abs. 2 KStG und die darin bestimmte Pflicht stützt, nach den

Vorschriften des HGB Bücher zu führen; § 8 Abs. 2 KStG bestimmt, dass dann alle Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb sind. Unterwirft man ausländische Kapitalgesellschaften richtigerweise dieser Pflicht nicht, kann diese Argumentation nicht greifen. Es erscheint dann aber jedenfalls nicht von vornherein über jeden Zweifel erhaben, wenn aus diesem Umstand im Bereich der beschränkten Steuerpflicht unterschiedliche Rechtsfolgen abgeleitet werden sollen.

4. Vielleicht sollte dies Anlass geben, einmal mehr über die außerbetriebliche Sphäre bei Kapitalgesellschaften generell nachzudenken. Wesentliches Argument dafür, diese Sphäre zu verneinen, war dem BFH nämlich neben § 8 Abs. 2 KStG die körperschaftsteuerrechtliche Eigenkapitalgliederung. Und diese ist mittlerweile entfallen. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG wiederum, der ebenfalls als Kronzeuge für die „over all-Gewerblichkeit“ der Kapitalgesellschaften herhalten muss, hat gegenüber § 8 Abs. 1 und 2 KStG i. V. m. § 7 Satz 1 GewStG als reine Gewinnermittlungsvorschriften gewerbsteuerlichen Spezialcharakter (BFH v. 22. 8. 1990, I R 67/88, BStBl II 1991, 250). Und dafür, dass auch § 8 Abs. 1 und 2 KStG auf der Einkunftsermittlung nach Maßgabe des EStG und damit den sieben Einkunftsarten aufbaut, lassen sich allemal gute Gründe finden (vgl. z. B. *Weber-Grellet*, DStR 1998, 873, 876).

5. Gegebenenfalls kommt es darauf letzten Endes m. E. im Streitfall aber auch nicht an. Denn die Frage, ob bei einer Kapitalgesellschaft eine außerbetriebliche Sphäre anzunehmen ist, muss von jener Frage unterschieden werden, ob die Kapitalgesellschaft mit Gewinnerzielungsabsicht handelt. Die Zuordnung zu der betrieblichen oder außerbetrieblichen Sphäre (und deren Herleitung) hat mit objektiven Merkmalen zu tun, wohingegen sich eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht im Subjektiven abspielt. Vor diesem Hintergrund kann deswegen auch bei einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich und unabhängig davon, wie die Frage nach der außerbetrieblichen Sphäre zu beantworten ist, durchaus eine sog. Liebhabelei in Betracht kommen, nur dass deren Ursache gemeinhin eben im Gesellschaftlichen und in den privaten Neigungen ihrer Gesellschafter gründet und deshalb als vGA zu beurteilen ist. Diese Maßstäbe wären bei einer in- wie bei einer ausländischen Kapitalgesellschaft aber im Grundsatz gleichzubehandeln.

*Dr. Dietmar Gosch, Richter am BFH, München*

**Anmerkung 2:**

Das Urteil ist auch für denjenigen lesenswert, der sich nicht für die spezielle Problematik des Pferdes im Steuerrecht interessiert (vgl. hierzu *Raupach*, in: FS Ludwig Schmidt, 1993, S. 885 ff.). Es handelt sich um eine der wenigen BFH-Entscheidungen zu der seit jeher umstrittenen Reichweite der sog. isolierenden Betrachtungsweise. Mit dankenswerter Deutlichkeit erteilt der BFH dem Versuch eine Absage, unter Berufung auf die isolierende Betrachtungsweise nicht verwirklichte Sachverhalte zu fingieren (so die BMF-Schrb. v. 22. 9. 1989, DStR 1990, 151, und v. 23. 1. 1996, BStBl II 1996, 89/95 f.). Die Gewinnerzielungsabsicht muss als positives Merkmal eines Gewerbebetriebes vorhanden sein. Ohne diese Absicht ist der im Inland verwirklichte Sachverhalt unvollständig. § 49 Abs. 2 EStG geht davon aus, dass – ebenso wie bei unbeschränkter Steuerpflicht – im Grundsatz der weltweit verwirklichte Sachverhalt berücksichtigt wird; ausländische Teile desselben bleiben nur ausnahmsweise unberücksichtigt, soweit sie der Annahme inländischer Einkünfte entgegenstehen und soweit ohne sie ein den Steuertatbestand vollständig ausfüllender Sachverhalt übrig bleibt.

