

Steuerrecht aktuell

I/2020

Rotenburger Akademie für

Steuerrecht und

Betriebswirtschaft

Seminar und Skript sind nach bestem Wissen und mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt worden. Gleichwohl ist jedwede Haftung des Referenten ausgeschlossen.

Alle Urteile wurden aus BFH-Online bzw. aus den Rechtsprechungsdatenbanken der einzelnen Finanzgerichte entnommen.

A.	NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG.....	4
I.	UMSATZGRENZE FÜR DIE KLEINUNTERNEHMERREGELUNG WIRD ERHÖHT.....	4
II.	ZWEIFELSFragen zu § 6 Absatz 3 EStG.....	7
III.	DER STELLVERTRETENDE VORSITZENDE DES X. SENATS DES BFH HÄLT DIE RENTENBESTEUERUNG FÜR VERFASSUNGSWIDRIG.....	21
B.	URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN	22
I.	EINKOMMENSTEUERRECHT.....	22
1.	<i>Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung?</i>	22
2.	<i>Rückabwicklung von Baukrediten: Vergleichsbeträge nur teilweise einkommensteuerpflichtig</i>	24
3.	<i>Prozesskosten zur Erlangung nahehehlichen Unterhalts sind bei Realsplitting als Werbungskosten abzugsfähig</i>	26
4.	<i>Sky-Bundesliga-Abo ausnahmsweise als Werbungskosten absetzbar</i>	28
5.	<i>Endgültige Einnahmlosigkeit einer Kapitalbeteiligung als rückwirkendes Ereignis</i>	30
6.	<i>Gesellschafterdarlehen: Kreditausfall und Refinanzierungskosten</i>	32
II.	BILANZSTEUERRECHT.....	35
III.	KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	36
1.	<i>Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto bei Anteilserwerb zu verschiedenen Zeitpunkten</i>	36
2.	<i>Folgen eines nicht bilanzierten Ergebnisabführungsvertrags</i>	38
3.	<i>Aktuelle FG-Rechtsprechung rund um die GmbH</i>	42
IV.	UMSATZSTEUER.....	52
1.	<i>Verzicht auf Besteuerung als Kleinunternehmer und die fünfjährige Bindungswirkung</i> ...	52
2.	<i>Bemessung der Umsatzgrenze für Kleinunternehmer</i>	54
V.	GEWERBESTEUER.....	56
VI.	ABGABENORDNUNG.....	57
1.	<i>Aussetzung der Vollziehung wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Verzinsung nach § 233 AO in Verbindung mit § 238 Absatz 1 Satz 1 AO</i>	57
VII.	UMWANDLUNGSSTEUERRECHT.....	58
VIII.	ERBSCHAFTSTEUERRECHT.....	59
1.	<i>Jahreswert von Nießbrauchsrechten</i>	59
2.	<i>Einkommensteuerschuld als Nachlassverbindlichkeit</i>	63
IX.	GRUNDERWERBSTEUER.....	65
1.	<i>Grunderwerbsteuer für Campingwagen oder Mobilheime?</i>	65
X.	ERTRAGSTEUERLICHE ÄNDERUNGEN UND ENTSCHEIDUNGEN 2019.....	67

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Umsatzgrenze für die Kleinunternehmerregelung wird erhöht

Mit dem Bürokratieentlastungsgesetz (BEG III) tritt am 01.01.2020 eine neue Umsatzgrenze für Kleinunternehmer in Kraft: Die Grenze für den Vorjahresumsatz wird von bislang 17.500 € auf 22.000 € angehoben.

Das bedeutet: Die neue Umsatzgrenze kann insoweit **rückwirkend bereits für das Jahr 2019 in Anspruch genommen werden**. Auf EU-Ebene gibt es derzeit noch weitergehende Pläne für Kleinunternehmer.

Am 08.11.2019 hat nach dem Bundestag auch der Bundesrat dem Bürokratieentlastungsgesetz (BEG III) zugestimmt. Das BEG III soll dazu beitragen, die Wirtschaft von bürokratischen Belastungen zu erleichtern und den bürokratischen Aufwand für die mittelständischen Unternehmen auf das erforderliche Mindestmaß zu begrenzen.

Dabei wird neben der Einführung einer elektronischen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung oder der Anhebung diverser Grenzen für die Lohnsteuerpauschalierung auch die umsatzsteuerliche Kleinunternehmergrenze von bislang 17.500 € auf 22.000 € Vorjahresumsatz angehoben.

Die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung

Grundsätzlich unterliegen gem. § 1 Abs. 1 UStG Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Ein inländischer Unternehmer wird jedoch nach § 19 UStG dann nicht der Umsatzsteuer unterworfen, wenn der Umsatz im vergangenen Kalenderjahr die Grenze von 17.500 € nicht überstiegen hat und 50.000 € im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird. Im Gegenzug sind Kleinunternehmer jedoch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Diese Regelungen dienen allein der Vereinfachung.

Die Anhebung der Umsatzgrenzen

Nach § 19 UStG beträgt die bislang gültige Umsatzgrenze, bis zu der die Kleinunternehmerregelung angewendet werden kann, 17.500 €. Diese Regelung stellt auf den Bruttoumsatz ab, d.h., der Wert von 17.500 € bezieht sich auf den Umsatz inklusive Umsatzsteuer. Die Bestimmung der Umsatzgrenze erfolgt dabei stets nach den vereinnahmten Entgelten. Entscheidend ist somit der Zufluss des Umsatzes.

Eine Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist dabei nur dann möglich, wenn zum einen der Umsatz im Vorjahr die Grenze von 17.500 € nicht überschritten hat und im laufenden Jahr die Grenze von 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Anwendung der geänderten Umsatzgrenzen

Das BEG III tritt am 01.01.2020 in Kraft, so dass sich auch ab diesem Tag die Grenze für den Vorjahresumsatz von 17.500 € auf 22.000 € erhöht. Aufgrund der zweistufigen Umsatzgrenzen gilt dementsprechend die neue Vorjahresumsatzgrenze

ze ab dem 01.01.2020. Das bedeutet, die neue Umsatzgrenze i.H.v. 22.000 € gilt bereits rückwirkend für das Jahr 2019.

Weitere Änderungen geplant

In einem Treffen vom 08.11.2019 haben die Finanzminister der EU-Mitgliedstaaten weitergehende Änderungen für Kleinunternehmer vereinbart. In einer Presseerklärung wurden Pläne vorgestellt, nach welchen auch Kleinunternehmern mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten eine Mehrwertsteuerbefreiung zu gewähren ist.

In diesem Kontext ist für die nationale Mehrwertsteuerbefreiung eine EU-einheitliche **Jahresumsatzhöchstgrenze von 85.000 € netto** vorgesehen.

Unter bestimmten Voraussetzungen sollen Kleinunternehmen aus anderen Mitgliedstaaten, die diesen Schwellenwert nicht überschreiten, ebenfalls in den Genuss der vereinfachten Regelung kommen können, falls ihr gesamter Jahresumsatz in der ganzen EU 100.000 € nicht überschreitet.

Hinweise für die Praxis:

Das BEG III ändert fast schon beiläufig eine für viele kleinere Unternehmen wichtige Grenze.

Diese Anhebung der Umsatzgrenze auf 22.000 € können Unternehmen schon dieses Jahr nutzen und ihren Umsatz bis zu dieser Grenze erhöhen, d.h. fast 4.500 € ohne dabei den Status des Kleinunternehmers zu gefährden. Betroffene Unternehmer sollten also noch zum Jahresende prüfen, ob sie nicht noch einen weiteren Umsatz ins Jahr 2019 verlagern möchten. Dabei sollte jedoch beachtet werden, dass für die Berechnung der Umsatzgrenzen stets auf den Zufluss des Umsatzes abzustellen ist.

II. Zweifelsfragen zu § 6 Absatz 3 EStG

im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen und von Anteilen an Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen sowie mit der unentgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen; Verhältnis von § 6 Absatz 3 zu § 6 Absatz 5 EStG;

Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung bei Anwendung von § 6 Absatz 3 und 5 EStG sowie Beibehaltung der Gesamtplanbetrachtung bei Anwendung der §§ 16, 34 EStG; Überarbeitung des BStBl 2005 I S. 458

Bundesministerium der Finanzen, IV C 6 - S-2241 / 15 / 10003

Schreiben (koordinierter Ländererlass) vom 20.11.2019

A. Persönlicher Anwendungsbereich

Rz. 1

Übertragende und Aufnehmende können natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften sein. Aufnehmende kann auch eine Stiftung sein. Voraussetzung ist in allen Fällen, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. In den Fällen der Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils sowie der unentgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen nach § 6 Absatz 3 Satz 1 2. Halbsatz und Satz 2 EStG ist die Übertragung nur auf natürliche Personen zulässig.

Rz. 2

Bei den grundsätzlich unter § 6 Absatz 3 EStG fallenden unentgeltlichen Übertragungen von einer oder auf eine Kapitalgesellschaft gehen jedoch die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Absatz 3 KStG oder der verdeckten Einlage vor (BFH-Urteil vom 18. Dezember 1990, VIII R 17/85, BStBl 1991 II S. 512).

Handelt es sich bei der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils um eine verdeckte Einlage (z. B. bei der Übertragung auf eine GmbH, an der der Übertragende beteiligt ist), greifen die Regelungen über die Betriebsaufgabe ein (BFH-Urteil vom 24. August 2000, IV R 51/98, BStBl 2005 II S. 173). In Fällen der verdeckten Einlage eines Teils eines Mitunternehmeranteils ist § 16 Absatz 1 Satz 2 EStG zu beachten.

Beispiel 1:

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil im Rahmen einer verdeckten Einlage unentgeltlich auf die A-GmbH, deren Gesellschafter er ist.

Der Übertragungsvorgang führt zur Aufdeckung der stillen Reserven (ggf. nach §§ 16 und 34 EStG begünstigt). Die Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung erhöhen sich bei A um den Wert des Mitunternehmeranteils.

Rz. 3

Handelt es sich bei der aufnehmenden Körperschaft um eine Stiftung, die als solche keine Gesellschaftsrechte vermittelt, kommen die Grundsätze der verdeckten Einlage nicht zur Anwendung und die Buchwerte sind fortzuführen, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Beispiel 2:

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf eine steuerpflichtige Stiftung. Der Übertragende A realisiert keinen Gewinn, da die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten anzusetzen sind (§ 6 Absatz 3 Satz 1 EStG). Bei der aufnehmenden Stiftung kommt es unter Anwendung des § 8 Absatz 1 KStG und des § 6 Absatz 3 Satz 3 EStG zu einer Buchwertfortführung.

Rz. 4

Ist die aufnehmende Körperschaft eine steuerbefreite Stiftung und begründet der übertragene Mitunternehmeranteil einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sind ebenfalls die Buchwerte nach § 6 Absatz 3 EStG anzusetzen.

Beispiel 3:

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft unentgeltlich auf eine steuerbefreite Stiftung.

Der Übertragende A realisiert keinen Gewinn, da die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten anzusetzen sind (§ 6 Absatz 3 Satz 1 EStG). Der übertragene Mitunternehmeranteil führt bei der aufnehmenden steuerbefreiten Stiftung zur Begründung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Es kommt unter Anwendung des § 8 Absatz 1 KStG und des § 6 Absatz 3 Satz 3 EStG deshalb zu einer Buchwertfortführung.

Rz. 5

Anders ist dies im Falle der Gewerblichkeit, die lediglich aufgrund Prägung nach § 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG gegeben ist. Denn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. d. § 14 AO liegt bei der aufnehmenden steuerbefreiten Stiftung nicht vor, wenn die Tätigkeit der gewerblich geprägten Personengesellschaft nicht über eine reine Vermögensverwaltung hinausgeht (BFH-Urteil vom 25. Mai 2011, I R 60/10, BStBl 2011 II S. 858).

Beispiel 4:

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil an einer vermögensverwaltenden gewerblich geprägten GmbH & Co. KG (§ 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG) unentgeltlich auf eine gemeinnützige Stiftung.

Der Übertragungsvorgang führt zur Aufdeckung der stillen Reserven (ggf. nach §§

16 und 34 EStG begünstigt), denn die übernehmende gemeinnützige Stiftung begründet mit dem Mitunternehmeranteil keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

B. Sachlicher Anwendungsbereich

Rz. 6

Der Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters umfasst sowohl den Anteil am Gesamthandsvermögen als auch das dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnende Sonderbetriebsvermögen (BFH-Urteil vom 12. April 2000, XI R 35/99, BStBl 2001 II S. 26). Im Rahmen des § 6 Absatz 3 EStG kommt nur die funktionale Betrachtung zur Anwendung. Funktional wesentlich können nur solche Wirtschaftsgüter sein, die im Zeitpunkt des Übertragungsvorgangs für die Funktion des Betriebes von Bedeutung sind; auf das Vorhandensein erheblicher stiller Reserven kommt es nicht an.

I. Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils (§ 6 Absatz 3 Satz 1 1. Halbsatz EStG)

1. Übertragung unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts

Rz. 7

Erfolgt die Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts und wird der neue Gesellschafter Mitunternehmer, steht der Nießbrauchsvorbehalt der Buchwertfortführung nach § 6 Absatz 3 EStG nicht entgegen. Die Grundsätze des zu Einzelbetrieben mit gewerblichen Einkünften nach § 15 EStG ergangenen BFH-Urteils vom 25. Januar 2017 (X R 59/14, BStBl 2019 II S. xxx) gelten nicht für die Übertragung von Mitunternehmeranteilen. Dagegen ist die unentgeltliche Übertragung eines im Ganzen verpachteten gewerblichen Einzelunternehmens unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts kein von § 6 Absatz 3 EStG erfasster Vorgang (BFH-Urteil vom 25. Januar 2017, X R 59/14, BStBl 2019 II S. xxx).

2. Behandlung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

Rz. 8

Wird der gesamte Anteil des Mitunternehmers an der Gesellschaft übertragen, setzt § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG vorbehaltlich der nachfolgenden Ausführungen in Rn. 10 bis 15 voraus, dass neben dem Anteil am Gesamthandsvermögen auch sämtliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die im Zeitpunkt der Übertragung für die Funktion des Betriebes von Bedeutung sind (im Folgenden funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen genannt), übertragen werden.

Rz. 9

Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten und zeitgleich oder taggleich in das Privatvermögen des Übertragenden überführt, ist eine Buchwertfortführung nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG nicht zulässig, weil sich das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen zum Zeitpunkt der Entnahme noch im Betriebsvermögen des Übertragenden befand und bei einer derartigen Konstellation gerade nicht alle im Übertragungszeitpunkt noch vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen des vorhandenen Betriebs nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG übertragen

werden (vgl. hierzu das BFH-Urteil vom 29. November 2017, I R 7/16, BStBl 2019 II S. xxx). Es liegt in diesem Fall insgesamt grundsätzlich eine tarifbegünstigte Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils vor (BFH-Beschluss vom 31. August 1995, VIII B 21/93, BStBl 1995 II S. 890). Die stillen Reserven im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen sind aufzudecken. § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG ist nicht anwendbar, da der Übertragende mit der Übertragung des (gesamten) Anteils am Gesamthandsvermögen nicht mehr Mitunternehmer ist.

3. Keine Gesamtplanbetrachtung bei Anwendung von § 6 Absatz 3 und § 6 Absatz 5 EStG

a) Umstrukturierung und Überführung oder Übertragung

Rz. 10

Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG zum Buchwert übertragen oder nach § 6 Absatz 5 Satz 1 oder Satz 2 EStG in ein anderes Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen überführt, ist § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG gleichwohl auf die Übertragung des reduzierten Mitunternehmeranteils anwendbar.

Die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Absatz 5 EStG (Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen) und § 6 Absatz 3 EStG ist möglich, denn es steht der Anwendung des § 6 Absatz 3 EStG nicht entgegen, dass im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Absatz 3 EStG zum Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörende Wirtschaftsgüter zeitgleich oder taggleich nach § 6 Absatz 5 EStG überführt oder übertragen werden (BFH-Urteile vom 2. August 2012, IV R 41/11, BStBl 2019 II S. xxx und vom 12. Mai 2016, IV R 12/15, BStBl 2019 II S. xxx).

Rz. 11

Die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien darf jedoch keine Betriebszerschlagung zur Folge haben. Vielmehr muss auch nach Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen noch weiterhin eine funktionsfähige betriebliche Einheit bestehen und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sein. § 6 Absatz 3 EStG ist demnach auch als eine Regelung der Umstrukturierung zu verstehen, welche mit der Umstrukturierungsnorm des § 6 Absatz 5 EStG auf einer Ebene steht (BFH-Urteile vom 2. August 2012, IV R 41/11, BStBl 2019 II S. xxx und vom 12. Mai 2016, IV R 12/15, BStBl 2019 II S. xxx). Das Erfordernis der Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven ist sowohl in § 6 Absatz 5 EStG als auch in § 6 Absatz 3 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20. Dezember 2016 (BStBl 2017 I S. 5) enthalten.

b) Funktionsfähige betriebliche Einheit versus Betriebszerschlagung

Rz. 12

Die gleichzeitige (parallele) Anwendung der Buchwertprivilegien nach § 6 Absatz 5 und § 6 Absatz 3 EStG zu Buchwerten kommt dagegen nicht in Betracht, wenn nach der Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen gem. § 6 Absatz 5 EStG keine funktionsfähige be-

triebliche Einheit mehr besteht. Für die Buchwertfortführung gem. § 6 Absatz 3 EStG ist deshalb jeweils zeitpunktbezogen zu prüfen, ob auch nach der Auslagerung gem. § 6 Absatz 5 EStG noch eine funktionsfähige betriebliche Einheit nach § 6 Absatz 3 EStG übertragen werden kann. Voraussetzung hierfür ist, dass das nach der Auslagerung von Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen gem. § 6 Absatz 5 EStG noch verbleibende „Restbetriebsvermögen“ für sich gesehen wirtschaftlich lebensfähig ist und dieses weiterhin alle Merkmale eines Betriebs oder Teilbetriebs i. S. d. § 16 EStG erfüllt. Stellt das nach der Auslagerung gem. § 6 Absatz 5 EStG verbleibende „Restbetriebsvermögen“ keine funktionsfähige betriebliche Einheit mehr dar, liegt hinsichtlich des verbleibenden „Restbetriebsvermögens“ eine Betriebszerschlagung und damit grundsätzlich eine nicht nach § 16 Absatz 4, § 34 EStG steuerbegünstigte Betriebsaufgabe vor, da eine im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Übertragung oder Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu Buchwerten nach § 6 Absatz 5 EStG die Inanspruchnahme der Vergünstigungen nach § 16 Absatz 4, § 34 EStG ausschließt (vgl. hierzu auch Rn. 16). Eine wirtschaftliche Zerschlagung des bisherigen Betriebs im Sinne einer Betriebsaufgabe gem. § 16 EStG ist aber nicht allein deshalb anzunehmen, weil das Buchwertprivileg auch für die unentgeltliche Übertragung einer bis zum Übertragungszeitpunkt verkleinerten betrieblichen Einheit zu gewähren ist.

c) Aufdeckung der stillen Reserven im Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen

Rz. 13

Wird aufgrund einheitlicher Planung zeitlich vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen unter Aufdeckung der stillen Reserven entweder entnommen (z. B. durch unentgeltliche Übertragung auf einen Angehörigen) oder zum gemeinen Wert veräußert, kann der Mitunternehmeranteil gleichwohl nach § 6 Absatz 3 EStG zum Buchwert übertragen werden, sofern es sich bei dem verbleibenden „Restbetriebsvermögen“ weiterhin um eine funktionsfähige betriebliche Einheit handelt (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2014, IV R 29/14, BStBl 2019 II S. xxx). § 6 Absatz 3 EStG ist hier also nur dann anwendbar, wenn funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen bereits vor dem Zeitpunkt der Übertragung des Mitunternehmeranteils entweder veräußert oder entnommen wurde. Zeitgleiche oder taggleiche Veräußerungen oder Entnahmen sind dagegen - mit Ausnahme von Überführungen und Übertragungen nach § 6 Absatz 5 EStG - für eine Buchwertfortführung nach § 6 Absatz 3 EStG schädlich (siehe hierzu auch Rn. 9 sowie BFH-Urteil vom 29. November 2017, I R 7/16, BStBl 2019 II S. xxx).

d) Beispiel:

Rz. 14

Vater V war Kommanditist bei der X-KG, an die er ein Grundstück (wesentliche Betriebsgrundlage) vermietet hatte. V übertrug im Juli 2018 seinen gesamten Kommanditanteil unentgeltlich auf seinen Sohn S. Bereits im März 2018 hatte V das Grundstück nach § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 2 EStG zum Buchwert auf die von ihm neu gegründete gewerblich geprägte Y-GmbH & Co KG übertragen.

