

# Beschluss vom 05. Juli 2010, VII B 257/09

## Bestimmungen des AktG oder GmbHG nicht allein maßgeblich für die Beurteilung eines biersteuerrechtlichen Abhängigkeitsverhältnisses

BFH VII. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, BierStG § 2 Abs 3, AktG § 17, EWGRL 83/92 § 4 Abs 2

vorgehend FG München, 13. Oktober 2009, Az: 14 K 1620/09

## Leitsätze

1. NV: Für die Beurteilung der rechtlichen und wirtschaftlichen Unabhängigkeit i. S. des § 2 Abs. 3 BierStG ist nicht das deutsche Gesellschaftsrecht maßgebend, sondern der Sinn und Zweck der auf Art. 4 Abs. 2 RL 92/83/EWG beruhenden Regelung, die insbesondere Konzernbrauereien von der Begünstigung ausschließen will.
2. NV: Deshalb haben Regelungen des AktG und GmbHG zu Organbefugnissen sowie die hierzu in Deutschland entwickelte Rechtsprechung keine ausschlaggebende Bedeutung für die Auslegung von § 2 Abs. 3 BierStG.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) vertreibt in der Rechtsform einer GmbH in eigenen Betriebsräumen hergestelltes Bier. Ihre Jahresezeugung lag im Streitjahr unter 200.000 hl. Der alleinige Gesellschafter der Klägerin ist eine andere Brauerei, die X-AG, mit der ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag besteht, nach dem die Klägerin u.a. verpflichtet ist, ihren gesamten Bilanzgewinn abzuführen. Außerdem ist sie an die Weisungen der X-AG gebunden, die etwaige Verluste der Klägerin zu übernehmen hat. Das stimmberechtigte Aktienkapital der X-AG liegt zu 49 % bei einer ausländischen Brauerei (Y-AG), zu 30,7 % bei einer anderen Brauerei (A-GmbH) und im Übrigen im Streubesitz. Die Y-AG gehört u.a. zu 70,27 % einer Holding AG (Z-AG), an der wiederum die Familie A zu 16 % beteiligt ist. Die Vorstände der Y-AG sind Herr A und Frau W. Bei Stimmgleichheit ist die Stimme des Vorstandsvorsitzenden, Herrn A, ausschlaggebend. Herr A ist zugleich Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH. Weiterhin ist er als Aufsichtsratsvorsitzender der X-AG eingesetzt. Aufgrund der Stellung von Herrn A ging der Beklagte und Beschwerdegegner (das Hauptzollamt --HZA--) von einer wirtschaftlichen Abhängigkeit der Klägerin von der Y-AG aus und erhöhte unter Verweigerung eines ermäßigten Biersteuersatzes mit Steueränderungsbescheid vom 6. September 2005 die Biersteuer für das Kalenderjahr 2002. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.
- 2 Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass es das HZA zu Recht abgelehnt habe, die Biersteuerschuld für das Streitjahr unter Anwendung des ermäßigten Biersteuersatzes i.S. des § 2 Abs. 2 Satz 1 des Biersteuergesetzes (BierStG) festzusetzen. Zwar verfüge die Klägerin über eigene Betriebsräume und braue nicht unter Lizenz, doch sei sie im Streitjahr über die X-AG, deren 100 %ige Tochter sie sei, von der Y-AG wirtschaftlich abhängig gewesen. Eine rechtliche Abhängigkeit liege nicht vor, da die Y-AG lediglich zu 49 % an der X-AG beteiligt gewesen sei. Allerdings habe aufgrund der Funktion und Beteiligungen des Herrn A eine wirtschaftliche Abhängigkeit bestanden. Insgesamt ergebe sich eine Situation, die es Herrn A aufgrund seiner Beteiligungen und geschäftsleitenden Positionen ermögliche, die wirtschaftlichen Geschicke der X-AG und dadurch mittelbar auch die der Klägerin zu lenken. Zur Beurteilung der Abhängigkeit im Biersteuerrecht komme es nicht auf gesellschaftsrechtliche Regelungen im Aktiengesetz (AktG) bzw. im Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) an. Vielmehr seien die in der Richtlinie 92/83/EWG (RL 92/83/EWG) des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 316/21) festgelegten Kriterien unter Einbeziehung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) maßgeblich. Der Rechtsprechung des EuGH lasse sich nicht entnehmen, dass eine wirtschaftliche

Abhängigkeit nur im Falle einer Personalunion auf Geschäftsführerebene angenommen werden könne. Der EuGH habe eine Personalunion lediglich als eine denkbare Möglichkeit der Einflussnahme durch Verflechtungen auf Leitungsebene verstanden.