Erneut bestätigt wird die bereits in früheren Entscheidungen vertretene Auffassung, dass § 8 Abs. 2 KStG im Grundsatz auf ausländische Kapitalgesellschaften keine Anwendung findet; diesel-

## RECHTSPRECHUNG

ben können daher – ebenso wie z. B. inländische Vereine, Stiftungen usw. – Einkünfte in allen Einkunftsarten erzielen, aber eben auch Liebhaberei betreiben und eine „Privatsphäre“ haben. Diese zutreffende Erkenntnis sollte allerdings Anlass sein, erneut über die Frage nachzudenken, ob eine ausländische Kapitalgesellschaft, insbesondere wenn sie sich im Einzelfall nicht gewerblich betätigt, per se kraft ihrer Rechtsform die Eignung hat, eine inländische oder ausländische Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich zu prägen (vgl. zur Problematik *Lüdicke*, in: Lademann, EStG, § 49 Rz. 272; *Kroppen*, in: H/H/R, EStG, § 49 Anm. 615; *Schmidt*, EStG, 20. Aufl., § 15 Rz. 215). Von dieser eher zweifelhaften Auffassung scheint der BFH in seinem Urteil vom 17. 12. 1997 (I R 34/97, BStBl II 1998, 296) stillschweigend ausgegangen zu sein, ohne dies jedoch zu problematisieren oder zu begründen. Es handelte sich um eine vermögensverwaltende US-amerikanische Ltd. (KG), deren einziger unbeschränkt haftender Gesellschafter eine nach dem Recht des US-Staates Georgia errichtete Kapitalgesellschaft war. Demgegenüber hat der BFH in den Urteilen vom 21. 12. 1994 (I R 65/94, BFHE 176, 571) und vom 27. 8. 1997 (I R 8/97, BStBl II 1998, 163, DStR 1998, 116, sog. „niederländischer Stiftungs-Fall“) die Anwendung des auch für das Streitjahr 1980 rückwirkend geltenden § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG auf eine von zwei niederländischen B.V. gebildete GbR nicht einmal erwogen. Die Frage kann beispielsweise Auswirkungen auf die Art der Gewinnermittlung und vor allem auf den Umfang der Steuerpflicht von natürlichen Personen haben, die als beschränkt haftende Gesellschafter („Kommanditisten“) beteiligt sind (vgl. auch die Diskussion zu dem Fallbeispiel in JbFfSt 1996/97, S. 331 ff.). Ob die innerstaatliche gewerbliche Prägung Bedeutung für die DBA-Anwendung hat, hängt zum einen davon ab, ob der Unternehmensbegriff i. S. des Art. 7 OECD-MA aus innerstaatlicher Sicht ausgelegt werden muss, zum anderen davon, ob nicht die Rechtsfolge der Art. 6, 10 bis 13 oder 21 OECD-MA vorrangig anzuwenden ist (vgl. auch *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 7 Rz. 49, 85).

Für die Praxis interessant sind auch die Ausführungen zum Umfang der Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht i. S. des § 90 Abs. 2 AO. Die Entscheidung liegt in gewisser Weise auf der Linie des Senatsurteils vom 17. 10. 2001 (I R 103/00, DStR 2001, 2149). Der BFH macht erneut deutlich, dass die besonderen Mitwirkungspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten weder schrankenlos sind noch dass sie ohne Weiteres eine Umkehr der Beweislast implizieren.

Diese Erkenntnis widerspricht ebenso der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung wie die in der Entscheidung zum Verhältnis der isolierenden Betrachtungsweise zur Liebhaberei liegende Abweichung von den BMF-Schreiben vom 22.9.1989 und 23. 1. 1998 (a. a. O.). Daher kann es nur verwundern, dass das BMF, nachdem ihm das zunächst als Gerichtsbescheid ergangene Urteil zugestellt worden war, keinen Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt und somit die Ausführungen des BFH ohne Widerspruch hingenommen hat. Man wird abwarten müssen, ob die Finanzverwaltung dem Gesetzgeber stattdessen wieder einmal eine Gesetzeskorrektur vorschlagen wird. Über eine solche wird für den Bereich der Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten seit Ergehen des BFH-Urteils vom 17. 10. 2001 (a. a. O.) bekanntlich ohnehin nachgedacht. Hinsichtlich der Anwendbarkeit der isolierenden Betrachtungsweise bei Liebhaberei kann man nur hoffen, dass der Gesetzgeber sich nicht zu einer „Korrektur“ des Besprechungsurteils hergibt. Es mag manchem zwar verlockend erscheinen, über entsprechende Steuergestaltungen nachzudenken. Bei nüchterner Betrachtung dürfte die Gefahr einer Verwandlung inländischer Einkünfteerzielung in ausländische Liebhaberei denn doch so groß nicht sein. Hierfür könnten im Übri-