Die Voraussetzungen für eine Buchwertübertragung des Kommanditanteils nach § 6 Absatz 3 EStG liegen hier vor, auch wenn das Grundstück (wesentliche Betriebsgrundlage im Sonderbetriebsvermögen) zuvor nach § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 2 EStG auf die Y-GmbH & Co KG ausgelagert und deshalb nicht ebenfalls an den

Sohn übertragen wurde, weil nach den BFH-Urteilen vom 2. August 2012 - IV R 41/11- (BStBl 2019 II S. xxx) und vom 12. Mai 2016 - IV R 12/15 - (BStBl 2019 II S. xxx) eine gleichzeitige Anwendung der Buchwertprivilegien des § 6 Absatz 3 und des § 6 Absatz 5 EStG möglich ist.

e) Zeitlich gestreckte Aufgabe eines Mitunternehmeranteils (§§ 16, 34 EStG)

Rz. 15

Die Aufgabe einer betrieblichen Einheit und damit auch eines Mitunternehmeranteils kann in mehreren Schritten zeitlich gestreckt als einheitlicher Vorgang i. S. d. §§ 16, 34 EStG erfolgen. Danach liegt eine Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Absatz 3 EStG vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit (hier gilt eine Frist von bis zu 18 Monaten) an verschiedene Abnehmer veräußert, überträgt oder in das Privatvermögen überführt. In diesen Fällen entsteht ein insgesamt nach §§ 16, 34 EStG steuerbegünstigter Gewinn (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 19. Mai 2005, IV R 17/02, BStBl 2005 II S. 637 und vom 30. August 2007, IV R 5/06, BStBl 2008 II S. 113).

4. Weitere Anwendung des Gesamtplangedankens bei § 16 Absatz 4 und § 34 EStG

Rz. 16

Abweichend von den Aussagen unter 3. ist übereinstimmend mit der BFH-Rechtsprechung der Gedanke des Gesamtplans im Rahmen der Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 16 Absatz 4 und § 34 EStG auch weiterhin anzuwenden. Der Gesamtplangedanke dient in diesem Bereich der Verwirklichung des Zwecks der Vergünstigungen nach § 16 Absatz 4 und § 34 EStG, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht ungemildert dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen (siehe BFH-Urteil vom 17. Dezember 2014, IV R 57/11, BStBl 2015 II S. 536). Außerdem sind bei der Prüfung der Vergünstigungen nach § 16 Absatz 4 und § 34 EStG auch funktional nicht wesentliche Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven zu berücksichtigen. Stellt das nach der Auslagerung verbleibende „Restbetriebsvermögen“ keine funktionsfähige betriebliche Einheit mehr dar, liegt hinsichtlich des verbleibenden „Restbetriebsvermögens“ eine Betriebszerschlagung und damit eine Betriebsaufgabe gem. § 16 EStG vor. Eine derartige Betriebszerschlagung führt zu einer nicht steuerbegünstigten Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Absatz 4 und § 34 EStG, da eine im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Übertragung oder Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu Buchwerten nach § 6 Absatz 5 EStG die Inanspruchnahme der Vergünstigungen nach § 16 Absatz 4 und § 34 EStG mangels Aufdeckung aller stiller Reserven ausschließt.

5. Behandlung von funktional nicht wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

Rz. 17

Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen entnommen oder nach § 6 Absatz 5 EStG zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, steht dies der Anwendung des § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG im Hinblick auf die Über-

tragung des Mitunternehmeranteils ebenfalls nicht entgegen. Wird dieses Sonderbetriebsvermögen entnommen, entsteht insoweit grundsätzlich ein laufender Gewinn (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1987, IV R 93/85, BStBl 1988 II S. 374).

II. Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils

1. Übertragung unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts

Rz. 18

Rn. 7 Satz 1 gilt entsprechend für die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils.

2. Übertragung bei funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

Rz. 19

Die unter I. dargestellten Grundsätze zur Anwendung der BFH-Urteile vom 2. August 2012 - IV R 41/11- (BStBl 2019 II S. xxx), vom 12. Mai 2016 - IV R 12/15 - (BStBl 2019 II S. xxx) und vom 9. Dezember 2014 - IV R 29/14 - (BStBl 2019 II S. xxx) zur Übertragung des gesamten Anteils am Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft sind bei der Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft entsprechend anzuwenden. Im Übrigen gilt hier Folgendes:

a) Quotale Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen und eines Teils des Sonderbetriebsvermögens (§ 6 Absatz 3 Satz 1 2. Halbsatz EStG)

Rz. 20

§ 6 Absatz 3 Satz 1 EStG ist im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Anteils am Gesamthandsvermögen bei gleichzeitigem Vorhandensein von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen auch dann anwendbar, soweit das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen quotale nicht in demselben Verhältnis übergeht, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht (vgl. BFH-Urteil vom 24. August 2000, IV R 51/98, BStBl 2005 II S. 173). Umfasst das Sonderbetriebsvermögen mehrere Wirtschaftsgüter, z. B. Grundstücke, müssen deshalb nicht alle funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter anteilig mit übertragen werden.

Rz. 21

Gem. BFH-Urteil vom 2. August 2012 - IV R 41/11 - (BStBl 2019 II S. xxx) wird für die Fälle der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitigem Vorhandensein von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen eine rein wertmäßige (rechnerische) Betrachtung vorgenommen. Eines Wertgutachtens bedarf es nicht, wenn das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen in demselben Verhältnis übergeht, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht.

Rz. 22

Die Voraussetzungen des § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG sind (nur) dann erfüllt, wenn nicht mindestens ein Anteil am Sonderbetriebsvermögen übertragen wird, der dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen des Übertragenden entspricht; nur dann liegt eine unterquotale Übertragung i. S. d. § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG vor.

Rz. 23**Beispiel 1:**

Vater V ist alleiniger Kommanditist der V GmbH & Co. KG. Die V GmbH ist als Komplementärin nicht am Vermögen der KG beteiligt. Für ihren Betrieb überlässt V der KG zwei Grundstücke (wesentliche Betriebsgrundlagen), nämlich das Grundstück 1 mit aufstehender Produktionshalle sowie das Grundstück 2 mit aufstehendem Bürogebäude und angeschlossenen Lagerplatz. Beide Grundstücke haben den identischen Teilwert von 3 Mio. Euro. V überträgt nun auf seinen Sohn S neben dem hälftigen Kommanditanteil das ganze Grundstück 1. Grundstück 2 behält er hingegen vollständig zurück. Wertmäßig betrachtet kommt es damit weder zu einer unter- noch zu einer überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen. Diese Vorgehensweise führt daher im rechnerischen Ergebnis zu einer quotalen Übertragung und deshalb nicht zur Aufdeckung von stillen Reserven in dem vorhandenen Sonderbetriebsvermögen (hier also die Grundstücke 1 und 2). Die Behaltefrist nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG kommt nicht zur Anwendung, weil V wertmäßig einen Anteil am Sonderbetriebsvermögen überträgt, der dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen des Übertragenden entspricht.

Diese Grundsätze gelten für den Fall der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen entsprechend.

Rz. 24**Beispiel 2:**

Vater V erzielt aus seinem Einzelunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG. Im Betriebsvermögen des V befinden sich zwei Grundstücke (wesentliche Betriebsgrundlagen), nämlich das Grundstück 1 mit aufstehender Produktionshalle sowie das Grundstück 2 mit aufstehendem Bürogebäude und angeschlossenen Lagerplatz. Beide Grundstücke haben den identischen Teilwert von 3 Mio. Euro. V nimmt seinen Sohn S unentgeltlich in sein Einzelunternehmen auf und S erhält einen Vermögensanteil von 50 % am Betriebsvermögen. Abweichend davon erhält S das Alleineigentum am Grundstück 1 und V bleibt dafür Alleineigentümer des Grundstücks 2. Wertmäßig betrachtet kommt es damit weder zu einer unter- noch zu einer überquotalen Begründung von Sonderbetriebsvermögen. Dieses Vorgehen führt daher im rechnerischen Ergebnis zu einer quotalen Aufnahme des S. Die Behaltefrist nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG kommt auch hier nicht zur Anwendung.

b) Disquotale Übertragung von Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen

aa) Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen unter gleichzeitiger Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen (unterquotale Übertragung - § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG)

Rz. 25

Wird im Zeitpunkt der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen nicht oder in geringerem Umfang (unterquotale) übertragen, als es dem übertragenen Teil des Einzelunternehmens oder des Anteils am

Gesamthandsvermögen entspricht, liegt insgesamt eine Übertragung nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG vor.

Rz. 26

Voraussetzung für die Buchwertübertragung ist dann, dass der Übernehmer den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt. Der Veräußerung des Mitunternehmeranteils steht die Veräußerung nur des Anteils am Gesamthandsvermögen oder eines Teils davon und/oder des mit dem Mitunternehmeranteil übernommenen funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens oder eines Teils davon innerhalb der Fünf-Jahresfrist gleich. Veräußert der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil - oder einen Teil davon - oder gibt er den Mitunternehmeranteil innerhalb der Behaltefrist auf, liegen in Bezug auf den ursprünglichen Übertragungsvorgang die Voraussetzungen für die Buchwertübertragung nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG nicht mehr vor. Für die gesamte Übertragung sind dann rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungstichtag die Teilwerte anzusetzen (§ 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO). Der dabei beim Übertragenden entstehende Gewinn ist laufender Gewinn (§ 16 Absatz 1 Satz 2 i. V. m. § 16 Absatz 3 EStG). Für die Berechnung der Behaltefrist ist grundsätzlich auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums hinsichtlich des übernommenen Mitunternehmeranteils (= Übergang von Nutzen und Lasten) abzustellen. Die Behaltefrist endet spätestens dann, wenn dem Rechtsnachfolger neben dem Teil des Anteils auch der restliche Bruchteil des Anteils am Gesamthandsvermögen übertragen wird (BFH-Urteil vom 2. August 2012, IV R 41/11, BStBl 2019 II S. xxx).

Rz. 27

War der Übernehmer bereits vor der unentgeltlichen Übertragung des Teils des Anteils Mitunternehmer dieser Mitunternehmerschaft, ist von einer Veräußerung des übernommenen Anteils erst auszugehen, wenn der Anteil der Beteiligung nach der Veräußerung des Teils des Mitunternehmeranteils unter dem Anteil der übernommenen Beteiligung liegt oder das mit dem Mitunternehmeranteil übernommene funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen innerhalb der Fünf-Jahresfrist veräußert oder entnommen wird.

Rz. 28

Beispiel:

Vater V und Sohn S sind jeweils zu 50 % an einer OHG beteiligt. V überträgt unentgeltlich einen Teil seines Gesellschaftsanteils auf S, behält sein Sonderbetriebsvermögen aber zurück, so dass V jetzt zu 25 % und S zu 75 % an der OHG beteiligt sind. S reduziert innerhalb der Fünf-Jahresfrist seine Beteiligung auf 20 % und veräußert entsprechend einen Teil seines Mitunternehmeranteils.

Es liegt eine unterquotale Übertragung von V auf S nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG vor, bei der die Behaltefrist zu beachten ist. Da der Anteil des S nach der Veräußerung (20 %) unter dem Anteil der übernommenen Beteiligung (25 %) liegt, hat er auch einen Teil des übernommenen Mitunternehmeranteils veräußert. Für die ursprüngliche Übertragung von V auf S ist damit insgesamt § 6 Absatz 3 EStG nicht anwendbar (Rn. 26). Für die gesamte Übertragung sind rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungstichtag die Teilwerte anzusetzen (§ 6 Absatz 3 Satz 2 EStG, § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO). Der bei V entstehende Gewinn ist

laufender Gewinn (§ 16 Absatz 1 Satz 2 i. V. m. § 16 Absatz 3 EStG).

Rz. 29

Eine Veräußerung i. S. d. § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG ist grundsätzlich auch eine Einbringung nach den §§ 20 oder 24 UmwStG, unabhängig davon, ob die Buchwerte, gemeinen Werte oder Zwischenwerte angesetzt werden. Als Veräußerung gilt auch ein Formwechsel nach § 25 UmwStG. Überträgt der Rechtsnachfolger einzelne Wirtschaftsgüter des übernommenen Sonderbetriebsvermögens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG auf einen Dritten, liegt auch eine Veräußerung vor. Wird der nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG übertragene Teil eines Mitunternehmeranteils vom Übernehmer zu einem späteren Zeitpunkt insgesamt zu Buchwerten nach § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft oder zu Buchwerten nach § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft eingebracht, liegt - abweichend vom oben genannten Grundsatz - keine schädliche Veräußerung i. S. d. § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG vor, wenn der Einbringende die hierfür erhaltene Beteiligung an der Kapitalgesellschaft oder den erhaltenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren - beginnend mit der ursprünglichen Übertragung des Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG - nicht veräußert oder aufgibt und die Kapitalgesellschaft oder die Personengesellschaft den eingebrachten Mitunternehmeranteil oder die eingebrachten Wirtschaftsgüter innerhalb der genannten Frist nicht veräußert.

Rz. 30

Eine unentgeltliche Weiterübertragung ist unschädlich; dabei geht die Behaltefrist jedoch auf den Rechtsnachfolger über. Dem Rechtsnachfolger ist die Behaltdauer des Übertragenden anzurechnen.

Rz. 31

Voraussetzung für eine Buchwertübertragung i. S. d. § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG ist nicht, dass das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen dauerhaft zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehört. Denn nach dem BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 - IV R 12/15 - (BStBl 2019 II S. xxx) entfällt die Buchwertprivilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens nicht deshalb rückwirkend, weil das zurückbehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt von dem Übertragenden zum Buchwert nach § 6 Absatz 5 EStG in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wird. Wird Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen aufgrund einheitlicher Planung vor der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils entnommen oder unter Aufdeckung der stillen Reserven zum Verkehrswert veräußert, schließt dies eine Buchwertübertragung nach § 6 Absatz 3 EStG nicht aus. Die zeitgleiche oder taggleiche Entnahme oder Veräußerung ist jedoch schädlich (vgl. auch Rn. 13).

bb) Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen unter gleichzeitiger überquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

Rz. 32

Wird im Zeitpunkt der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang (überquotal) übertragen, als es dem übertragenen Teil des Einzelunternehmens oder des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, ist der Vorgang nicht in eine Übertragung nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG für den quotalen Teil des Betriebsvermögens/Sonderbetriebsvermögens (ohne Lauf einer Sperrfrist) und eine Übertragung nach § 6 Absatz 5 EStG für den überquotalen Teil des Betriebsvermögens/Sonderbetriebsvermögens (mit Lauf einer Sperrfrist) aufzuteilen. Denn in diesem Fall handelt es sich ausschließlich (und einheitlich) um eine unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG ohne Lauf einer Sperrfrist (BFH-Urteil vom 2. August 2012, IV R 41/11, BStBl 2019 II S. xxx).

Rz. 33

Die o. g. Grundsätze gelten auch, wenn die Mitunternehmerstellung des Empfängers mit der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils erstmals begründet wird (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2000, VIII R 21/00, BStBl 2003 II S. 194).

3. Übertragung bei funktional nicht wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

Rz. 34

Wird ein Teil eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich übertragen, jedoch für die Mitunternehmerschaft funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten, ist § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG uneingeschränkt anwendbar. Der übernehmende Gesellschafter hat die Buchwerte fortzuführen. Bei der Überführung des zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens in das Privatvermögen entsteht laufender Gewinn (vgl. Rn. 17).

III. Isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

Rz. 35

Wird das Sonderbetriebsvermögen isoliert (d. h. ohne Änderung der Beteiligungsverhältnisse bei der Mitunternehmerschaft) unentgeltlich übertragen, liegt keine Übertragung eines Mitunternehmeranteils vor (BFH-Urteil vom 11. Dezember 1990, VIII R 14/87, BStBl 1991 II S. 510). Liegen die Voraussetzungen des § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG vor, erfolgt die Übertragung zum Buchwert. Andernfalls handelt es sich um eine Entnahme. § 16 Absatz 4 und § 34 EStG sind nicht anwendbar.

C. Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen (§ 6 Absatz 3 Satz 1 2. Halbsatz EStG)

Rz. 36

Bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen unter Zurückbehaltung von Betriebsvermögen ist § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG anzuwenden, wenn das zurückbehaltene Betriebsvermögen Sonderbetriebsvermögen bei der entstandenen Mitunternehmerschaft wird (vgl. Rn. 20 ff.).

D. Fälle der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

Rz. 37

Entsteht infolge einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Absatz 3 EStG eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung (vgl. hierzu auch BMF-Schreiben vom 28. April 1998, BStBl 1998 I S. 583), sind verschiedene Fallgruppen zu unterscheiden:

a) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, das nach der Übertragung im Gesamthandseigentum des Übertragenden und des Übernehmenden steht**Rz. 38**

Begründen der Übertragende und der Übernehmer hinsichtlich des anteilig übertragenen Sonderbetriebsvermögens nach der Übertragung zivilrechtlich eine Gesamthandsgemeinschaft (§ 718 ff. BGB), wird diese unmittelbar zur Besitzpersonengesellschaft. In diesem Fall folgt der unter § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG fallenden Übertragung eine Zurechnung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zum Gesamthandsvermögen der Besitzpersonengesellschaft gem. § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG unmittelbar nach.

Entsteht die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung infolge einer Übertragung nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG, so führt eine unterquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in die Besitzpersonengesellschaft zu keiner schädlichen Veräußerung oder Aufgabe i. S. d. § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG; für die einer Übertragung nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG nachfolgenden Übertragungen sind insbesondere die Rn. 26 und 29 zu beachten.

b) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, das nach der Übertragung im Bruchteilseigentum des Übertragenden und Übernehmenden steht**Rz. 39**

Wird bei der anteiligen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen dem Übernehmer zivilrechtlich ein Bruchteil zu Eigentum übertragen (§ 741 BGB), findet zuerst eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (einschließlich des Sonderbetriebsvermögens) auf den übernehmenden Gesellschafter nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG statt. Anschließend erfolgt sowohl bei dem übertragenden Gesellschafter als auch bei dem übernehmenden Gesellschafter eine Überführung des Sonderbetriebsvermögens in das Sonderbetriebsvermögen bei der Besitzpersonengesellschaft (GbR) gem. § 6 Absatz 5 Satz 2 EStG.

Hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens findet hier allerdings kein Rechtsträgerwechsel statt, sondern es erfolgt hier nur ein Zuordnungswechsel von dem Sonderbetriebsvermögen bei der bisherigen Personengesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft (BFH-Urteil vom 18. August 2005, IV R 59/04, BStBl 2005 II S. 830).

Beispiel (für eine quotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens):

A ist zu 60 % an der AB OHG beteiligt, der er auch ein im Sonderbetriebsvermögen befindliches Grundstück zur Nutzung überlässt. In 2018 überträgt A die Hälfte seines Mitunternehmeranteils (1/2 des Anteils am Gesamthandsvermögen und 1/2 des Sonderbetriebsvermögens) unentgeltlich auf C. Die AC-GbR überlässt das Grundstück der ABC- OHG entgeltlich zur Nutzung.

a)
Das Grundstück steht im Gesamthandsvermögen von A und C

b)
Das Grundstück steht im Bruchteilseigentum von A und C

zu a)
Zunächst liegt eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG vor, der zwingend eine Buchwertfortführung vorschreibt. Im zweiten Schritt ändert sich aufgrund der steuerlichen Beurteilung des neu entstandenen Gebildes als mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die bisherige Zuordnung des Grundstücks als Sonderbetriebsvermögen bei der OHG. Das Grundstück wird Gesamthandsvermögen bei der AC-GbR. Die damit verbundene Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der AC-GbR erfolgt nach § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 2 EStG zum Buchwert.

zu b)
Zunächst liegt eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG vor, der zwingend eine Buchwertfortführung vorschreibt. Im zweiten Schritt ändert sich aufgrund der steuerlichen Beurteilung des neu entstandenen Gebildes als mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die bisherige Zuordnung des Grundstücks als Sonderbetriebsvermögen bei der OHG. Das Grundstück wird - wegen des fehlenden Rechtsträgerwechsels bei dem Bruchteilseigentum - zu Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer bei der „gesamthandsvermögenslosen“ AC-GbR (BFH-Urteil vom 18. August 2005, IV R 59/04, BStBl 2005 II S. 830). Die damit verbundene Überführung des Sonderbetriebsvermögens bei der OHG auf das Sonderbetriebsvermögen bei der AC-GbR erfolgt nach § 6 Absatz 5 Satz 2 EStG zum Buchwert.

E. Aufhebung einzelner Regelungen in anderen Verwaltungsanweisungen

Rz. 40

Rn. 19 des BMF-Schreibens zur Anwendung des § 6 Absatz 5 EStG vom 8. Dezember 2011 (BStBl 2011 I S. 1279) ist insoweit überholt, als dort unter Rn. 19 zu prüfen ist, ob einer Buchwertfortführung nach § 6 Absatz 5 EStG die Gesamtplanrechtsprechung entgegensteht. Hinsichtlich der in Rn. 8 des BMF-Schreibens zu den wiederkehrenden Leistungen nach § 10 Absatz 1a Nummer 2 EStG vom 11. März 2010 (BStBl 2010 I S. 227) in Bezug genommenen quotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen sind die Grundsätze dieses Schreibens anzuwenden.

Außerdem ist das BMF-Schreiben vom 12. September 2013 (BStBl 2013 I S. 1164) insoweit überholt, als dort unter Punkt II.2. die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 2. August 2012 -IV R 41/11 - im Bundessteuerblatt zurückgestellt wurde; dieses BMF-Schreiben wird insoweit aufgehoben.

F. Zeitliche Anwendung

Rz. 41

Dieses Schreiben ersetzt das bisherige BMF-Schreiben zur Anwendung des § 6 Absatz 3 EStG vom 3. März 2005 (BStBl 2005 I S. 458) mit Ergänzung vom 7. Dezember 2006 (BStBl 2006 I S. 766) und ist auf alle noch offenen Veranlagungszeiträume mit Übertragungsvorgängen gem. § 6 Absatz 3 und § 6 Absatz 5 EStG anzuwenden.

Rz. 42

Aus Vertrauensschutzgründen kann das BMF-Schreiben zur Anwendung des § 6 Absatz 3 EStG vom 3. März 2005 (BStBl 2005 I S. 458) mit Ergänzung vom 7. Dezember 2006 (BStBl 2006 I S. 766) für bereits abgeschlossene Übertragungsvorgänge weiterhin angewendet werden, wenn die Beteiligten auf Antrag hieran einvernehmlich auch weiterhin festhalten möchten.

III. Der stellvertretende Vorsitzende des X. Senats des BFH hält die Rentenbesteuerung für verfassungswidrig

Ist die nachgelagerte Rentenbesteuerung verfassungswidrig?

Für den Richter am Bundesfinanzhof Dr. Egmont Kulosa, als stellvertretender Vorsitzender des X. Senats u.a. zuständig für die Besteuerung der Alterseinkünfte und -vorsorge, ist das mehr als wahrscheinlich.

Fundstelle: Herrmann/Heuer/Raupach - Großkommentar zum EStG und KStG

Die bis 2040 geltenden Übergangsregelungen seien verfassungswidrig, da sie zu Doppelbesteuerungen führten, schreibt Kulosa in der Kommentierung zu § 10 EStG [Sonderausgaben].

Demnach "bedarf [es] keiner komplizierten mathematischen Übungen, um bei Angehörigen der heute mittleren Generation, die um das Jahr 2040 in den Rentenbezug eintreten werden, eine Zweifachbesteuerung nachzuweisen, denn diese Personen werden ihre Rentenbezüge in vollem Umfang versteuern müssen, können ihre Beiträge aber nur 15 Jahre lang - von 2025 bis 2039, und auch dann nur bis zum Höchstbetrag des [§ 10] Abs. 3 [EStG] - ohne prozentuale Beschränkung abziehen. Die Verfassungswidrigkeit einer solchen doppelten Besteuerung, die vom Einzelnen angesichts der gesetzlichen Pflicht zur Leistung laufender Rentenversicherungsbeiträge nicht vermieden werden kann, erscheint evident."

Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Anm. 340

In der Kommentierung geht Kulosa zudem auf die Vorgaben des BVerfG und die verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstäbe ein. Das BVerfG hatte 2002 die unterschiedliche Besteuerung von Renten und Pensionen für verfassungswidrig erklärt und eine Gleichbehandlung gefordert (Urt. v. 6.3.2002 - 2 BvL 17/99). Was folgte war die sog. "nachgelagerte Besteuerung".

Ob die Politik nun Konsequenzen ziehen wird, bleibt abzuwarten. Das Bundesministerium der Finanzen entgegnete auf eine entsprechende Kleine Anfrage der FDP laut Süddeutscher Zeitung mit der Einschätzung, dass es "praktisch keine verfassungswidrige Zweifachbesteuerung" gebe.

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuerrecht

1. Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung?

Beerdigungskosten können als außergewöhnliche Belastung nur berücksichtigt werden, soweit die Aufwendungen nicht aus dem Nachlass bestritten werden können oder nicht durch sonstige im Zusammenhang mit dem Tod zugeflossene Geldleistungen gedeckt sind. Es besteht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass der formelle Inhaber eines Bankkontos auch der wirtschaftliche Verfügungsberechtigte ist.

FG Hamburg v. 1.8.2019 - 6 K 53/19

I. Sachverhalt:

Die Mutter der Klägerin wurde in A geboren. Seit 2010 lebte sie bei den Klägern im Haushalt in Deutschland. Die Klägerin war das einzige Kind der Mutter. Die Mutter bezog eine kleine Rente. Die Kläger mussten sich bei der Einreise der Mutter dafür verbürgen, dass sie alle Kosten für die Mutter übernehmen würden, andernfalls hätte die Mutter keine Aufenthaltserlaubnis erhalten. 2015 ist die Mutter mit 87 Jahren gestorben. In der Einkommensteuererklärung 2016 erklärten die Kläger rd. 5.100 € als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit der Beerdigung der Mutter (u.a. Bestattungshaus i.H.v. rd. 2.500 €, Friedhof Gebührenbescheid i.H.v. insgesamt rd. 1.300 € und für den Steinmetz i.H.v. rd. 800 €). Außerdem erklärten die Kläger noch weitere außergewöhnliche Belastungen i.H.v. rd. 7.100 € für nicht erstattete Kosten der medizinischen Betreuung bei der Klägerin.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2016 keine außergewöhnlichen Belastungen. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die Kläger legten Einspruch ein. Die Mutter der Klägerin sei mittellos gewesen, so dass die Übernahme der Beerdigungskosten für sie zwangsläufig gewesen sei. Bzgl. der Krankheitskosten legten sie Rechnungen vor und erklärten, dass sie noch keine Erstattung bei der Krankenkasse beantragt hätten.

Das Finanzamt erfuhr, dass es auf den Namen der verstorbenen Mutter ein Bankkonto gab, welches am Todestag ein Guthaben i.H.v. rd. 10.100 € aufwies. Das Finanzamt bat die Kläger um Übersendung der Kontoauszüge für das Bankkonto und um Unterlagen, die belegen könnten, dass nicht die Mutter der Kläger, sondern die Kläger die Verfügungsbefugten seien. Im geänderten Einkommensteuerbescheid berücksichtigte das Finanzamt, nachdem die Kläger Belege für die Krankheitskosten eingereicht hatten, außergewöhnliche Belastungen i.H.v. rd. 4.700 € abzgl. einer zumutbaren Eigenbelastung i.H.v. rd. 3.800 € und damit i.H.v. rd. 900 €

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG wies die Klage ab. Das Urteil ist rechtskräftig.

Das Finanzamt hat zu Recht die im Zusammenhang mit der Beerdigung der Mutter der Klägerin angefallenen Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Beerdigungskosten können als außergewöhnliche Belastung nur berücksichtigt werden, soweit die Aufwendungen nicht aus dem Nachlass bestritten werden können oder nicht durch sonstige im Zusammenhang mit dem Tod zugeflossene Geldleistungen gedeckt sind. Vorliegend betragen die Beerdigungskosten rd. 5.100 €. Der Nachlass der verstorbenen Mutter betrug hingegen (mindestens) 10.100 € und überstieg damit die Beerdigungskosten. Im Todeszeitpunkt lief ein Konto bei einer Bank auf den Namen der Mutter. Es besteht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass der formelle Inhaber eines Bankkontos auch der wirtschaftliche Verfügungsberechtigte ist. Das Gericht geht davon aus, dass hier der verstorbenen Mutter das Geld zugestanden hat.

Die Kläger haben auch keine Unterlagen eingereicht, aus denen sich ergeben hat, dass das Bankkonto nicht der verstorbenen Mutter als formeller Kontoinhaberin zugestanden hat. Nicht erheblich ist in diesem Zusammenhang, dass die Kläger eine Vollmacht für das Bankkonto hatten, denn hierdurch wurden sie nicht zu den wirtschaftlichen Eigentümern des Bankkontos. Ebenso wenig ist ausschlaggebend, woher das Geld auf dem Bankkonto ursprünglich stammte, denn nach Einzahlung auf ein Bankkonto verlieren die einzelnen Forderungen ihre rechtliche Selbständigkeit. Zudem haben die Kläger es unterlassen, die von ihnen geforderten Kontoauszüge für das Bankkonto vorzulegen, so dass nicht abschließend beurteilt werden kann, ob tatsächlich die Kläger ausschließlich auf dieses Bankkonto eingezahlt haben.

Die Kläger haben auch keine Unterlagen eingereicht, aus denen sich hätte ergeben können, dass sie einen Rückzahlungsanspruch gegen die verstorbene Mutter gehabt haben oder dass ihnen das Guthaben auf dem Bankkonto von der Mutter abgetreten worden ist oder eine Treuhand bestanden hat. Ihre bloße Behauptung ist als Nachweis nicht ausreichend, denn aus der Akte ergibt sich, dass der Vortrag der Kläger nicht immer vollständig dem objektiven Sachverhalt entspricht. Insbesondere spricht gegen die Kläger, dass sie das Bankkonto der Mutter dem Finanzamt gegenüber nicht erwähnt haben. Sie hätten zumindest darauf hinweisen müssen, dass es das Bankkonto auf den Namen der Mutter gab, um damit dem Finanzamt eine eigene rechtliche Beurteilung zu ermöglichen.

2. Rückabwicklung von Baukrediten: Vergleichsbeträge nur teilweise einkommensteuerpflichtig

Die aufgrund eines Vergleichs durch eine Bank zurückgezahlten Zinsen stellen keine einkommensteuerpflichtigen Kapitalerträge dar.

FG Köln v. 14.8.2019 - 14 K 719/19

I. Sachverhalt:

Die Kläger widerriefen wegen fehlerhafter Widerrufsbelehrung den Baukredit für ihr Eigenheim. Aufgrund eines Vergleichs zahlte die Bank den Klägern für alle aus dem Widerruf entstehenden gegenseitigen Ansprüche einen Betrag i.H.v. 4.225 €

Zusätzlich behandelte die Bank den Betrag als steuerpflichtigen Kapitalertrag, führte die Kapitalertragsteuer ab und stellte hierfür eine Steuerbescheinigung aus.

Gegenüber dem Finanzamt vertraten die Kläger die Auffassung, dass die Bank den Vergleichsbetrag zu Unrecht als Kapitalertrag behandelt und Kapitalertragsteuer abgeführt habe. Der Betrag sei nicht einkommensteuerpflichtig, weil es sich um eine steuerfreie Entschädigungszahlung handele. Demgegenüber besteuerte das Finanzamt den gesamten Betrag mit der Begründung, dass es zum einen an die Steuerbescheinigung gebunden sei und zum anderen die Kläger durch den geschlossenen Vergleich auf eine Rückabwicklung verzichtet hätten, so dass die Rückzahlung zu hoher Zinsen ausscheide.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der Klage teilweise statt.

Die beim BFH anhängige Revision der Kläger wird dort unter dem Az. VIII R 30/19 geführt.

Das Finanzamt hat den Vergleichsbetrag von 4.225 € zu Unrecht i.H.v. 1.690 € (40 %) als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG behandelt. Im Umfang von 2.535 € (60 %) hat das Finanzamt den Vergleichsbetrag zu Recht als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG angesetzt.

Der Vergleichsbetrag kann nur insoweit als Einkünfte aus Kapitalvermögen angesetzt werden, als er auf Ansprüche der Kläger auf Herausgabe von bzw. Wertersatz für Nutzungen entfällt, die die Darlehensgeberin (Bank) aus den von den Klägern erbrachten Zins- und Tilgungsleistungen aus den drei Teil-Darlehen zwischen dem Zeitpunkt der Darlehensgewährungen im Juni 2004 bis zur Endablösung der beiden letzten Teil-Darlehen Ende Juni 2014 gezogen hat.

Hingegen ist der Vergleichsbetrag nicht steuerbar, soweit er anteilig auf Rückgewähr überhöhter Zinszahlungen der Kläger an die Bank entfällt.

Auch die insoweit von der Bank falsch ausgestellte Steuerbescheinigung entfaltet keine Bindungswirkung für die Einkommensteuer der Kläger.

3. Prozesskosten zur Erlangung nahehelichen Unterhalts sind bei Realsplitting als Werbungskosten abzugsfähig

Prozesskosten zur Erlangung nahehelichen Unterhalts sind als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der Unterhaltsempfänger die Unterhaltsleistungen als sonstige Einkünfte versteuert. Die Unterhaltszahlungen werden den übrigen Einkünften insoweit vollständig gleichgestellt. Daraus folgt, dass auch ein Werbungskostenabzug vollumfänglich möglich sein muss.

FG Münster v. 3.12.2019 - 1 K 494/18 E - Revision

I. Sachverhalt:

Die Klägerin und ihr mittlerweile geschiedener Ehemann hatten sich im Jahr 2012 getrennt. Vor dem Amtsgericht führten beide ein familienrechtliches Streitverfahren, das die Scheidung, den Versorgungsausgleich sowie den nahehelichen Unterhalt umfasste. Im Jahr 2014 wurde die Ehe dann gerichtlich geschieden und der frühere Ehemann der Klägerin zu monatlichen Unterhaltszahlungen verpflichtet.

Gegen den Beschluss des Amtsgerichts erhoben die Klägerin Beschwerde und ihr früherer Ehemann Anschlussbeschwerde beim OLG. Streitgegenstand dieses Verfahrens war die Höhe des zu zahlenden nahehelichen Unterhalts, wobei der frühere Ehemann der Klägerin begehrte, keinen Unterhalt zu zahlen, und die Klägerin höhere monatliche Zahlungen forderte. Im Jahr 2015 endete der Streit mit einem gerichtlichen Vergleich über die Unterhaltshöhe.

In ihrer Einkommensteuererklärung 2015 erklärte die Klägerin sog. sonstige Einkünfte in Höhe der erhaltenen Unterhaltszahlungen und machte die Prozessführungskosten (Gerichts- und Rechtsanwaltskosten), die auf die Verfahren betreffend den nahehelichen Unterhalt entfielen, steuermindernd geltend. Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung allerdings ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Allerdings wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache die Revision zum BFH zugelassen.

Die von der Klägerin zur Geltendmachung des Anspruches auf Zahlung nahehelichen Unterhalts gegen ihren geschiedenen Ehemann aufgewendeten anteiligen Prozessführungskosten i.H.v. rund 4.983 € sind als Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 S. 1 und 2 EStG bei den im Veranlagungszeitraum 2015 vereinnahmten steuerpflichtigen Einnahmen der Klägerin aus den Unterhaltszahlungen ihres geschiedenen Ehemannes i.S.v. § 22 Nr. 1a EStG zu berücksichtigen.

Die Prozessführungskosten der Klägerin als Unterhaltsempfängerin sind als Werbungskosten zu berücksichtigen, weil sie den Unterhalt ihres geschiedenen Ehemannes nach § 22 Nr. 1a EStG versteuerte. Die Klägerin hatte die Prozessführungskosten aufgewendet, um zukünftig (höhere) steuerbare Einkünfte in Form von Unterhaltsleistungen zu erhalten. Diese Unterhaltszahlungen sind gem. § 22 Nr. 1a

EStG als steuerbare Einkünfte zu behandeln, weil der geschiedene Ehemann als Zahlungsverpflichteter die Möglichkeit gehabt hatte, seine Unterhaltszahlungen als Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 1a EStG abzuziehen, sog. Realsplitting.

Die Unterhaltszahlungen werden den übrigen Einkünften insoweit vollständig gleichgestellt. Daraus folgt, dass auch ein Werbungskostenabzug vollumfänglich möglich sein muss. Da die Aufwendungen der Klägerin vollständig als Werbungskosten berücksichtigungsfähig waren, musste der Senat nicht über die Frage entscheiden, unter welchen Voraussetzungen Prozessführungskosten zur Geltendmachung nachehelichen Unterhalts gem. § 33 Abs. 2 S. 4 EStG als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sein können.