- 3 Mit ihrer Beschwerde begehrt die Klägerin die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). Von grundsätzlicher Bedeutung seien die Rechtsfragen, ob gesellschaftsrechtliche Regelungen zu Organbefugnissen und hierzu ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung bei der Beurteilung der Einflussnahmemöglichkeiten auf geschäftliche Entscheidungen einer Brauerei im Hinblick auf eine mögliche wirtschaftliche Abhängigkeit i.S. von § 2 Abs. 3 BierStG zu beachten seien und ob die zusätzlich zum Bestehen struktureller Verflechtungen gebotene Beurteilung von hiermit einhergehenden gesellschaftsrechtlich fundierten Einflussnahmemöglichkeiten in Bezug auf alle betroffenen Brauereien vorzunehmen sei. Entgegen der Auffassung des FG sei es unmöglich, eine gesellschaftsrechtlich fundierte Einflussnahmemöglichkeit beurteilen zu wollen, ohne hierbei die in diesem Zusammenhang einschlägigen gesellschaftsrechtlichen Regelungen, wie z.B. das AktG, das GmbHG oder das Handelsgesetzbuch, anzuwenden. § 76 AktG und die zu seiner Auslegung ergangene Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs --BGH-- (insbesondere Urteil vom 5. Mai 2008 II ZR 108/07, Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht --WM-- 2008, 1164) könnten aus biersteuerrechtlichen Zwecken nicht einfach ausgeblendet werden. Zudem verkenne das FG, dass das Vorliegen von strukturellen Verflechtungen nicht ausreiche, um eine wirtschaftliche Abhängigkeit zu begründen. Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 2. April 2009 C-83/08, Slg. 2009, I-2857, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2009, 191) müssten weitere Kriterien, insbesondere Möglichkeiten zur Einflussnahme auf geschäftliche Entscheidungen, hinzutreten. Das FG verkenne die vom deutschen Gesellschaftsrecht vorgegebenen Möglichkeiten zur Einflussnahme auf die Geschäftsführung einer AG. Hinsichtlich der Verhältnisse bei der Y-AG seien die Beteiligungsverhältnisse nur rudimentär ermittelt worden. Das FG habe die Frage, ob einer Person gesellschaftsrechtlich fundierte Einflussmöglichkeiten zustehen, nicht wie vom EuGH verlangt im Hinblick auf alle beteiligten Brauereien, sondern nur im Hinblick auf die Verhältnisse bei der Klägerin beurteilt.
- 4 Schließlich weiche das angefochtene Urteil vom EuGH-Urteil in Slg. 2009, I-2857, ZfZ 2009, 191 ab. Im Gegensatz zu den dort gemachten Vorgaben lehne das FG die Berücksichtigung gesellschaftsrechtlicher Regelungen ab. In Bezug auf die Rechtsfrage, wer über die Möglichkeit verfüge, geschäftliche Entscheidungen einer deutschen AG zu beeinflussen, weiche das FG zudem von der BGH-Entscheidung in WM 2008, 1164 ab. Nach der Rechtsprechung des BGH zu § 76 AktG könne ausschließlich der Vorstand einer AG deren Geschäfte leiten. Demgegenüber komme das FG zu einer davon abweichenden rechtlichen Würdigung.

## Entscheidungsgründe

II.

- 5 Die Beschwerde ist unbegründet. Den aufgeworfenen Rechtsfragen kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu. Die behaupteten Divergenzen liegen nicht vor.
- 6 1. Einer Rechtsfrage kommt nur dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn sie klärungsbedürftig ist (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Juli 1999 IX B 81/99, BFHE 189, 401, BStBl II 1999, 760, und vom 21. April 1999 I B 99/98, BFHE 188, 372, BStBl II 2000, 254, m.w.N.). Das ist sie, wenn ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt, so dass mehrere Lösungen vertretbar sind (vgl. Beermann in Beermann/ Gosch, FGO § 115 Rz 102 ff., und Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 115 Rz 28). An der zu fordernden Klärungsbedürftigkeit fehlt es jedoch, wenn sich die Beantwortung der Rechtsfrage ohne weiteres aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergibt oder die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG in seiner Entscheidung getan hat, wenn die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 18. Dezember 1998 VI B 215/98, BFHE 187, 559, BStBl II 1999, 231, und vom 31. Mai 2000 X B 111/99, BFH/NV 2000, 1461).
- 7 a) So liegt es im Streitfall. Die von der Beschwerde aufgeworfene Frage, ob gesellschaftsrechtliche Regelungen zu Organbefugnissen und hierzu ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung bei der Beurteilung einer wirtschaftlichen Abhängigkeit i.S. des § 2 Abs. 3 BierStG zu beachten sind, ist so zu beantworten, wie es das FG getan hat.