gen – ohne die „Gefahr“ der Anwendung des § 8 Abs. 2 KStG – auch Stiftungen oder ähnliche Rechtsträger eingesetzt werden (vgl. aber zu treuhandähnlich handelnden eigenwirtschaftlich funktionslosen Gesellschaften BFH v. 27. 8. 1997, a. a. O.).

Der Gesetzgeber wäre besser beraten, sich einmal grundlegende Gedanken über ein anderes Thema zu machen. Die derzeit zu konstatierende verfahrensmäßige Zersplitterung der Steuererhebung bei beschränkt Steuerpflichtigen und insbesondere die Beschränkung des Veranlagungswahlrechts nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG auf EU-/EWR-Arbeitnehmer und des Erstattungsverfahrens nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG auf die Fallgruppen des § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 EStG begegnet nicht nur europarechtlichen Bedenken (vgl. Vorlagebeschluss des FG Berlin vom 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, EFG 2001, 978; Az. EuGH: C-234/01, „Gerritse“), sondern erscheint auch ansonsten wenig zeitgemäß. Die beschränkte Steuerpflicht mag objektsteuerartige Züge haben; sie ist gleichwohl eine Personensteuer, die jedenfalls grundsätzlich auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung zu tragen hat. Der Steuerpflichtige sollte daher in allen Fällen der Durchführung eines – grundsätzlich abgeltenden – Steuerabzugs die Möglichkeit erhalten, auf Antrag in einem *von ihm* durchzuführenden besonderen Veranlagungs- oder Erstattungsverfahren die fehlende beschränkte Steuerpflicht oder eine abzumildernde Überbesteuerung infolge erwerbsbedingter Aufwendungen nachzuweisen. Zu überlegen wäre auch, ob das hierfür derzeit nicht zur Verfügung stehende Freistellungsverfahren (§ 50d EStG) auf solche Fälle erweitert werden sollte (vgl. auch den Sachverhalt, der dem Urteil des FG Köln, EFG 1999, 897, zu Grunde lag). Völlig unbefriedigend ist es jedenfalls, wenn die Prüfung der steuerlichen Verhältnisse des ausländischen Zahlungsempfängers wie im Urteilsfall das Steuerabzugsverfahren beim inländischen Abzugsverpflichteten belastet.

*Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Rechtsanwalt/Steuerberater, Hamburg*

### Ansparrücklage – Glaubhaftmachung der Investitionsabsicht nicht erforderlich

EStG § 7g Abs. 3

**Die Bildung einer Ansparrücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige glaubhaft macht, die Investition sei wirklich beabsichtigt.**

*BFH, Urt. v. 12. 12. 2001, XI R 13/00*

#### Sachverhalt:

I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kl.) sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehegatten. Der Kl. betreibt in J eine Unternehmensberatung in der Form einer Einzelfirma. Daneben ist er zu 90 % an der in D ansässigen Firma ... (GbR) beteiligt; die restlichen 10 % werden von der Klägerin (Klin.) gehalten. Außerdem war der Kl. in den Streitjahren Geschäftsführer der Firma X-GmbH (GmbH), deren Unternehmensgegenstand die Projektentwicklung von gewerblichen Immobilienobjekten war. Alleinige Gesellschafterin der in C ansässigen GmbH war die Klin.

Für das Streitjahr 1995 wurde die Einkommensteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 0 DM festgesetzt; der Kl. hatte u. a. aus seinem Einzelunternehmen einen Verlust i. H. von 144 866 DM erklärt. Für das Streitjahr 1996 erklärte der Kl. einen Verlust i. H. von 175 675 DM.

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wies für das Einzelunternehmen seit 1992 folgende Umsätze und Gewinne aus (in DM):