III. Hinweise für die Praxis:

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes kommt es nicht darauf an, dass die Klägerin durch die Verfahren zunächst lediglich einen zivilprozessualen Titel auf Zahlung nachehelichen Unterhalts i.S.v. § 1573 Abs. 2 BGB erlangt hatte. Ebenfalls ist unbeachtlich, dass das Beschwerdeverfahren vor dem OLG durch einen einvernehmlichen Vergleich beendet wurde. Denn die Prozessführung und der Vergleich dienten unmittelbar der Erzielung sonstiger Einkünfte in Form von nach § 22 Nr. 1a EStG steuerbaren Unterhaltsleistungen, sodass ein steuerrechtlich anzuerkennender wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Erlangung des Titels als prozessualer Folge der Verfahrensbeendigung und der Erzielung steuerbarer Einkünfte vorhanden ist, der nicht der privaten Vermögensebene der Klägerin zuzuordnen ist.

4. Sky-Bundesliga-Abo ausnahmsweise als Werbungskosten absetzbar

Der Torwarttrainer einer Lizenzmannschaft kann die Kosten für ein Sky-Bundesliga-Abo als Werbungskosten von der Steuer absetzen. Der steuerliche Abzug solcher Aufwendungen bleibt allerdings auch nach dieser Entscheidung die Ausnahme. Ein Abzug von Werbungskosten setzt immer voraus, dass die Aufwendungen durch die berufliche Tätigkeit veranlasst sind.

FG Düsseldorf v. 5.11.2019 - 15 K 1338/19 E

I. Sachverhalt:

Der Kläger war Co-Trainer einer U 23 Mannschaft und ist seit Juli 2012 Torwarttrainer der Lizenzmannschaft des Vereins. Für ein Abonnement des Pay-TV-Senders "Sky" wandte er im Streitjahr 2012 monatlich 46,90 € auf; der Betrag setzte sich zusammen aus den Paketen "Fußball Bundesliga", "Sport" und "Sky Welt". In seiner Steuererklärung für das Streitjahr hatte er die Kosten dafür als Werbungskosten geltend gemacht. Er gab an, dass er diesen Teil seines Abonnements beruflich genutzt habe. Er müsse sich diverse Fußballspiele ansehen, um im Fußballgeschäft auf dem Laufenden zu bleiben.

Im ersten Rechtsgang lehnte das FG den Werbungskostenabzug ab (Urteil vom 14.9.2015, Az. 15 K 1712/15 E). Zielgruppe des Pakets "Fußball Bundesliga" sei schließlich kein Fachpublikum, sondern die Allgemeinheit. Die entsprechenden Kosten für ein Sky-Bundesliga-Abo seien daher - wie beim Bezug einer Tageszeitung - immer privat veranlasst, auch wenn ein Steuerpflichtiger ein berufliches Interesse daran habe. Im anschließenden Revisionsverfahren folgte der BFH diesem Ansatz allerdings nicht. Er entschied, dass die Aufwendungen für ein Sky-Bundesliga-Abo Werbungskosten sein könnten, wenn das Abo tatsächlich nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde (Urt. v. 16.1.2019, Az. VI R 24/16). Bei einem (Torwart)Trainer eines Lizenzfußballvereins sei eine entsprechende Nutzung möglich.

Das Verfahren wurde zur weiteren Aufklärung des Sachverhalts an das FG zurückverwiesen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Im zweiten Rechtsgang hat das FG nach einer umfassenden Anhörung des Klägers und der Vernehmung von Zeugen stattgegeben.

Dem Kläger steht der geltend gemachte Werbungskostenabzug für das anteilige Abo zu. Den Inhalt des Fußball-Pakets hat der Kläger allenfalls in einem unbedeutenden Umfang privat angeschaut.

Ergibt die Prüfung, dass die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen beruhen, so sind sie grundsätzlich als Werbungskosten abzuziehen. Beruhen die

Aufwendungen hingegen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf beruflichen Umständen, so sind sie nicht abziehbar. Ist der erwerbsbezogene Anteil nicht von untergeordneter Bedeutung, kann eine Aufteilung und ein Abzug des beruflich veranlassten Teils der Kosten in Betracht kommen, sofern der den Beruf fördernde Teil der Aufwendungen sich nach objektiven Maßstäben zutreffend und in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzen lässt.

Der Kläger hat das Gericht von der Richtigkeit seines Vorbringens zu überzeugen vermocht, das streitgegenständliche Paket ausschließlich oder zumindest nahezu ausschließlich genutzt zu haben, um aus dem gesamten Programmangebot Erkenntnisse für seine berufliche Tätigkeit zu gewinnen und damit seiner Tätigkeit als Co Trainer bzw. als Torwarttrainer zu dienen. Zwar ist der Inhalt des Pakets nicht nach Art einer Fachzeitschrift auf ein Fachpublikum zugeschnitten. Dies steht indes der Annahme der nahezu ausschließlichen beruflichen Verwendung insbesondere deshalb nicht entgegen. Zudem verfügte der Verein jedenfalls im Streitjahr nicht über ein sonstiges Videotool, das für den Kläger als (Co-)Trainer unmittelbar nutzbar war.

Der Kläger hat insbesondere bei seiner persönlichen Anhörung überzeugend und insgesamt glaubhaft vorgetragen, die Karte eingesetzt zu haben, um sich (aus technischen Gründen ausschließlich) zu Hause sämtliche Übertragungen im Sport-Paket aus beruflichen Gründen anzusehen. Er hat den Senat davon zu überzeugen vermocht, dass er den Programminhalt nahezu erschöpfend angeschaut, ihn - in Einzelfällen, je nach Relevanz und Wertung nochmals vertieft durch Wiederholungen - gedanklich sowie gelegentlich anhand einiger Notizen auch schriftlich für sich ausgewertet hat. Diese Informationen und Ergebnisse habe er ausschließlich für seinen Beruf eingesetzt, indem er etwa den Videoanalysten gezielt um weitere Schnitte gebeten habe, um diese sowie seine eigenen gewonnenen Erkenntnisse vornehmlich für das Mannschaftstraining und für Teambesprechungen einzusetzen. Zusätzlich habe er sich mit dem Programmangebot auch über andere Vereine und deren Trainer sowie Spieler und absolvierte Spiele - in jeglicher Liga - umfassend informiert.

III. Hintergrund:

"Der steuerliche Abzug der Aufwendungen für ein Sky-Abo bleibt auch nach der Entscheidung unseres Gerichts die Ausnahme", führt Harald Junker, Präsident des Düsseldorfer Finanzgerichts, aus. "Ein Abzug von Werbungskosten setzt immer voraus, dass die Aufwendungen durch die berufliche Tätigkeit veranlasst sind. Dies hat der Senat nur für den entschiedenen Einzelfall bejaht."

5. Endgültige Einnahmelosigkeit einer Kapitalbeteiligung als rückwirkendes Ereignis

Endgültig einnahmelos ist eine Kapitalbeteiligung erst, wenn feststeht, dass Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen aus der nämlichen Beteiligung niemals als Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG einer bestandskräftigen Veranlagung des Steuerpflichtigen oder einer bestandskräftigen gesonderten und ggf. einheitlichen Feststellung seiner Einkünfte zugrunde gelegen haben. Die endgültige Einnahmelosigkeit ist ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

BFH v. 25.7.2019, IV R 51/16

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, an der neben der R-GmbH als Komplementärin nur natürliche Personen als Kommanditisten beteiligt sind. Sie war seit der Gründung im Jahr 2006 mit jeweils rund 21 % (106.000 €) am Stammkapital der B1-GmbH und der B2-GmbH beteiligt. Zur Abdeckung zwischenzeitlich entstandener Verluste mussten die Gesellschafter der B1-GmbH Einzahlungen i.H.v. rund 25 Mio. € leisten; der Anteil der Klägerin betrug rund 5,3 Mio. €

In der Handels- und Steuerbilanz der Klägerin zum 31.12.2008 war die Beteiligung an der B2-GmbH mit 106.000 € aktiviert, die Beteiligung an der B1-GmbH mit rund 5,45 Mio. €. Nach einer durchgehenden Verlustphase von mehr als drei Jahren fassten die Gesellschafter beider Gesellschaften im November 2009 den Beschluss, diese zu liquidieren. Der Erlös sollte entsprechend der Beteiligungsquote aufgeteilt werden. In ihrem Jahresabschluss auf den 31.12.2009 schrieb die Klägerin die Beteiligungen wegen voraussichtlich dauernder Wertminderungen außerplanmäßig auf 0 € ab. Im Hinblick auf den (zu diesem Zeitpunkt noch) erwarteten Liquidationserlös aktivierte sie eine Forderung gegen die B1-GmbH i.H.v. rund 200.000 €. In der diese Forderung übersteigenden Höhe wies sie in der Gewinn- und Verlustrechnung somit einen Aufwand i.H.v. 5,35 Mio. € aus.

Mit Bestellung des Liquidators wurde vereinbart, dass die Klägerin aus der Liquidation der beiden Gesellschaften jeweils einen Festbetrag i.H.v. 60.000 € erhält. In ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr 2009 rechnete die Klägerin die auf die Komplementärin entfallenden Teilwertabschreibungen (nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG) dem Gewinn wieder hinzu. Bezüglich der Anteile der Kommanditisten nahm sie die Teilwertabschreibungen jedoch in voller Höhe (rd. 2,6 Mio. €) erfolgswirksam vor.

Nach einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, auf die auf die Kommanditisten entfallende Teilwertabschreibung sei das Teilabzugsverbot (nach § 3c EStG) anzuwenden. Leistungen im Rahmen der Auflösung einer Gesellschaft, Veräußerungserlöse, Ausschüttungen u.a. führten zu dessen Anwendung, auch wenn sie noch so gering seien. Da die Klägerin aus der Liquidation der Gesellschaften nach eigenen Angaben noch Ansprüche erhalte, sei die Teilwertabschreibung nur zu 60 % abziehbar. Daraufhin rechnete das Finanzamt die auf die Kommanditisten

entfallenden Teilwertabschreibungen (i.H.v. 40 %) über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Klägerin wieder hinzu.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auf die Revision des Finanzamtes hat der BFH das Urteil aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen.

Zu Unrecht ist das FG (stillschweigend) davon ausgegangen, dass die Frage, ob Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen, die die Klägerin in einem anderen Jahr als dem Streitjahr aus den Beteiligungen an der B1-GmbH und der B2-GmbH erzielt hatte, dem § 3 Nr. 40 EStG unterfallen, im Streitjahr 2009 zu prüfen ist. Nach § 3c Abs. 2 EStG in der auf den Streitfall noch anzuwendenden Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.8.2007 dürfen (u.a.) Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden.

Fallen keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen an, kommt eine anteilige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG nicht in Betracht. Es tritt die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG maßgebende Bedingung dafür, entsprechende Aufwendungen nur anteilig zu berücksichtigen, nicht ein. Werden daher aus einer Kapitalbeteiligung endgültig keine Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen erzielt, ist für Veranlagungszeiträume bis 2010 das Teilabzugsverbot - vor Geltung des heutigen § 3c Abs. 2 Satz 7 EStG - nicht anzuwenden und der Erwerbsaufwand in vollem Umfang abziehbar. Dies gilt auch, wenn die Kapitalbeteiligung, wie im Streitfall, in einem Betriebsvermögen gehalten wird.

Endgültig einnahmelos ist eine Kapitalbeteiligung erst, wenn feststeht, dass Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen aus der nämlichen Beteiligung niemals als Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG einer bestandskräftigen Veranlagung des Steuerpflichtigen oder einer bestandskräftigen gesonderten und ggf. einheitlichen Feststellung seiner Einkünfte zugrunde gelegen haben. Die endgültige Einnahmelosigkeit ist ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Ausgehend von den dargestellten Grundsätzen durfte das FG die Frage, ob die streitigen Beträge i.H.v. jeweils 60.000 € dem § 3 Nr. 40 EStG unterfallen, nicht im Rahmen des gegen den Feststellungsbescheid 2009 gerichteten Klageverfahrens entscheiden. Insofern war das Urteil aufzuheben.

Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen kann der Senat allerdings nicht entscheiden, ob die im Streitjahr 2009 geltend gemachten Teilwertabschreibungen auf die Beteiligungen der Klägerin an der B1-GmbH und an der B2-GmbH dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG unterfallen.

6. Gesellschafterdarlehen: Kreditausfall und Refinanzierungskosten

Welche Folgen haben Darlehen an Kapitalgesellschaften, an denen der Kreditgeber beteiligt ist? Was ist bei einem Ausfall des Darlehens nach einer Insolvenz? Der BFH hat entschieden, dass auch hohe Kreditsummen nicht ohne weiteres zu einer gewerblichen Darlehenshingabe führen. Für die Anerkennung steuerlicher Verluste kann es auf den Zeitpunkt ankommen, an dem die Forderung begründet wurde.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einer aktuellen Entscheidung seine Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung des Ausfalls von Gesellschafterdarlehen weiter konkretisiert.

BFH, Urt. v. 09.07.2019 - X R 9/17

I. Sachverhalt

Der Kläger K war zu 85 % an der X-GmbH beteiligt, welche als Holdinggesellschaft u.a. der X-Gruppe fungierte. Außerdem war K zu 24 % an der Y-GmbH beteiligt. K übertrug im Wege des Anteilstauschs seinen Geschäftsanteil an der Y-GmbH auf die X-GmbH, so dass die X-GmbH zu 75 % an der Y-GmbH beteiligt war.

Die restlichen 25 % hielt die VS-GmbH. Aufgrund des notariellen Geschäftsanteilsübertragungsvertrags übertrugen die VS-GmbH und die X-GmbH ihre Geschäftsanteile an der Y-GmbH auf die D-GmbH, so dass K ab diesem Zeitpunkt mittelbar zu 20,4 % an der Y-GmbH beteiligt war.

Ferner gewährte K der Y-GmbH verzinsliche Darlehen in beträchtlicher Höhe. Zinsen zahlte die Y-GmbH vereinbarungsgemäß nicht. K refinanzierte seine Darlehen durch Bankkredite, für die er Refinanzierungszinsen zu zahlen hatte.

Später wurde über das Vermögen der Y-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet und die Gesellschaft gelöscht. Mit dem Finanzamt entstand Streit darüber, welche Refinanzierungskosten von K zu berücksichtigen sind. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH sah dies anders.

Zinseinnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Zwar hat K den Gesellschaften, an denen er beteiligt war, Darlehen in beträchtlichen Höhen gegeben, jedoch hat er damit nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen. Zudem handelte es sich lediglich um eine private Vermögensverwaltung. Folglich können weder der Ausfall der Darlehen noch die Refinanzierungskosten zu Betriebsausgaben führen.

Das Tatbestandsmerkmal der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verlangt, dass eine Tätigkeit am Markt gegen Entgelt und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten werden muss. Des Weiteren muss die Tätigkeit nach außen hin

in Erscheinung treten und sich an eine – wenn auch begrenzte – Allgemeinheit wenden.

Eine solche Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kann ebenfalls vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger nur wenige bzw. – in atypischen Fällen – nur einen Abnehmer hat. Sollte der Steuerpflichtige nur für einen Vertragspartner tätig sein, kann gleichwohl eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegen, sofern die gewerbliche Betätigung für einen außenstehenden Dritten erkennbar wird.

Ansonsten ist entscheidend, ob der Steuerpflichtige mit einem anderen Vertragspartner kontrahieren würde, wenn das Geschäft mit dem vorherigen (ausschließlichen) Vertragspartner nicht zustande gekommen wäre oder nicht fortgeführt werden sollte.

Zunächst stellt der BFH klar, dass nicht allein aus dem beträchtlichen Kreditvolumen ein gewerblicher Aspekt der Tätigkeit des K abgeleitet werden kann. Denn K hat die Darlehen nicht in seiner Eigenschaft als Marktteilnehmer, sondern im Hinblick auf seine unmittelbare bzw. mittelbare Beteiligung an der Y-GmbH gewährt. Insbesondere hat er nicht wie ein Kreditinstitut andere Unternehmen als die Gesellschaften der X-Gruppe oder Privatkunden mit Krediten bedient.

Stattdessen stellte er nur solchen Gesellschaften ein Darlehen zur Verfügung, an denen er unmittelbar oder mittelbar beteiligt war. Ähnlich wie bei der Unterscheidung zwischen einem gewerblichen Wertpapierhandel und der privaten Vermögensverwaltung ist bei der Abgrenzung einer gewerblichen Kreditvergabe von einer privaten Vermögensverwaltung zu prüfen, ob Darlehen an verschiedene Personen bankgeschäftsähnlich vergeben wurden.

Ein Tätigwerden ausschließlich für eigene Rechnung deutet im Regelfall darauf hin, dass der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten wird. K hat dabei versucht, seine im Privatvermögen gehaltene unmittelbare bzw. mittelbare Beteiligung an der Y-GmbH zu stärken.

Dies spricht gerade dafür, dass es sich bei der Tätigkeit des K um eine private Vermögensverwaltung handelte. Der hohe Fremdfinanzierungsgrad ist dabei ohne entscheidende Bedeutung. Auch die Überlassung der Darlehen an die Y-GmbH hat keine Betriebsaufspaltung begründet, die zu einer gewerblichen Tätigkeit des K geführt hätte.

Denn es fehlt an der erforderlichen sachlichen Verflechtung zwischen K und der Y-GmbH. Die Darlehen, die K der Y-GmbH gewährt hat, stellen für diese keine wesentliche Betriebsgrundlage dar. Darlehen, welche dem Betriebsunternehmen gewährt werden, stellen ebenfalls keine wesentliche Betriebsgrundlage dar, die eine Betriebsaufspaltung begründen können.

Der Ausfall der Darlehensforderung führt auch nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten des K i.S.d. § 17 EStG, da er während dieses Zeitraums nur noch mittelbar an der Y-GmbH beteiligt war.

Keine Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre führt nach Einführung der Abgeltungsteuer grundsätzlich zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG.

Dies gilt für private Darlehens- und Gesellschafterforderungen nur dann, wenn die Forderung nach dem 31.12.2008 angeschafft oder begründet wurde. Dies war bei K jedoch nicht der Fall, die Forderungen wurden davor begründet.

Abzugsfähigkeit der Refinanzierungskosten

Allerdings sind die Voraussetzungen der Ausnahmeregelung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 2 EStG zumindest bis zur Auflösung der Y-GmbH erfüllt. Denn K als Darlehensgeber war eine der Anteilseignerin der X-GmbH nahestehenden Person. Dies gilt auch, wenn (vereinbarte) Zinszahlungen von der Gesellschaft tatsächlich nicht erbracht werden.

Lässt der (wesentlich) beteiligte Gesellschafter der Gesellschaft Geldmittel zukommen, kommt neben einem Abzug der hierfür entstandenen Refinanzierungszinsen als Werbungskosten bei den Einkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (Erträge aus Kapitalforderungen) auch der Abzug bei den Einkünften aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Gewinnanteile) in Betracht, ggf. auch eine anteilige Zuordnung.

Refinanzierungszinsen können als nachträgliche Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewinnanteilen abziehbar sein, sofern ein Veranlassungszusammenhang mit den Beteiligungserträgen besteht.

Da für die Anerkennung von Schuldzinsen als Werbungskosten grundsätzlich auf den ursprünglichen, mit der Schuldaufnahme verfolgten Zweck und damit auf die erstmalige Verwendung der Darlehensmittel abgestellt wird, ist eine ggf. anteilige Zuordnung zu den jeweiligen Kapitaleinkünften gem. § 20 Abs. 1 EStG vorzunehmen.