- 8** Nach § 2 Abs. 3 BierStG ist eine Brauerei als unabhängig anzusehen, die rechtlich und wirtschaftlich von einer anderen Brauerei unabhängig ist, Betriebsräume benutzt, die räumlich von anderen Brauereien getrennt sind und Bier nicht unter Lizenz braut. Von weiteren Vorgaben, insbesondere von einer Bezugnahme auf Bestimmungen des AktG oder des GmbHG hat der Gesetzgeber bewusst abgesehen. Eine starre Ausrichtung an den in Deutschland geltenden gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen mit der Maßgabe, dass diesen eine allein ausschlaggebende Bedeutung bei der Beurteilung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Abhängigkeit zukommt, stünde in Widerspruch zu Art. 4 Abs. 2 RL 92/83/EWG. Der Gesetzgeber hat den Wortlaut dieser Bestimmung nahezu wörtlich in die Vorschrift des § 2 Abs. 3 BierStG übernommen. Auch der Gemeinschaftsgesetzgeber hat eine Bezugnahme auf das jeweilige Gesellschaftsrecht der einzelnen Mitgliedstaaten vermieden. Maßgeblich ist somit nicht das unterschiedlich ausgestaltete Gesellschaftsrecht der einzelnen Mitgliedstaaten; vielmehr ist der Begriff der wirtschaftlichen Abhängigkeit unter Berücksichtigung des Sinns und Zwecks dieses Ausschlusskriteriums aus den Richtlinienbestimmungen selbst auszulegen.
- 9** Mit der Aufgabe der Durchstaffelung und der damit verbundenen Einschränkung des Begünstigtenkreises wollte der Gemeinschaftsgesetzgeber Großbrauereien von der Begünstigung ausschließen, um damit der subventiven Zielsetzung der Regelung effektive Wirkung zu verleihen (zur Entstehungsgeschichte vgl. Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, S. 111 ff.). Der EuGH hat in seiner Entscheidung in Slg. 2009, I-2857, ZfZ 2009, 191 ausgeführt, dass verhindert werden soll, dass Brauereien in den Genuss der Verbrauchsteuerermäßigung kommen, deren Größe und Produktionskapazität eine Verzerrung des Binnenmarkts hervorrufen könnten; die Begünstigung solle den wegen ihrer Größe benachteiligten Brauereien und nicht Brauereien zugute kommen, die einem Konzern angehören. Diese steuerrechtliche Zielsetzung ist bei der Anwendung und Auslegung von § 2 Abs. 3 BierStG zu berücksichtigen. Bereits aus diesem Grund verbietet sich eine unbesehene Übernahme von Bestimmungen des AktG oder GmbHG und der zu diesen Gesetzen ergangenen Rechtsprechung des BGH in das Biersteuerrecht.
- 10** b) Zu Recht hat das FG darauf hingewiesen, dass es im Streitfall nicht um die rechtliche, sondern um die wirtschaftliche Abhängigkeit geht. Zur Beurteilung der Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Abhängigkeit im Biersteuerrecht ist den gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen nichts zu entnehmen. Selbst die Regelung in § 17 Abs. 1 AktG, nach der abhängige Unternehmen rechtlich selbständige Unternehmen sind, auf die ein anderes Unternehmen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann, stellt keine abschließenden Kriterien für eine Abhängigkeit auf. Es kommt vielmehr auf die Beurteilung der Umstände des Einzelfalls an. Auch wird in § 17 AktG nicht wie im Biersteuerrecht zwischen einer rechtlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit unterschieden. Die so verstandene Unmaßgeblichkeit gesellschaftsrechtlicher Regelungen für die Auslegung von § 2 Abs. 3 BierStG bedeutet jedoch nicht, dass sich aus den gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen keine Anhaltspunkte gewinnen ließen, die für oder gegen eine Abhängigkeit mehrerer Brauereien sprechen könnten. Die vom FG gewählte Formulierung, dass es auf gesellschaftsrechtliche Regelungen im AktG bzw. im GmbHG nicht ankommt, legt die Deutung nahe, dass damit der Ausschluss einer allein maßgeblichen Bedeutung ohne Berücksichtigung der biersteuerrechtlichen Zielsetzung gemeint ist, wie sie im einschlägigen Gemeinschaftsrecht zum Ausdruck kommt. In diesem Sinne ist offensichtlich auch die von der Beschwerde aufgeworfene Frage zur Beachtung von gesellschaftsrechtlichen Regelungen zu Organbefugnissen zu verstehen, die so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat.
- 11** 2. Auch die zweite Frage bedarf keiner grundsätzlichen Klärung. Sie beruht offensichtlich auf einer Fehlinterpretation des von der Beschwerde in Bezug genommenen EuGH-Urteils in Slg. 2009, I-2857, ZfZ 2009, 191. Einen allgemeinen Rechtssatz, dass bei der Beurteilung von Abhängigkeitsverhältnissen die mit einer strukturellen Verflechtung einhergehenden Einflussmöglichkeiten in Bezug auf alle betroffenen Brauereien vorzunehmen ist, hat der EuGH nicht aufgestellt. Die im Tenor beschriebene Situation bezieht sich auf die Besonderheiten des Streitfalls. Eine Übertragung des im Einzelfall gefundenen Ergebnisses auf alle denkbaren Konstellationen ist daher nicht veranlasst.
- 12** In der gestellten Form ist die von der Klägerin formulierte Frage einer allgemeingültigen Klärung nicht zugänglich. Bei der Vielzahl an denkbaren Konstellationen in Bezug auf strukturelle Verflechtungen zwischen den beteiligten Brauereien und hinsichtlich der Möglichkeit von Personen, auf die Geschäftsführung der Brauereien Einfluss zu nehmen, hängt es von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab, auf welche Kriterien sich die Prüfung der Abhängigkeit erstreckt und ob es erforderlich ist, die Prüfung einer Einflussnahmemöglichkeit auf alle Brauereien zu erstrecken. Im Übrigen bezieht sich die Frage in Anlehnung an die Rechtsprechung des BGH zu § 76 AktG nur auf "gesellschaftsrechtlich fundierte" Einflussmöglichkeiten und lässt andere Einflussmöglichkeiten bewusst außer