Hierzu fehlen jedoch Feststellungen des Finanzgerichts (FG), so dass der BFH das Verfahren an das FG zurückverwies. Der BFH gab dazu dem FG den Hinweis, auch die Überschusserzielungsabsicht des K bezüglich der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu prüfen.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat seine Rechtsprechung weiter konkretisiert: Die gewerbliche Darlehenshingabe verlangt eine „bankähnliche“ bzw. „bankentypische“ Tätigkeit. Bloße Darlehensgewährungen führen zu keiner sachlichen Verflechtung und begründen keine Betriebsaufspaltung.

Der Steuerpflichtige kann als Gläubiger der Kapitalerträge jedenfalls dann eine der Anteilseignerkapitalgesellschaft nahestehende Person i.S.d. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 2 EStG sein und Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen, wenn er aufgrund seiner Beteiligung an dieser über die Mehrheit der Stimmrechte in deren Gesellschafterversammlung verfügt.

II. Bilanzsteuerrecht

III. Körperschaftsteuer

1. Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto bei Anteilserwerb zu verschiedenen Zeitpunkten

Mit Verfügung vom 30.10.2019 hat die OFD Frankfurt/M. ihre bisherige Verfügung zur Zuordnung von Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG bei Anteilserwerb zu verschiedenen Zeitpunkten um den Hinweis ergänzt, dass es sich bei der Einlagenrückgewähr um ein sperrfrist-schädliches Ereignis gem. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG handelt.

OFD Frankfurt/M. v. 30.10.2019 – S 2244 A - 41 - St 519

I. Anweisung der Verwaltung

Bisherige Erlasslage: Mit Verfügung vom 10.12.2018 (OFD Frankfurt/M. v. 10.12.2018 – S 2244 A - 41 - St 215) hatte die OFD Frankfurt/M. zur Zuordnung von Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto zu dem Fall Stellung bezogen, dass die Anteile an der leistenden Gesellschaft zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworben worden sind. Demnach sei die Einlagenrückgewähr i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG proportional anhand des Nennwerts auf die jeweils erworbenen Anteile bzw. Anteilstranchen zu verteilen.

Veräußerungsähnlicher Gewinn: Die Anschaffungskosten aus dem Erwerb von Anteilen an derselben Kapitalgesellschaft zu verschiedenen Zeitpunkten seien jeweils gesondert zu ermitteln und festzuhalten, da die Anteile ihre rechtliche Selbständigkeit sowohl gesellschaftsrechtlich (vgl. § 15 Abs. 2 GmbHG) als auch für steuerliche Zwecke des § 17 EStG behielten (BFH v. 29.7.1997 – VIII R 80/94, BStBl. II 1997, 727 = GmbH-StB 1997, 255). Demnach seien bei einer Veräußerung für die Ermittlung des Veräußerungsergebnisses auch die tatsächlichen Anschaffungskosten des einzelnen Anteils maßgebend (BFH v. 10.10.1978 – VIII R 126/75, BStBl. II 1979, 77). Aus diesem Grund seien die Anschaffungskosten bei Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto pro Anteil fortzuentwickeln. GmbH-StB 2020, 19 Übersteige die Einlagenrückgewähr die Anschaffungskosten einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG, liege ein „veräußerungsähnlicher Gewinn“ i.S.d. § 17 Abs. 4 EStG vor (vgl. H 20.2 „Einlagenrückgewähr“ EStH).

Die Auffassung der OFD, dass die Einlagenrückgewähr die Anschaffungskosten der einzelnen Anteile proportional mindert, kann dazu führen, dass bei einzelnen Anteilen die Anschaffungskosten durch die Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto verbraucht sind und ein Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 4 EStG entsteht, während bei anderen Anteilen noch Anschaffungskosten vorhanden sind.

Neue Erlasslage: Durch die neue Verfügung der OFD Frankfurt/M. wird eine kleine, aber wichtige Ergänzung vorgenommen. Die Verfügung ist inhaltsgleich mit der vorhergegangenen Verfügung vom 10.12.2018, enthält aber zusätzlich die Aussage, dass die Einlagenrückgewähr bei sperrfristbehafteten Anteilen, deren Anschaf-

fungskosten bereits „verbraucht“ sind, zu einem sperrfristschädlichen Ereignis gem. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 Alt. 3 UmwStG führt.

II. Hinweise für die Praxis:

Aufteilung in sperrfristbehaftete und nichtsperrfristbehaftete Anteile bei Einlagenrückgewähr:

Die Regelung des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 Alt. 3 UmwStG ist mit einer Reihe von Auslegungsschwierigkeiten verbunden, die nur teilweise durch den UmwStE 2011 für die Praxis geklärt wurden. Im Fall einer Einlagenrückgewähr will die Finanzverwaltung eine Aufteilung in sperrfristbehaftete und nichtsperrfristbehaftete Anteile vornehmen. Der Maßstab der Aufteilung ist allerdings unklar, da dieser nach dem zugehörigen Beispiel im UmwStE 2011 (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 22.24) sowohl nach dem Nennwert als auch nach dem gemeinen Wert der Anteile erfolgen kann. Da sich die Verteilung der Einlagenrückgewähr in der Regel nach der Gewinnverteilungsabrede richtet und diese auf dem Nennwert der Anteile beruht, sprach aber bereits einiges dafür, die Aufteilung nach dem Nennwert vorzunehmen. Dies erscheint ebenfalls aus Gründen der Praktikabilität sinnvoll.

Die OFD Frankfurt/M. macht nun deutlich, dass sie für Zwecke des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 Alt. 3 UmwStG ebenfalls von einer Aufteilung anhand der Nennwerte ausgeht. In der Literatur wurde hingegen vereinzelt die Auffassung vertreten, die Aufteilung habe nach den gemeinen Werten der Anteile zu erfolgen.

Die Ergänzung der OFD Frankfurt/M. ist aus Sicht der Verwaltung klarstellend. Die vorhergegangene Verfügung vom 10.12.2018 ließ bereits den Schluss zu, dass die anteilsbezogene Fortentwicklung der Anschaffungskosten – aufgrund der nach Nennwerten zugeordneten Einlagenrückgewähr – für manche Anteile zu einem sperrfristschädlichen Ereignis i.S.d. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG führen kann, während andere sperrfristbehaftete Anteile nicht davon betroffen sind.

Bei einer anteiligen Veräußerung von Anteilen kann der Steuerpflichtige grundsätzlich selbst bestimmen, welche Anteile er veräußert (vgl. H 17.5 „Wahlrecht bei teilweiser Veräußerung von GmbH-Anteilen“ EStH). Da dies bei der Einlagenrückgewähr nach Auffassung der OFD Frankfurt/M. jedoch nicht möglich sein soll, sollten in solchen Fällen für sämtliche Anschaffungszeitpunkte von Anteilen die verbleibenden Anschaffungskosten sowie mögliche Sperrfristen isoliert beachtet werden.

Zu beachten ist allerdings, dass die Verfügung nur für die hessische Finanzverwaltung Bindungswirkung entfaltet. Eine ähnliche Auffassung vertritt auch die OFD Magdeburg (OFD Magdeburg v. 30.9.2013 – S 2244-70-St 214). Eine bundeseinheitliche Regelung besteht noch nicht.

2. Folgen eines nicht bilanzierten Ergebnisabführungsvertrags

Ein Ergebnisabführungsvertrag („EAV“ oder auch „Gewinnabführungsvertrag“) regelt das Verhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft. Aber welche Folgen hat ein nicht bilanzierter EAV für die körperschaftsteuerliche Organschaft? Das FG Schleswig-Holstein hat entschieden: Fehlt in der Bilanz ein Ausweis des Anspruchs auf Verlustübernahme, gilt der EAV nicht als „tatsächlich durchgeführt“.

Mit dem Urteil hat das Finanzgericht Schleswig-Holstein (FG) entschieden, dass ein Gewinnabführungs- und Beherrschungsvertrag (EAV) dann nicht als tatsächlich durchgeführt gilt, wenn der gegen die Organträgerin bestehende Anspruch auf Verlustübernahme in der Bilanz der Organgesellschaft nicht ausgewiesen wird – und zwar auch dann, wenn die Zahlung des Verlustausgleichsbetrags tatsächlich erfolgt.

FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 06.06.2019 - 1 K 113/17

I. Sachverhalt:

Im betreffenden Fall hielt eine GmbH (Organträger) sämtliche Anteile an einer anderen GmbH (Organgesellschaft). Zwischen den beiden Gesellschaften wurde ein EAV geschlossen, in dem sich die Organgesellschaft verpflichtete, ab dem folgenden 01.01. ihren gesamten Jahresüberschuss an die Organträgerin abzuführen.

Im Gegenzug verpflichtete sich die Organträgerin, jeden während der Vertragsdauer entstehenden Jahresfehlbetrag der Organgesellschaft auszugleichen. Der Vertrag wurde auf mindestens fünf Jahre geschlossen und konnte nicht vor Ablauf dieser Frist seit seinem Wirksamwerden gekündigt werden.

Die Organgesellschaft erwirtschaftete in den ersten Jahren Gewinne, welche so auch in der Körperschaftsteuererklärung als der Organträgerin zuzurechnende Einkünfte deklariert wurden.

In einem Jahr erzielte die Organgesellschaft jedoch einen Verlust, welcher später von der Organträgerin durch Überweisung auf das Konto der Organgesellschaft ausgeglichen wurde. Der Anspruch der Organgesellschaft auf Ausgleich des Verlusts wurde jedoch weder bei der Organgesellschaft noch bei der Organträgerin bilanziell ausgewiesen.

Im Erstellungsbericht zum Jahresabschluss befand sich ein Hinweis auf den EAV. Das Finanzamt (FA) erkannte nach einer erfolgten Außenprüfung den EAV nicht an. Das FA lehnte den Einspruch ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das daraufhin angerufene FG bestätigte die Sichtweise des FA und wies die Klage als unbegründet ab, ließ jedoch die Revision zum Bundesfinanzhof zu.

Voraussetzungen einer Organschaft

Grundsätzlich stellen die Organgesellschaft sowie die Organträgerin als juristische Personen in der Rechtsform einer GmbH eigenständige Steuerrechtssubjekte dar, denen die von ihnen erzielten Einkünfte nach allgemeinen Grundsätzen jeweils steuerlich zuzurechnen sind.

Liegen jedoch die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft vor, so ist das von einer Organgesellschaft erzielte und gesondert zu ermittelnde Einkommen gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG der Organträgerin zuzurechnen.

Eine körperschaftsteuerliche Organschaft zwischen zwei im Inland ansässigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung erfordert gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG zunächst, dass sich die Organgesellschaft wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an die Organträgerin abzuführen.

Ferner setzt § 17 Abs. 1 Satz 2 KStG voraus, dass die Gewinnabführung den in § 301 AktG genannten Betrag nicht überschreitet und dass zwischen den Gesellschaften zudem durch Verweis auf § 302 AktG eine Verlustübernahmevereinbarung dergestalt getroffen wird, dass die Organträgerin die von der Organgesellschaft erwirtschafteten Verluste auszugleichen hat.

Darüber hinaus ist erforderlich, dass der EAV auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden muss.

Tatsächliche Durchführung eines EAV

Ein EAV wird nur dann tatsächlich durchgeführt, wenn der Gewinn tatsächlich an den Organträger abgeführt und der Verlust tatsächlich von ihm übernommen wird. Dies vollzieht sich regelmäßig in zwei Stufen:

Bilanzieller Ausweis der entsprechenden Forderung/Verbindlichkeit in den Jahresabschlüssen von Organgesellschaft und -trägerin entsprechend den diesbezüglichen gesetzlichen Vorgaben

Erfüllung des Ausgleichsanspruchs

Voraussetzung ist also, dass auf der ersten Stufe ein Verlustausgleichsanspruch der Organgesellschaft gegenüber der Organträgerin in den Jahresabschlüssen ausgewiesen werden muss, bevor dieser Ausgleichsanspruch in der zweiten Stufe vollzogen wird. Mangels Bilanzierung wurde der EAV somit nicht tatsächlich durchgeführt und wird auch nicht anerkannt.

III. Hinweise für die Praxis:

Das FG hat mit diesem Urteil entschieden, dass die Nichtbilanzierung eines EAV zur Nichtdurchführung führt. Dabei hat es auch dargelegt, dass die Nichtbilanzierung des Anspruchs der Organgesellschaft auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes als zu vernachlässigender geringfügiger Durchführungsmangel angesehen werden kann. Betroffene Steuerpflichtige sollten den weiteren Verfahrenslauf beobachten. Die Revision ist unter dem Az. I R 37/19 anhängig.

3. Vorläufig keine grenzüberschreitende körperschaftsteuerliche Organshaft

Das FG Schleswig-Holstein entschied mit einer sehr umfassenden Urteilsbegründung zur Berücksichtigung sog. „finaler“ Verluste einer EU-Tochtergesellschaft. Die Frage nach einer „grenzüberschreitenden Organshaft“ bei finalen Verlusten – qua unionskonformer Auslegung der §§ 14 KStG – ist jetzt beim BFH anhängig.

FG Schleswig-Holstein v. 13.3.2019 – 1 K 218/15

I. Sachverhalt:

Eine deutsche GmbH war alleinige Gesellschafterin einer s.a.r.l. mit Sitz in Frankreich. Die s.a.r.l. erzielte jahrelang Verluste, bevor sie 2011 ihren Geschäftsbetrieb einstellte und im Jahr 2012 ihr Vermögen nach dem französischen Code Civil auf die GmbH übergang. Die GmbH begehrte, die Verluste der französischen Gesellschaft körperschaftsteuerlich 2011 bzw. 2012 zu berücksichtigen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG Schleswig-Holstein lehnte im Entscheidungsfall die unmittelbare Berücksichtigung der Verluste nach §§ 14 KStG ab. Ein „quasi übergeordnetes allgemeines Gebot“, in der EU grenzüberschreitende Verlustverrechnungen zuzulassen, existiert nicht. Es ließ jedoch die Revision hinsichtlich der Frage zu, ob die Vorschriften zur körperschaftsteuerlichen Organshaft (§§ 14 ff. KStG) für den Fall finaler Verluste normerhaltend zu reduzieren sind.

Keine unmittelbare Anwendung der §§ 14 ff. KStG: Nach dem FG Schleswig-Holstein kann die s.a.r.l. nicht als Organgesellschaft gem. §§ 14 ff. KStG angesehen werden, da hierzu sowohl der erforderliche Inlandsbezug als auch ein Gewinnabführungsvertrag fehlt.

Voraussetzungen einer unionsrechtlich gebotenen Reduktion der §§ 14 KStG bei finalen Verlusten: Lässt eine nationale Regelung die interpersonelle Verlustverrechnung nur zwischen jeweils inlandsansässigen Mutter- und Tochtergesellschaften zu, kann dies die Niederlassungsfreiheit beschränken. Eine solche Beschränkung ist nach der EuGH-Rechtsprechung aber regelmäßig gerechtfertigt, sofern keine „finalen“ Verluste vorliegen. Der Senat bezweifelt aber, ob die §§ 14 ff. KStG eine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit ohne Rechtfertigung begründen. Die Folge einer solchen Beschränkung wäre ihre normerhaltende Reduzierung. Eine solche geltungserhaltende Reduktion ginge indes nicht soweit, das Erfordernis eines Ergebnisabführungsvertrags vollständig zu eliminieren. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten wäre stattdessen zumindest eine verbindliche schuldrechtliche Verpflichtung der Muttergesellschaft zur Übernahme der Verluste ihrer Tochtergesellschaft Voraussetzung (a.A. beispielsweise Maack/Kersten, DStR 2019, 2281, die auf das tatsächliche Verhalten als Organträger abstellen wollen). Eine

solche lag im Entscheidungsfall nicht vor, noch haben die GmbH und die Verlustgesellschaft ein „Organschaftsverhältnis auf faktischer Grundlage gelebt“.

III. Hinweise für die Praxis:

Auch die Europäische Kommission hatte Deutschland aufgefordert, faktische Hindernisse für grenzüberschreitende Gewinnabführungs- und Verlustübernahmevereinbarungen und somit grenzüberschreitende körperschaftsteuerliche Organschaften zu beseitigen. Sie sah die Niederlassungsfreiheit insbesondere durch das Erfordernis einer Eintragung der Vereinbarung in ein inländisches Handelsregister beschränkt. Vgl. Pressemitteilung der Europäische Kommission v. 25.7.2019

4. Aktuelle FG-Rechtsprechung rund um die GmbH

Von den FG entschiedene und zum Teil beim BFH anhängige Verfahren

1. Einkommensermittlung

a) Keine Pensionsrückstellung trotz arbeitsrechtlicher Unwirksamkeit eines Widerrufsvorbehalts

Ein Vorbehalt, mit dem der Arbeitgeber einseitig die Höhe einer Pensionszusage abändern kann, steht der Bildung einer Pensionsrückstellung entgegen. Dies gilt auch dann, wenn der Vorbehalt arbeitsrechtlich unwirksam ist.

Die K-GmbH führte im Jahr 2003 eine betriebliche Altersversorgung für ihre Mitarbeiter ein. Sie war berechtigt, ihr Leistungsversprechen an geänderte Umstände anzupassen: Sie hatte das Recht, die zugrunde liegende Transformationstabelle und den Zinssatz einseitig zu ersetzen.

Das FA vertrat die Ansicht, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung nicht erfüllt seien. Den Arbeitnehmern sei kein der Höhe nach eindeutiger Rechtsanspruch auf einen bestimmten Versorgungsbetrag eingeräumt worden. Der Klägerin sei ein steuerschädlicher Vorbehalt i.S.d. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG eingeräumt worden.

Die K-GmbH vertrat die Ansicht, dass ihre Befugnis, die Transformationstabelle und den Zinssatz zu ändern, keinen steuerschädlichen Vorbehalt darstelle. Diese Regelung sei wegen einer unangemessenen Benachteiligung der Arbeitnehmer unwirksam. Ein unwirksamer Vorbehalt könne einer Pensionsrückstellung nicht entgegenstehen.

Das FG hat die Klage abgewiesen und entschieden, dass die Klägerin in den Streitjahren nicht berechtigt gewesen sei, eine Pensionsrückstellung zu bilden. Die Klägerin habe in den Streitjahren die Möglichkeit gehabt, das Leistungsversprechen an geänderte Umstände anzupassen. Sie habe die Pensionsanwartschaft der Arbeitnehmer einseitig mindern können. Dieser Vorbehalt stehe der Bildung einer Pensionsrückstellung auch dann entgegen, wenn er in arbeitsrechtlicher Hinsicht nicht wirksam bzw. nicht durchsetzbar sein sollte. Arbeitsrechtlich seien Widerrufsvorbehalte nur noch nach billigem Ermessen zulässig; eine Änderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei regelmäßig kein Grund, sich von einer übernommenen Zahlungspflicht zu lösen. Diese arbeitsrechtliche Rechtslage könne nicht auf das Steuerrecht übertragen werden. Der Gesetzeswortlaut des § 6a EStG sei eindeutig; demnach sei lediglich der Wortlaut der Zusage maßgeblich. Bleibe dem Arbeitgeber die Ausübung freien Ermessens möglich, sei die Abrede steuerschädlich, auch wenn sie arbeitsrechtlich unwirksam sei.

FG Düsseldorf v. 29.5.2019 – 15 K 736/16 F (Rev. BFH IV R 21/19)

b) Keine vGA: Übertragung einer Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds

Ist die Bildung einer Pensionsrückstellung rechtmäßig und eine außerbilanzielle Korrektur nicht geboten, führt allein die Übertragung der Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds nicht zu einer vGA.

Durch die Übertragung der Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds wird nur die Zahlstelle für die Pensionsleistungen ausgetauscht. Der Pensionsberechtigte erhält durch die Übertragung keinen (ungerechtfertigten) Vorteil.

Hessisches FG v. 21.8.2019 – 4 K 320/17 (rkr.)

c) Anerkennung eines Darlehens

Gewährt eine GmbH der beherrschenden Gesellschafterin ihrer Muttergesellschaft ein Darlehen (hier i.H.v. 720.000 €), ist die steuerliche Anerkennung nicht bereits deswegen zu versagen, weil das Darlehen nicht besichert ist und eine lange Laufzeit aufweist (Tilgung 1 %), wenn im Übrigen keine Anhaltspunkte gegen die Ernsthaftigkeit der schriftlichen Darlehensvereinbarung erkennbar sind und infolge einer Tilgung i.H.v. 13.000 € in den ersten beiden Jahren nach Darlehensabschluss nicht zu erwarten ist, dass das Darlehen zu einem überwiegenden Teil nicht getilgt werden wird.

FG Münster v. 15.5.2019 – 13 K 2556/15 K, G (rkr.)

d) Keine vGA bei Nebeneinander von Pensionszahlungen und Geschäftsführervergütung

Pensionszahlungen an einen beherrschenden GmbH-Gesellschafter, der zugleich als Geschäftsführer tätig ist und hierfür ein Gehalt bezieht, führen nicht zu einer vGA, wenn die Wiedereinstellung des Alleingeschafters bei Beginn der Pensionszahlung noch nicht beabsichtigt war, die erneute Geschäftsführertätigkeit allein im Interesse der Gesellschaft erfolgte und das vereinbarte neue Geschäftsführergehalt nicht als vollwertiges Gehalt anzusehen ist.

FG Münster v. 25.7.2019 – 10 K 1583/19 K (Rev. BFH I R 41/19)

e) vGA: Entschädigungszahlungen für Betriebsverlagerung bei Betriebsaufspaltung

Entschädigungszahlungen, die für die Verlagerung eines gewerblichen Betriebs gezahlt werden, sind, soweit sie auf den Gewerbebetrieb entfallen, diesem steuerlich zuzurechnen, auch wenn die Zahlungen entschädigungsrechtlich an den Grundstückseigentümer geleistet werden. Dies gilt nicht für die Entschädigung für gemietete Grundstücksflächen, die dafür gewährte Pachtentschädigung und die Finanzierungskosten für Ersatzgrundstücke.

Soweit die Entschädigungszahlungen vom Grundstückseigentümer, der im Rahmen einer Betriebsaufspaltung gleichzeitig Gesellschafter der Betriebs-GmbH ist, nicht an die Betriebs-GmbH weitergeleitet werden, liegen in Höhe der Entschädigungszahlungen, die für den Betrieb erfolgen, vGA vor.

Im Gegensatz zum Entschädigungsrecht, bei dem ein Grundstückseigentümer, der gleichzeitig Gesellschafter einer von ihm betriebenen GmbH ist, für die Vermögensnachteile der den Gewerbebetrieb betreibenden GmbH mitentschädigt wird, da er als einheitlicher Träger verschiedener Vermögensinteressen angesehen wird, liegen steuerrechtlich getrennte Zurechnungssubjekte vor, so dass die Entschädigungszahlungen steuerrechtlich nach dem Veranlassungsprinzip aufzuteilen sind.

Zur Aufteilung der Entschädigungszahlung ist ein hypothetischer Drittvergleich unter Beachtung der jeweiligen Vermögensinteressen und des Veranlassungsprinzips durchzuführen, aufgrund dessen sich Ansprüche der GmbH gegen den Gesellschafter auf Abtretung der Entschädigungsansprüche ergeben.

Hessisches FG v. 26.2.2019 – 4 K 537/16 (Rev. BFH I R 25/19)

f) Zeitpunkt der Rückstellung für Steuernachforderungen aus einer Betriebsprüfung

Eine Rückstellung für Steuernachforderungen aufgrund einer Außenprüfung, denen keine Steuerhinterziehung zugrunde liegt, ist nicht bereits im Jahr der wirtschaftlichen Verursachung, sondern erst im Jahr der „Aufdeckung“ zu bilden.

FG Münster v. 20.8.2019 – 12 K 2903/15 G, F (Rev. zugelassen)

g) Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG bei einem Verlust nach § 17 Abs. 4 EStG

Der nach Inkrafttreten des § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 erfolgte entgeltliche Erwerb von GmbH-Geschäftsanteilen (hier: im Jahr 2012) ist ein Indiz dafür, dass der Erwerber nicht mit einer Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft bereits im Folgejahr gerechnet hat, sich somit in der Hoffnung auf einen wirtschaftlichen Erfolg und auf einen Liquidationserlös an der GmbH beteiligt hat und daher beim Erwerb der Anteile die Absicht i.S.d. § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG hatte, Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG oder § 3 Nr. 40a EStG zu erzielen. Muss die GmbH wider Erwarten bereits im Folgejahr insolvenzbedingt aufgelöst werden, ist der Auflösungsverlust i.S.d. § 17 Abs. 4 EStG deshalb nicht in voller Höhe, sondern nur im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens zu berücksichtigen. Grundsätzlich kann auch dann nur ein Abzug von 60 % und nicht von 100 % im Jahr der Entstehung des Auflösungsverlusts erfolgen, wenn der Gesellschafter mit der Beteiligung keinerlei Einnahmen erzielt hat.

FG München v. 19.4.2018 – 11 K 1450/17 (rkr.; NZB als unbegründet zurückgewiesen, BFH IX B 60/18)

h) vGA: Erbringung unentgeltlicher Pflegeleistungen zugunsten des Geschäftsführers

Die (bislang gemeinnützige) P-gGmbH erbrachte unentgeltliche Pflegeleistungen gegenüber ihrem Geschäftsführer.

Das FA sah die unentgeltliche Pflege als vGA und als Mittelfehlverwendung an.

Das FG hat entschieden, dass

- die unentgeltliche Pflege eine vGA darstellt,
- die gGmbH nicht selbstlos i.S.d. § 55 Abs. 1 AO tätig ist, wenn sie gegenüber ihrem Geschäftsführer – entgegen der Handhabung gegenüber anderen Kunden – unentgeltliche Pflegeleistungen in erheblichem Umfang erbringt,
- aufgrund der zweckbetriebsschädlichen Erwerbsabsicht ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, wenn die in den letzten drei aufeinanderfolgenden VZ erwirtschafteten Gewinne den konkreten Finanzierungsbedarf für den Betrieb und die Fortführung der wohlfahrtspflegerischen Einrichtung – einschließlich einer angemessenen Betriebsmittelrücklage – übersteigen (vgl. AEAO zu § 66 Nr. 2).

FG Düsseldorf v. 12.4.2019 – 6 K 3664/16 K, F, AO (NZB BFH V B 46/19)

i) Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei Teilwertabschreibung auf Konzerndarlehen

Eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG ermöglicht Art. 9 Abs. 1 OECD-MA nur, wenn der zwischen dem verbundenen Unternehmen vereinbarte Darlehenszins seiner Höhe nach unangemessen ist und einem Fremdvergleich nicht standhält.

Die Korrektur einer Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auf das Darlehen ist nach § 1 Abs. 1 AStG ausgeschlossen.

Hessisches FG v. 29.8.2018 – 2 K 1744/16 (Rev. BFH I R 34/18)

Beraterhinweis Der BFH hat in der Revision zwei Fragen zu klären:

1. Ermöglicht Art. 9 Abs. 1 OECD-MA (hier: Art. 9 DBA-Italien) eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG nur dann, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Darlehenszins seiner Höhe nach, also hinsichtlich seiner Angemessenheit, dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhält?
2. Ermöglicht § 1 Abs. 1 AStG nicht die Korrektur einer Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG?

2. Körperschaftsteuer

a) Antragsfrist für die Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Das in § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG formulierte Wahlrecht, die Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags zu beantragen, kann bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft des Körperschaftsteuerbescheids für den VZ, in dem der schädliche Anteilserwerb stattgefunden hat, rechtswirksam ausgeübt werden.

Thüringer FG v. 5.10.2018 – 1 K 348/18 (rkr.; Rev. BFH I R 40/18 zurückgenommen)

b) Organschaft: Nichtdurchführung des Ergebnisabführungsvertrags

Der zwischen einer Organgesellschaft und einer Organträgerin geschlossene Ergebnisabführungsvertrag wird nicht i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG tatsächlich durchgeführt, wenn die Organgesellschaft den GmbH-StB 2020, 22ihr gegenüber der Organträgerin zustehenden Anspruch auf Verlustübernahme in ihrer Bilanz nicht ausweist. Das gilt auch dann, wenn die Organträgerin der Organgesellschaft den Verlustbetrag tatsächlich erstattet.

Schleswig-Holsteinisches FG v. 6.6.2019 – 1 K 113/17 (Rev. BFH I R 37/19)

c) Kein Drittanfechtungsrecht des Gesellschafters gegen einen Feststellungsbescheid (I)

Dem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft steht gegen einen gegen die Gesellschaft ergangenen Feststellungsbescheid gem. §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 Satz 3 KStG kein Drittanfechtungsrecht zu.

Schleswig-Holsteinisches FG v. 19.9.2019 – 1 K 73/18 (Rev. BFH XI R 28/19)

Beraterhinweis Das Schleswig-Holsteinische FG lehnt ein Drittanfechtungsrecht des Anteilseigners bezogen auf den gegen die Gesellschaft ergangenen Feststellungsbescheid gem. § 27 Abs. 2 KStG ab. Anderer Auffassung war – allerdings ohne vertiefte Begründung und ohne dass es darauf im Ergebnis angekommen wäre

– das Hessische FG im Urteil vom 1.12.2015 (Hessisches FG v. 1.12.2015 – 4 K 1355/13, EFG 2016, 687). Auch in der Literatur wird ein solches Drittanfechtungsrecht des Anteilseigners bisweilen bejaht (vgl. Brühl, DStR 2017, 1129; Binnewies in Streck, KStG, 9. Aufl. 2018, § 27 KStG Rz. 42; wohl auch Levedag in Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 20 EStG Rz. 66).

Das Schleswig-Holsteinische FG hebt in der Urteilsbegründung die weitreichenden Konsequenzen hervor, die aus einer solchen Rechtsauffassung resultieren würden: Danach unterläge die Anfechtung des Feststellungsbescheids zum einen inhaltlich keinen Beschränkungen, da insbesondere § 351 AO keine Wirkung entfalten könnte (vgl. Brühl, DStR 2017, 1129). Zum anderen liefen regelmäßig auch keine Rechtsbehelfsfristen, da der Bescheid dem Anteilseigner nicht bekannt gegeben worden wäre (vgl. Brühl, GmbHR 2018, 1032). Unter Berücksichtigung des § 181 Abs. 5 AO wären Bescheide über Feststellungen zum steuerlichen Einlagekonto daher faktisch der Unanfechtbarkeit entzogen (vgl. Brühl, DStR 2017, 1134 [1135]). Die Revisionsentscheidung bleibt abzuwarten.

d) Kein Drittanfechtungsrecht des Gesellschafters gegen einen Feststellungsbescheid (II)

In einem AdV-Verfahren hat das FG München ein Drittanfechtungsrecht des Gesellschafters abgelehnt:

Die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos entfaltet grundsätzlich keine unmittelbare Bindungswirkung für die Anteilseigner, kann jedoch über § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG materiell-rechtliche Bindungswirkung auch für die Anteilseigner entfalten. Gilt nach dieser Vorschrift das steuerliche Einlagekonto für die Leistung der Körperschaft als verwendet, ist die Verwendungsfiktion auch auf der Ebene der Gesellschafter zu beachten. Ein Gesellschafter kann sich deshalb nicht mit Erfolg darauf berufen, das steuerliche Einlagekonto sei im Bescheid über die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos unzutreffend ausgewiesen.

Für die Besteuerung der Gesellschafter ist nicht primär die Feststellung nach § 27 Abs. 2 KStG über die Zu- und Abgänge beim steuerlichen Einlagenkonto maßgeblich, sondern vorrangig die Steuerbescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG. Regelmäßig ist die im Feststellungsbescheid nach § 27 Abs. 2 KStG anzusetzende Einlagenrückgewähr an die in § 27 Abs. 3 KStG bescheinigte Einlagenrückgewähr anzupassen (vgl. § 27 Abs. 5 Satz 6 KStG). Die Vorschrift des § 27 Abs. 5 KStG fungiert insoweit als *Lex specialis* zu § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG.

Die mittelbaren Folgewirkungen des Feststellungsbescheids nach § 27 Abs. 2 KStG für die Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter lösen unter Berücksichtigung des § 27 Abs. 5 KStG keine Drittbetroffenheit der Gesellschafter i.S.d. § 350 AO bzw. § 40 Abs. 2 FGO aus. Soweit die Feststellung des Einlagenkontos nach § 27 Abs. 2 KStG Einfluss auf die Steuerbescheinigung der Kapitalgesellschaft nach § 27 Abs. 3 KStG hat, führt sie zu keiner für eine Drittanfechtungsbefugnis erforderlichen, unmittelbaren rechtlichen Betroffenheit der Gesellschafter (gegen Hessisches FG v. 1.12.2015 – 4 K 1355/13, EFG 2016, 687).

Den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft ist auch nicht vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Rechtsweggarantie (Art. 19 Abs. 4 GG) eine eigene Rechtsbehelfsbefugnis gegen die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG einzuräumen.

Voraussetzung der Drittanfechtungsbefugnis ist, dass die Betroffenheit des Dritten eine rechtliche ist, es sich also um eine Rechtsverletzung handelt (vgl. BFH v.

29.11.1995 – X B 328/94, BStBl. II 1996, 322). Eine Verletzung nur wirtschaftlicher Interessen reicht nicht aus.

FG München v. 28.5.2019 – 7 V 803/19

3. Gewerbesteuer

Erweiterte Gewerbeertragskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

Verkauft eine Immobilien-GmbH ihr einziges Grundstück und verwaltetet sie bis zum Erwerb eines neuen Grundstücks mehrere Monate lang nur ihr Kapitalvermögen, steht ihr die erweiterte Gewerbeertragskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht zu. Das gilt auch dann, wenn sie bereits beim Verkauf des bisherigen Objekts die feste Absicht zum Erwerb eines neuen Objekts hatte (Abgrenzung zu FG München v. 29.2.2016 – 7 K 1109/14, EFG 2016, 932). Maßnahmen zur Vorbereitung oder Anbahnung eines (erneuten) Grundstückserwerbs stellen noch keine Grundstücksnutzung, also auch keine „Verwaltung und Nutzung“ in diesem Sinne dar.

FG Berlin-Brandenburg v. 13.8.2019 – 8 K 8310/15

4. Umwandlung

a) Feststellung für einen vor Verschmelzung ausgeschiedenen Mitunternehmer

Wird eine Mitunternehmerschaft rückwirkend i.S.v. § 20 Abs. 6 UmwStG auf eine Kapitalgesellschaft verschmolzen, scheidet jedoch ein Gesellschafter im Rückwirkungszeitraum aus, hat die Zurechnung des auf diesen entfallenden Gewinnanteils im Rahmen eines gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahrens nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu erfolgen.

FG Köln v. 20.3.2019 – 4 K 3252/13 (NZB BFH IV B 26/19)

b) Vorzugsgewinnausschüttung als anderes Wirtschaftsgut i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002

Höhere Ausschüttungsansprüche in Gestalt eines zeitlich begrenzten Gewinnvorzugs, die mit den für die Einbringung von Mitunternehmeranteilen gewährten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft verbunden sind, stellen keine neben den Geschäftsanteilen gewährten anderen Wirtschaftsgüter i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 dar.

FG Düsseldorf v. 7.5.2019 – 6 K 2302/15 K (NZB BFH I B 42/19)

5. Besteuerung des Gesellschafters

a) Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung

Ein Beschluss über eine gespaltene Verwendung des Gewinns ist gesellschaftsrechtlich zulässig und steuerlich anzuerkennen. Der Beschluss über die Einstellung des Gewinnanteils des beherrschenden Gesellschafters auf sein persönliches Rücklagenkonto führt mit der Beschlussfassung zum Zufluss beim Gesellschafter, und zwar auch dann, wenn für die Auszahlung aus dem Rücklagenkonto ein Beschluss der Gesellschafterversammlung mit einfacher Stimmenmehrheit erforderlich ist.

Niedersächsisches FG v. 4.7.2019 – 10 K 181/17 (Rev. BFH VIII R 25/19)

b) Keine Berücksichtigung von Aufwendungen bei fehlgeschlagener Veräußerung von GmbH-Anteilen

Rechts- und Steuerberatungskosten für die fehlgeschlagene Veräußerung im Privatvermögen gehaltener GmbH-Anteile, die aus einer fünf Jahre zuvor erfolgten Buchwertumwandlung einer KG in die GmbH entstanden sind, können beim Anteilseigner nicht als laufende Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden. Dem steht nicht entgegen, dass im Fall einer tatsächlichen Veräußerung der Anteile innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist ein steuerpflichtiger Einbringungsgewinn I entstanden wäre.

FG Münster v. 2.10.2019 – 3 K 719/18 E (NZB BFH I B 63/19)

6. Haftung

a) Keine Klagebefugnis des Geschäftsführers nach Anerkennung von Umsatzsteuerforderungen zur Insolvenztabelle

Hat nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer GmbH der Insolvenzverwalter auf Schätzung beruhende Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide als Insolvenzforderungen zur Insolvenztabelle anerkannt, ist eine anschließend vom Geschäftsführer der GmbH im eigenen Namen und als Prozessstandschafter der GmbH eingelegte Klage auch dann mangels Klagebefugnis unzulässig, wenn der Geschäftsführer durch einen Haftungsbescheid im Hinblick auf die streitigen Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide persönlich in Anspruch genommen worden ist.

FG Bremen v. 14.6.2019 – 2 K 13/19 (3) [rkr.]

Beraterhinweis Ein rein wirtschaftliches Interesse am Ausgang des Steuerverfahrens genügt nicht, um eine Klagebefugnis zu begründen (vgl. Niedersächsisches FG v. 14.3.2013 – 6 K 251/12, ZIP 2013, 2080).

b) Verjährung der Haftung

Die Einrede der Verjährung steht dem Anspruch auf Haftung des Geschäftsführers nach § 69 AO nicht entgegen, wenn der Geschäftsführer zwar die Mittelvorsorgepflicht in rechtsverjährter Zeit verletzt hat, gegen die Pflicht zur Beachtung des Grundsatzes der anteiligen Tilgung, auf die das FA den Haftungsbescheid stützt, indes in noch nicht rechtsverjährter Zeit verstoßen hat.