Acht. Für ein solches Verständnis der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben und der Rechtsprechung des EuGH gibt es jedoch keine hinreichenden Anhaltspunkte. Auch aus diesem Grund ist die Frage nicht grundsätzlich bedeutsam.

- 13** 3. Soweit die Beschwerde eine Divergenz zum EuGH-Urteil in Slg. 2009, I-2857, ZfZ 2009, 191 rügt, liegt diese nicht vor. Das FG hat in seiner Entscheidung keinen Rechtssatz aufgestellt, der von einem Rechtssatz der genannten EuGH-Entscheidung abweicht. Entgegen der Behauptung der Klägerin hat der EuGH einen Rechtssatz mit dem Inhalt, dass bei der Beurteilung von Abhängigkeitsverhältnissen i.S. des Art. 4 Abs. 2 RL 92/83/EWG den gesellschaftsrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten maßgebliche Bedeutung zukommt, nicht aufgestellt.
- 14** 4. Schließlich hat sich das FG auch nicht in Widerspruch zum BGH-Urteil in WM 2008, 1164 gesetzt. Insbesondere hat es keinen Rechtssatz in Bezug auf die Anwendung und Auslegung von § 76 AktG aufgestellt, nach dem der Vorstand einer AG diese unter eigener Verantwortung leitet. Vielmehr hat das FG ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es für die Beurteilung der wirtschaftlichen Abhängigkeit i.S. des § 2 Abs. 3 BierStG nicht auf gesellschaftsrechtliche Regelungen im AktG ankommt. Auch der BGH hat sich in der vermeintlichen Divergenzentscheidung nicht zu den Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Abhängigkeit im Biersteuerrecht geäußert, sondern seine Entscheidung über das Bestehen gesellschaftsrechtlich fundierter Weisungsbefugnisse ausschließlich unter gesellschaftsrechtlichen Gesichtspunkten getroffen. Die von der Klägerin behauptete Divergenz liegt somit nicht vor.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)