Neben die Mittelvorsorgepflicht des Geschäftsführers einer GmbH tritt als davon losgelöste Pflicht die Pflicht zu Beachtung des Grundsatzes der anteiligen Tilgung fälliger Forderungen.

FG Münster v. 16.7.2019 – 5 K 2887/16

c) Voraussetzungen für die Inanspruchnahme als faktischer Geschäftsführer gem. § 35 AO

Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme als faktischer Geschäftsführer gem. § 35 AO sind erfüllt, wenn die Person nach außen hin so auftritt, als könne sie umfassend über fremdes Vermögen verfügen, und sie faktisch die Aufgaben eines Geschäftsführers wahrnimmt.

Reichen die finanziellen Mittel der Gesellschaft nicht zur Befriedigung aller Gläubiger aus, begeht der gesetzliche Vertreter eine Pflichtverletzung i.S.d. § 34 Abs. 1 Satz 2 AO, wenn er es versäumt, die Steuerschulden der Gesellschaft in etwa in dem gleichen Verhältnis zu tilgen wie die Forderungen der anderen Gläubiger. Daneben unterliegt der gesetzliche Vertreter und damit auch der faktische Geschäfts-

fürer im Hinblick auf bereits erkennbare künftige Steuerschulden einer Mittelvorsorgepflicht.

Im Rahmen seiner Mitwirkungs- und Auskunftspflicht (§ 93 Abs. 1 AO) hat der Vertreter die verwendeten Mittel, das Eigen- und Fremdkapital des Vertretenen, Zahlungseingänge und Zahlungsausgänge darzulegen. Unter- Unterlässt GmbH-StB 2020, 24 lässt er es, diese Angaben zu machen, kann das FA die Haftungsquote schätzen.

FG Münster v. 29.8.2019 – 5 K 4028/16 U (NZB BFH VII B 103/19)

7. Ausland

a) Wirtschaftlicher Arbeitgeber

Streitig ist die Arbeitgeberhaftung eines inländischen Tochterunternehmens für die Lohnsteuer eines von der Schweizer Muttergesellschaft überlassenen Geschäftsführers: Unter welchen Voraussetzungen liegt ein wirtschaftlicher Arbeitgeber i.S.d. § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG vor?

Übernimmt der in der Schweiz ansässige Mehrheitsgesellschafter einer Schweizer Holding AG, der bei dieser gleichzeitig CEO der Unternehmensgruppe und Verwaltungsrat der AG ist, als zusätzliche Arbeitsleistung im Rahmen seines Anstellungsvertrags bei der AG die Geschäftsführung bei einer deutschen Tochter-GmbH und hat nach einer zwischen der Mutter- und der Tochtergesellschaft geschlossenen Dienstleistungsvereinbarung bezüglich der Zurverfügungstellung der Geschäftsführungsleistungen die GmbH der AG dafür einen pauschalen monatlichen Betrag zu zahlen, kann insoweit die GmbH infolge der wirtschaftlichen Tragung des Arbeitslohns (management fee) nach § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz auch dann wirtschaftliche Arbeitgeberin ihres Geschäftsführers und nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 3 EStG zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet sein, wenn der Geschäftsführer nur an wenigen Tagen im Jahr in Deutschland sowie im Übrigen von der Schweiz aus tätig ist und mit der GmbH keinen Anstellungsvertrag geschlossen hat.

Thüringer FG v. 13.12.2018 – 3 K 795/16 (Rev. BFH VI R 22/19)

b) Typenvergleich bei einer ausländischen Körperschaft

Eine Stiftung mit selbständiger juristischer Persönlichkeit i.S.d. Art. 552 ff. des Liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts ist nach ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Struktur eine mit einer inländischen juristischen Person vergleichbare Körperschaft.

FG Münster v. 14.8.2019 – 13 K 3170/17 K (Rev. BFH I R 47/19)

c) Gewinnausschüttungen einer peruanischen Kapitalgesellschaft an eine inländische Organgesellschaft

Allein der Umstand, dass der Erwerb der Anteile an einer peruanischen Kapitalgesellschaft durch eine Organgesellschaft durch eine fremdfinanzierte Einlage der Organträgerin erfolgte, führt nicht dazu, dass im Rahmen der Ermittlung des anzurechnenden fiktiven Steuerbetrags auf Ebene der Organträgerin die von der Organgesellschaft bezogenen ausländischen Gewinnanteile um hierdurch bei der Organträgerin angefallene Darlehenszinsen zu vermindern sind.

FG München v. 29.7.2019 – 7 K 2025/16 (Rev. zugelassen)

8. Sonstiges

a) § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG: 90 %-Regel verfassungswidrig?

In einem AdV-Verfahren hat das FG Münster entschieden: An der Rechtmäßigkeit eines Schenkungsteuerbescheids bestehen ernstliche Zweifel, wenn durch Anwendung der 90 %-Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG jegliche Verschonung des Betriebsvermögens ausgeschlossen ist, obwohl kein missbräuchlicher Sachverhalt gegeben ist. Dies ist der Fall, wenn die Anwendung der Norm rechnerisch zu einem Prozentsatz von 473 % an Verwaltungsvermögen führt, obwohl in dem übertragenen Betriebsvermögen nach Schuldenverrechnung kein Verwaltungsvermögen mehr vorhanden ist.

Die Entscheidung darüber, ob § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG einschränkend auszulegen ist und ob verfassungsrechtliche Zweifel an der Norm bestehen, bleibt dem Hauptsacheverfahren vorbehalten.

FG Münster v. 3.6.2019 – 3 V 3697/18

b) Schlichte Änderung (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) als Ermessensentscheidung

Das FA hatte einen Antrag der A-GmbH auf schlichte Änderung (§ 172 Abs. 1 Nr. 2 AO) mit dem Verweis darauf abgelehnt, dass es deren Vorbringen bereits im Einspruchsverfahren eingehend gewürdigt und sodann verworfen habe. Damit habe das FA sein Ermessen in nicht zu beanstandender Weise ausgeübt. Der Umstand, dass die A-GmbH im Antragsverfahren eine Teilwertabschreibung nicht mehr des Darlehens, sondern der Beteiligung begehrt habe, ändere an dieser Beurteilung nichts. Denn eine Teilwertabschreibung des Darlehens erfolge – worauf das FA ausdrücklich hingewiesen habe – unter den gleichen Voraussetzungen wie eine Teilwertabschreibung der Beteiligung. Diese waren nach Auffassung des FA im Streitfall jedoch nicht erfüllt.

Das FG hat entschieden, dass es ist nicht ermessensfehlerhaft ist, wenn das FA den Antrag auf schlichte Änderung ohne erneute Prüfung der materiellen Rechtsfrage ablehnt, wenn diese bereits Gegenstand eines vorherigen Einspruchsverfahrens gewesen ist (Anschluss an BFH v. 5.2.2010 – VIII B 139/08, BFH/NV 2010, 831).

Niedersächsisches FG v. 8.5.2018 – 4 K 108/17 (Rev. BFH X R 22/19)

Beraterhinweis In der Revision ist Folgendes zu klären:

1. Reicht die im Urteil des BFH vom 11.10.2017 (BFH v. 11.10.2017 – IX R 2/17, BFH/NV 2018, 322) genannte Ermessensreduzierung auf „null“ soweit, dass auch in Fällen, in denen über den Tatbestand in einer Einspruchsentscheidung zu einem vorangegangenen Einspruchsverfahren bereits entschieden wurde, eine Änderung zu erfolgen hat, wenn die materielle Fehlerhaftigkeit feststeht?

2. Tritt die im Urteil des BFH vom 11.10.2017 (BFH v. 11.10.2017 – IX R 2/17, BFH/NV 2018, 322) genannte Ermessensreduzierung auf „null“ zumindest dann GmbH-StB 2020, 25 ein, wenn zwar über einen ähnlichen Sachverhalt (hier: Zulässigkeit der Teilwertabschreibung auf ein Darlehen) in einer Einspruchsentscheidung zu einem vorangegangenen Einspruchsverfahren bereits entschieden wurde, im schlichten Änderungsantrag allerdings ein neuer Sachverhalt vorgetragen wird (hier: keine Darlehensgewährung, sondern Vorliegen einer verdeckten Einlage mit der Folge von Anschaffungskosten auf die GmbH-Beteiligung), dass eine Änderung zu erfolgen hat, wenn die materielle Fehlerhaftigkeit feststeht?

c) Wiedereinsetzung in den vorigen Stand: versäumte Klagefrist

Wird die Klagefrist versäumt, weil eine Bürokräft bei der Bearbeitung des Posteingangs unter Zuhilfenahme eines automatisierten Posteingangsassistenten die Einspruchsentscheidung nicht als fristgebundenen Verwaltungsakt erkannt und sie daher nicht dem zuständigen Mandatsverantwortlichen weitergeleitet hat, erfordert eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand die Darlegung, wie sichergestellt wird, dass die Eingangspost in den jeweils zutreffenden elektronischen Ordnern abgelegt wird, und welche Kontrollmechanismen vorhanden sind, um eine falsch vorgenommene Ablage zu bemerken und zu korrigieren.

Mangels entsprechender Darlegungen konnte im Streitfall ein – der Wiedereinsetzung entgegenstehendes – Organisationsverschulden des Prozessbevollmächtigten nicht ausgeschlossen werden.

Bedient sich ein Berater bei der Fristenkontrolle automatisierter bzw. programmgesteuerter Verfahren, muss sichergestellt sein, dass diese Programme ebenso verlässlich sind und dieselbe Überprüfungssicherheit bieten wie herkömmliche „analoge“ Prüfungsverfahren.

FG München v. 10.7.2019 – 7 K 25/19 (NZB BFH I B 48/19)

d) Klagebefugnis bei vollbeendeter Personengesellschaft

Wird im Namen einer vollbeendeten Personengesellschaft Klage erhoben, kann diese rechtsschutzgewährend in der Weise ausgelegt werden, dass es sich um die Klage eines oder mehrerer ehemaliger Gesellschafter der vollbeendeten Personengesellschaft handelt.

FG Münster v. 14.8.2019 – 13 K 2320/15 F (Rev. BFH IV R 26/19)

IV. Umsatzsteuer

1. Verzicht auf Besteuerung als Kleinunternehmer und die fünfjährige Bindungswirkung

Ein Verzicht auf die Besteuerung als Kleinunternehmer (sog. Option zur Regelbesteuerung) kann dem Finanzamt gegenüber auch konkludent erklärt werden. In Zweifelsfällen muss das Finanzamt den Kleinunternehmer fragen, welcher Besteuerungsform er seine Umsätze unterwerfen will. Die Beseitigung etwa bestehender Zweifel ist wegen der erheblichen Rechtsfolgen, der nach § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG für mindestens fünf Kalenderjahre geltenden Bindung des Verzichts auf die Kleinunternehmerbesteuerung, aus Gründen der Rechtssicherheit erforderlich.

FG Münster v. 7.11.2019 - 5 K 1768/19 U

I. Sachverhalt:

Der Kläger betreibt seit 2006 einen Betrieb, dessen Gegenstand Fliesen-, Estrich-, Parkett- und sonstige Bodenlegearbeiten, der Einbau von genormten Baufertigteilen, Akustik- und Trockenbau, Entrümpelungsarbeiten sowie Güterbeförderung mit einem Kraftfahrzeug (bis 3,5t) ist. Im Jahr 2016 meldete der Kläger als weiteres Gewerbe (im Nebenerwerb) einen Hausmeisterservice an.

Im Gründungsjahr 2006 optierte der Kläger zur Regelbesteuerung. In den Folgejahren bis einschließlich des Kalenderjahres 2016 gab der Kläger Umsatzsteuerjahreserklärungen ab, in denen er die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Regeln berechnete. In den Jahren 2011 und 2012 erzielte er Bruttoumsätze oberhalb von 17.500 € (Nettoumsatz 2011: 23.475 €, Nettoumsatz 2012: 24.724 €). In den weiteren Jahren lagen seine Bruttoumsätze unterhalb der Grenze von 17.500 €

Mit seiner 2018 eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr 2017 beantragte der Kläger erstmalig den Wechsel von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerschaft. In den Rechnungen des Streitjahres 2017 wies er unter Hinweis auf § 19 UStG keine Umsatzsteuer aus. Das Finanzamt hielt einen Wechsel im Streitjahr 2017 für nicht möglich, da der Kläger innerhalb der letzten 5 Jahre von der Option nach § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG Gebrauch gemacht habe und deshalb insoweit gebunden sei. Im Jahr 2016 habe er zwar nur laufende Umsätze in Höhe von 4.741 € erzielt, durch die Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung mit Ausweis von Umsätzen und Vorsteuern habe er jedoch wirksam zur Regelbesteuerung optiert. Hieran sei er fünf Jahre gebunden, so dass er frühestens ab dem 01.01.2021 zur Kleinunternehmerschaft wechseln könne.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Allerdings wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts die Revision zum BFH zugelassen.

Der Kläger ist im Streitjahr 2017 als Kleinunternehmer zu behandeln. Er hatte seinen Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung mit der Einreichung der Steuererklärung für das Streitjahr 2017 wirksam gem. § 19 Abs. 2 Satz 4 UStG widerrufen. Das Finanzamt ist insofern zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Kläger im Streitjahr noch gem. § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG an einen erklärten Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung gebunden war.

Ein Verzicht auf die Besteuerung als Kleinunternehmer (sog. Option zur Regelbesteuerung) kann dem Finanzamt gegenüber auch konkludent erklärt werden. Eine Option zur Regelbesteuerung durch konkludentes Verhalten kann von einem sog. Kleinunternehmer auch in der Weise erklärt werden, dass dieser dem Finanzamt auf einem für die Regelbesteuerung vorgesehenen Vordruck eine Umsatzsteuererklärung einreicht, in welcher er die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Vorschriften des Gesetzes berechnet und den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat. Somit kommt es auf die Umstände des Einzelfalles an. Von ihnen hängt es ab, ob durch das Finanzamt der Inhalt einer Steuererklärung zweifelsfrei zugleich als Erklärung zur Ausübung des steuerrechtlichen Gestaltungsrechts aufgefasst werden darf oder ob dem Inhalt eine solche Bedeutung nicht zukommt.

In Zweifelsfällen muss das Finanzamt den Kleinunternehmer fragen, welcher Besteuerungsform er seine Umsätze unterwerfen will. Die Beseitigung etwa bestehender Zweifel ist wegen der erheblichen Rechtsfolgen, nämlich der nach § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG für mindestens fünf Kalenderjahre geltenden Bindung des Verzichts auf die Kleinunternehmerbesteuerung, aus Gründen der Rechtssicherheit erforderlich. Verbleiben Zweifel, kann eine Option zur Regelbesteuerung nicht angenommen werden. Der Wille der Steuerpflichtigen, mit der Abgabe der Umsatzsteuererklärung keine Optionserklärung i.S.d. § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG abgeben zu wollen, ist jedoch unerheblich. Da das Erklärungsbewusstsein kein notwendiger Bestandteil der Willenserklärung ist, kann schlüssiges Verhalten auch dann als Willenserklärung gewertet werden, wenn der Handelnde an die Möglichkeit einer solchen Wertung nicht gedacht hat, sofern er bei pflichtgemäßer Sorgfalt erkennen konnte, dass sein Verhalten als Willenserklärung aufgefasst werden durfte und der Erklärungsempfänger es auch tatsächlich so verstanden hat.

Infolgedessen hatte der Kläger zwar durch die Abgabe der Jahressteuererklärung 2016, in der er die Umsatzsteuer nach allgemeinen Regeln berechnet hat, (weiterhin) konkludent auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet. Dieser Verzicht war jedoch nicht geeignet, erneut die fünfjährige Bindungswirkung des § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG auszulösen. Vielmehr hatte der Kläger lediglich für das Jahr 2016 noch keinen Widerruf des bereits im Jahr 2006 ausgeübten Verzichts erklärt.

2. Bemessung der Umsatzgrenze für Kleinunternehmer

Liefert der Unternehmer Gegenstände, für die er den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a UStG nicht in Anspruch nehmen konnte, sind diese Lieferungen in die Bemessung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 4 Nr. 28 UStG nicht einzubeziehen. Dies gilt auch, wenn das Unternehmen erst durch die Veräußerungstätigkeit entsteht.

BFH v. 26.9.2019 - V R 27/19

I. Sachverhalt:

Der Kläger gründete im August 2003 mit K eine GbR, deren Unternehmensgegenstand der Einzelhandel mit Angelsportartikeln war. Die GbR wurde im März 2008 aufgelöst. Der Kläger führte die Tätigkeit als Einzelunternehmen fort. Im Anschluss an eine Steuerfahndungsprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass der Kläger bereits vor Gründung der GbR bei anderen Online-Plattformen registriert gewesen sei und über diese Umsatzgeschäfte abgeschlossen und dabei in den Streitjahren 2006 und 2007 Umsätze i.H.v. rd. 25.000 €(2006) und 5.000 €(2007) ausgeführt habe. Das Finanzamt erließ dementsprechend Umsatzsteuerbescheide für beide Streitjahre.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auf die Revision des Klägers hob der BFH das Urteil auf und verwies die Sache an das FG zurück.

Liefert der Unternehmer Gegenstände, für die er seiner Art nach den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a UStG nicht in Anspruch nehmen konnte, sind diese Lieferungen in die Bemessung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 4 Nr. 28 UStG nicht einzubeziehen. Dies gilt dann, wenn das Unternehmen erst durch die Veräußerungstätigkeit entsteht.

Nach § 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG ist Gesamtumsatz die Summe der vom Unternehmer ausgeführten steuerbaren Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 abzgl. der Umsätze, die nach § 4 Nr. 8 Buchst. i, Nr. 9 Buchst. b und Nr. 11 bis 28 UStG steuerfrei sind. Steuerfrei ist gem. § 4 Nr. 28 UStG insbesondere die Lieferung von Gegenständen, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen ist. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 136 Buchst. b MwStSystRL. Nicht abziehbar sind nach § 15 Abs. 1a UStG insbesondere die Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 EStG gilt.

Aus § 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 4 Nr. 28 UStG und § 15 Abs. 1a UStG folgt, dass Lieferungen von Gegenständen, für die der Vorsteuerabzug aufgrund der Verweisung auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG oder auf § 12 Nr. 1 EStG dem Grun-

de nach nicht geltend gemacht werden kann, bei der Bestimmung des Gesamtumsatzes für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung auch dann nicht zu berücksichtigen sind, wenn die Unternehmereigenschaft erst durch die Veräußerungstätigkeit begründet wurde. Es kommt nicht darauf an, ob diese Regelungen dem Vorsteuerabzug aus derartigen Aufwendungen bei den jeweiligen Leistungsbezügen konkret entgegenstanden. Denn die vorstehenden Regelungen gelten auch bei der Bestimmung des Gesamtumsatzes der Unternehmer, bei denen ein Vorsteuerabzug bereits an § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG und damit an der im Anschaffungsjahr anzuwendenden Kleinunternehmerregelung scheiterte.

Konnte z.B. der Unternehmer im Jahr des Erwerbs von Gegenständen zur Verwendung in der Fischerei den Vorsteuerabzug nach § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG nicht in Anspruch nehmen, bleibt die Lieferung dieser Gegenstände in einem Folgejahr bei der Bemessung des Gesamtumsatzes in diesem Jahr ebenso außer Betracht wie bei einem Unternehmer, der im Erwerbsjahr nicht als Kleinunternehmer anzusehen war und dessen Vorsteuerabzug daher unmittelbar an § 15 Abs. 1a UStG und § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG scheiterte. Ist somit bei Anwendung von § 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 4 Nr. 28 UStG und § 15 Abs. 1a UStG nicht danach zu differenzieren, ob der Unternehmer im Erwerbsjahr Kleinunternehmer war oder der Regelbesteuerung unterlag, kommt es auch nicht darauf an, ob überhaupt eine Unternehmerstellung beim Erwerb vorlag.

Jede andere Beurteilung würde zu Wertungswidersprüchen führen und den privaten Erwerber von Gegenständen zur Fischerei gegenüber unternehmerischen Erwerbern benachteiligen, obwohl beide Personengruppen bei der späteren Lieferung in derselben Weise als Unternehmer handeln. Eine Differenzierung nach der Unternehmerstellung beim Erwerb würde zu "ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteilen" zugunsten der Unternehmer führen, die bereits beim Erwerb Unternehmer waren. Ungerechtfertigte Wettbewerbsvorteile sind aber bei der Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu vermeiden.

V. Gewerbesteuer

VI. Abgabenordnung

1. Aussetzung der Vollziehung wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Verzinsung nach § 233 AO in Verbindung mit § 238 Absatz 1 Satz 1 AO

Mit BMF-Schreiben v. 27.11.2019 hat die Finanzverwaltung ihre bisher vertretene Rechtsauffassung an die aktuelle Rechtsprechung des BFH angepasst.

BMF-Schreiben v. 27.11.2019 - IV A 3 -S 0465/19/10004 :001

Die Anweisung der Verwaltung:

Der VIII. Senat des BFH hat mit Beschluss vom 4.7.2019 - VIII B 128/18, BFH/NV 2019, 1060 unter Bezugnahme auf die Beschlüsse v. 25.4.2018 - IX B 21/18, BStBl. II 2018, 415 und vom 3.9.2018 - VIII B 15/18, BFH/NV 2018, 1279, entschieden, dass die Vollziehung eines Bescheides über die Festsetzung von Aussetzungszinsen für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2012 auszusetzen ist.

Darauf hat das BMF nun reagiert und seine Regelungen in den BMF-Schreiben v. 14.12.2018 - IV A 3 - S 0465/18/10005-01 (BStBl. I 2018, 1393) u.v. 2.5.2019 - IV A 3 - S 0338/18/10002 (BStBl. I 2019, 448), in denen noch die Aussetzung der Vollziehung für Verzinsungszeiträume **ab 1.4.2012** angeordnet wird, entsprechend an die aktuelle Rechtsprechung des BFH angepasst.

VII. Umwandlungssteuerrecht

VIII. Erbschaftsteuerrecht

1. Jahreswert von Nießbrauchsrechten

Wird ein Grundstück unter Vorbehalt des Nießbrauchs geschenkt, mindert der Wert des Nießbrauchsrechts die Bereicherung des Bedachten. Der Jahreswert des Nießbrauchsrechts ist unter Abzug der Schuldzinsen für die zum Zeitpunkt der Zuwendung bestehenden Darlehen zu ermitteln, wenn die Schuldzinsen vom Schenker als Nießbraucher während des Bestehens des Nießbrauchsrechts aufgrund einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung getragen werden.

BFH v. 28.5.2019, II R 4/16

I. Sachverhalt:

Im August 2011 hatten die Eltern des Klägers verschiedene bebaute Grundstücke unter dem Vorbehalt eines auf Lebensdauer des Längstlebenden geltenden Nießbrauchs auf den Kläger übertragen. Aufgrund des Nießbrauchs waren die Eltern berechtigt und verpflichtet, sämtliche Nutzungen aus dem Vertragsgegenstand zu ziehen und sämtliche privaten und öffentlichen Lasten zu tragen. Der Kläger übernahm auf dem Grundbesitz lastenden Verbindlichkeiten in dinglicher und persönlicher Hinsicht. Zur Klarstellung wurde vermerkt, dass die Schuldübernahme die Verpflichtung des Nießbrauchers, im Innenverhältnis die Tilgungs- und Zinsleistungen für die übernommenen Verbindlichkeiten zu erfüllen, nicht berühre.

Das Finanzamt setzte die Schenkungsteuer für den Erwerb vom Vater auf 71.790 € und für den Erwerb von der Mutter auf 47.050 € fest. Dabei berücksichtigte es die Belastung aus den Nießbrauchsrechten steuermindernd, nicht aber die übernommenen Darlehensverbindlichkeiten, da insoweit Zins- und Tilgungsleistungen weiterhin von den übertragenden Eltern erbracht würden. Mit dem gegen beide Bescheide erhobenen Einspruch reichte der Kläger Einnahme-Überschussrechnungen für die übertragenen Grundstücke ein. Daraufhin setzte das Finanzamt die Schenkungsteuer zwar herab, wies die Einsprüche im Übrigen aber als unbegründet zurück. Bei der Neufestsetzung der Steuern gewährte es die Steuervergünstigung nach § 13c ErbStG.

Den Antrag des Klägers, die übernommenen Verbindlichkeiten mit den unter Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit einer künftigen Inanspruchnahme ermittelten Verkehrswerten als Gegenleistung anzusetzen, lehnte das Finanzamt unter Hinweis auf § 12 Abs. 1 ErbStG und § 6 Abs. 1 BewG ab. Mit seiner Klage gegen beide Bescheide machte der Kläger geltend, die Jahreswerte der Nießbrauchsrechte seien ohne die Einbeziehung von Schuldzinsen zu berechnen.

Das FG wies die Klage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auf die Revision des Klägers hob der BFH das Urteil auf, soweit es den Schenkungsteuerbescheid für den Erwerb vom Vater des Klägers betraf. Insoweit wurde die Klage abgewiesen. Im Übrigen wurde die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Der Schenkungsteuerbescheid für den Erwerb vom Vater des Klägers ist rechtmäßig. Die Klage gegen den Schenkungsteuerbescheid für den Erwerb von der Mutter stellt einen eigenen Streitgegenstand dar. Insoweit ist die Revision unbegründet. Das Finanzamt hatte in beiden Bescheiden die Jahreswerte des Nießbrauchs zutreffend berechnet. Es hatte insbesondere die Kapitalwerte der Nießbrauchsrechte zutreffend berücksichtigt.

Wird ein Grundstück unter Vorbehalt des Nießbrauchs geschenkt, mindert der Wert des Nießbrauchsrechts die Bereicherung des Bedachten. Der Jahreswert des Nießbrauchsrechts ist unter Abzug der Schuldzinsen für die zum Zeitpunkt der Zuwendung bestehenden Darlehen zu ermitteln, wenn die Schuldzinsen vom Schenker als Nießbraucher während des Bestehens des Nießbrauchsrechts aufgrund einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung getragen werden.

Der Übertragungsvertrag sah im vorliegenden Fall ausdrücklich vor, dass der Kläger die Verbindlichkeiten gegenüber den Gläubigern zu tragen hat und seine Eltern als Nießbraucher die Tilgungs- und Zinsleistungen für diese Verbindlichkeiten während der Dauer des Nießbrauchs im Innenverhältnis zu erfüllen hatten. Die Belastung durch den Nießbrauch weggedacht, konnte der Kläger auch nur die entsprechenden Nettoerträge wie seine Eltern erzielen. Die Ermittlung der Jahreswerte der Nießbrauchsrechte unter Berücksichtigung des Durchschnittswerts der letzten vier Jahre vor der Übertragung der Grundstücke war revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

2. Grundstücksschenkung an ein Kind bei anschließender Weiterschenkung an das Enkelkind

Überträgt ein Großelternteil ein Grundstück schenkweise auf ein Kind und schenkt das bedachte Kind unmittelbar im Anschluss an die ausgeführte Schenkung einen Grundstücksteil an das Enkelkind weiter, ohne zur Weiterschenkung verpflichtet zu sein, liegt schenkungsteuerrechtlich keine Zuwendung des Großelternteils an das Enkelkind vor. Dass die Weiterübertragung in einem gemeinschaftlichen Testament der Großeltern vorgesehen ist, reicht für sich nicht aus, um eine Zuwendung des Großelternteils an das Enkelkind zu begründen.

FG Hamburg v. 20.8.2019 - 3 K 123/18

I. Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten in dem gegen einen Schenkungsteuerbescheid gerichteten Verfahren darüber, ob es sich bei der Übertragung eines Grundstücks auf die Klägerin um eine freigebige Zuwendung ihrer Großmutter oder ihrer Mutter handelte. Die Mutter der Klägerin hatte mit notariellem Vertrag vom 8.12.2006 ein 1.400 qm großes Grundstück schenkweise von ihrer Mutter erhalten. Mit notarieller Urkunde vom selben Tag übertrug sie einen Teil des Grundstücks - ohne Gegenleistung - auf ihre Tochter, die Klägerin. Die Weiterübertragung des Grundstücksteils auf die Klägerin war bereits in einem gemeinschaftlichen Testament der Großeltern vorgesehen.

Das Finanzamt ging von einer unzulässigen Kettenschenkung und für Zwecke der Schenkungsteuer von einer direkten Schenkung der Großmutter an die Klägerin aus. Nachdem die Mutter der Klägerin zunächst in ihrer Steuererklärung zur Minderung der Steuerlast angegeben hatte, zur Weitergabe des Grundstücksteils an die Tochter verpflichtet gewesen zu sein, teilte sie dem Finanzamt später mit, dass sie vollen Entscheidungsspielraum gehabt habe und nicht zur Weitergabe verpflichtet gewesen sei.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der gegen den Schenkungsteuerbescheid gerichteten Klage statt. Das Urteil ist rechtskräftig.

Es liegt keine freigebige Zuwendung der Großmutter an die Klägerin vor.

Erhält jemand als Durchgangs- oder Mittelsperson eine Zuwendung, die er entsprechend einer bestehenden Verpflichtung in vollem Umfang an einen Dritten weitergibt, liegt schenkungsteuerrechtlich nur eine Zuwendung aus dem Vermögen des Zuwendenden an den Dritten vor. Wegen der Verpflichtung zur Weitergabe besteht keine Bereicherung der Mittelsperson aus dem Vermögen des Zuwendenden; eine Schenkung der Mittelsperson an den Dritten kommt nicht in Betracht. Wendet der Bedachte den ihm zugewendeten Gegenstand ohne eine solche rechtliche Verpflichtung freigebig einem Dritten zu, scheidet die Annahme einer Schenkung des Zuwendenden an den Dritten aus. Vielmehr liegen eine Schenkung des Zuwendenden

den an den Bedachten und eine Schenkung des Bedachten an den Dritten vor.

Zivilrechtlich liegen hier zwei Schenkungen zwischen verschiedenen Personen vor, diese Beurteilung ist auch schenkungsrechtlich maßgeblich. Nach der Beweisaufnahme ist davon auszugehen, dass die Schenkung der Großmutter an ihre Tochter bereits ausgeführt war, als diese den Grundstücksteil auf die Klägerin übertragen hat. Eine Weitergabeverpflichtung ließ sich vorliegend nicht feststellen. Das bloße Einverständnis mit der Weiterübertragung reicht nicht aus. Auch ein Gestaltungsmissbrauch ist hier zu verneinen. Angehörige sind berechtigt, ihre Rechtsverhältnisse untereinander so zu gestalten, dass sie sich steuerrechtlich möglichst günstig darstellen.

3. Einkommensteuerschuld als Nachlassverbindlichkeit

Die von Erblasser herrührenden Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren oder die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen noch begründet hat, sind Nachlassverbindlichkeiten. Steuerschulden können nicht abgezogen werden, wenn sie keine wirtschaftliche Belastung darstellen. Daran fehlt es, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse nicht damit gerechnet werden kann, dass der Steuergläubiger seine Forderung geltend machen werde.

BFH v. 11.7.2019, II R 36/16

Der Sachverhalt:

Die Klägerin und ihre beiden Brüder sind (zu jeweils 25 %) drei von fünf Miterben des 2007 verstorbenen A. Das Finanzamt setzte die Erbschaftsteuer gegenüber der Klägerin im März 2008 auf 77.066 € fest. Der Bescheid wurde bestandskräftig. Mit Änderungsbescheid aus Juli 2012 setzte das für die Einkommensteuer des A zuständige Finanzamt gegenüber der Klägerin als Beteiligte der Erbengemeinschaft Einkommensteuer, Zinsen und Solidaritätszuschlag für das Jahr 2007 fest, die zu einem Nachzahlungsbetrag i.H.v. 180.347 € führten. Bei der Berechnung der Erbschaftsteuer war dieser Betrag nicht als Nachlassverbindlichkeit abgezogen worden.

Die Klägerin beantrage, die mit Einkommensteuerbescheid aus Juli 2012 festgesetzte Steuer unter Änderung des Erbschaftsteuerbescheids aus März 2008 zu 1/3 als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen. Die Klägerin und ihre beiden Brüder trügen die Schuld allein. Das Finanzamt lehnte die Änderung jedoch ab, da mit Ablauf des Jahres 2011 Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auf die Revision des Finanzamtes hob der BFH das Urteil auf und wies die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück.

Es fehlten Feststellungen zu der Frage, mit welcher Einkommensteuerfestsetzung zum Todeszeitpunkt zu rechnen war und ob und ggf. wann sich insoweit später die Verhältnisse geändert haben könnten.

Im Streitfall war die Steuer für den nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtigen Erwerb der Steuerpflichtigen von Todes wegen gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem Tode des Erblassers entstanden. Für die Ermittlung der nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG als steuerpflichtiger Erwerb geltenden Bereicherung des Erwerbers gilt als Bereicherung der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegt, die nach den Absätzen 3 bis 9 abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten mit ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abgezogen werden.

Zu den Nachlassverbindlichkeiten gehören diejenigen Steuerschulden, die im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits rechtlich entstanden waren. Namentlich die Einkommensteuer entsteht grundsätzlich gem. § 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG mit Ablauf des Veranlagungszeitraums. Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten i.S.d. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG gehören aber nicht nur die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen. Die Festsetzung der Steuer ist nicht Voraussetzung ihrer Entstehung, sondern setzt nach § 85 Satz 1 AO die Entstehung voraus.

Steuerschulden können aber wie andere Nachlassverbindlichkeiten nur dann abgezogen werden, wenn sie im Todeszeitpunkt eine wirtschaftliche Belastung dargestellt haben. Daran fehlt es, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse in diesem Zeitpunkt nicht damit gerechnet werden konnte, dass der Steuergläubiger seine Forderung geltend machen werde. Fehlt die wirtschaftliche Belastung, findet der Abzug nicht statt.

Die Abziehbarkeit von Steuerschulden wie auch die wirtschaftliche Belastung durch die Steuerschuld hängt regelmäßig nicht davon ab, ob die Steuern beim Erbfall bereits festgesetzt waren oder nicht. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Finanzbehörden entstandene Steuern in der materiell-rechtlich zutreffenden Höhe festsetzen werden (§ 85 AO), so dass die als Nachlassverbindlichkeit abziehbare Steuerschuld für die Festsetzung der Erbschaftsteuer eigenständig zu ermitteln sei. Das folgt aus dem erbschaftsteuerrechtlichen Stichtagsprinzip, das die Wertermittlung einschließlich der Feststellung, welche Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 bis 9 ErbStG abziehbar sind, dem Stichtag zuweist.

Die Annahme, dass Steuerschulden in der materiell-rechtlich zutreffenden Höhe festgesetzt werden, gilt aber nicht ausnahmslos. In Steuerhinterziehungsfällen ist die wirtschaftliche Belastung im Todeszeitpunkt zu verneinen, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse in diesem Zeitpunkt angenommen werden konnte, dass der Steuergläubiger seine Forderung nicht geltend machen werde. Dies gilt etwa dann, wenn der Steuerpflichtige steuererhebliche Sachverhalte bewusst verheimlicht und mit Inanspruchnahme selbst nicht gerechnet hatte bzw. die Steuerbehörden in einem Auslandssachverhalt noch nicht einmal die theoretische Möglichkeit hatten, von den Steueransprüchen zu erfahren.

Diese Einschränkung gilt nicht nur für die Steuerhinterziehung. Es sind auch weitere Konstellationen denkbar, in denen objektiv nicht mit einer Geltendmachung der Steuerforderung (und damit einer Festsetzung) zu rechnen ist. Das betrifft namentlich Fälle, in denen nach dem Todeszeitpunkt eine Änderung von Verwaltungsauffassung oder Rechtsprechung zu Lasten des Steuerpflichtigen zu verzeichnen ist. In solchen Fällen werden später Steuerforderungen geltend gemacht, mit denen zum Todeszeitpunkt objektiv niemand rechnen konnte. Ändern sich die Verhältnisse nachträglich in der Weise, dass entgegen der Erwartung zum Todeszeitpunkt mit einer Geltendmachung der Steuerforderung zu rechnen ist, ist dies ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. So wie diese nach dem Todeszeitpunkt erstmals eintretenden Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten rückwirkende Ereignisse sind, gilt dies ebenso für die wirtschaftliche Belastung, wenn sie erstmals nach dem Todeszeitpunkt entsteht.

IX. Grunderwerbsteuer

1. Grunderwerbsteuer für Campingwagen oder Mobilheime?

Wann greift die Grunderwerbsteuerpflicht für Gebäude? Wann gelten Mobilheime oder andere Campingmobile steuerlich als Gebäude? Das FG Schleswig-Holstein hat entschieden, dass bei einer festen Verankerung auf dem Grundstück und einer Nutzung als Feriendomizil die Voraussetzungen des steuerlichen Gebäudebegriffs erfüllt sein können. Dem steht auch ein vorhandenes Fahrgestell nicht entgegen.

Mit Urteil vom 12.08.2019 hat das Finanzgericht Schleswig-Holstein (FG) entschieden, dass ein auf einer Mietparzelle auf einem Campingplatz stehendes Mobilheim bei einer festen Verankerung auf dem Grundstück und einer beabsichtigten Dauernutzung zu Ferienzwecken steuerlich als Gebäude zu qualifizieren sein kann.

Dies gilt selbst dann, wenn das Mobilheim nach wie vor auf einem Fahrgestell ohne Straßenzulassung steht, die Nutzungsfunktion des Fahrgestells wegen der Verankerung des Mobilheims auf dem Grundstück jedoch faktisch aufgehoben ist.

FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 12.08.2019 - 3 K 55/18

I. Sachverhalt:

Im betreffenden Fall erwarb eine Familie ein gebrauchtes Mobilheim. Das Mobilheim ist mit einem Fahrgestell ohne Straßenzulassung ausgestattet und kann über die angebrachten Räder und eine Deichsel im Nahbereich örtlich versetzt werden. Der Überlandtransport des Mobilheims erfolgte durch einen Tieflader.

Im Zeitpunkt des Erwerbs befand sich das Mobilheim auf einem Mietstellplatz auf einem Campingplatz. Diesen Stellplatz übernahm die Familie ebenfalls vom Voreigentümer. Die Mietdauer wurde auf fünf Jahre festgelegt und der Mieter musste Erschließungskosten an die Vermieterin entrichten.

Benötigte Ver- und Entsorgungseinrichtungen waren auf der Parzelle vorhanden. Aufgrund des Bebauungsplans der Gemeinde konnte der erste Wohnsitz nicht auf der angemieteten Parzelle begründet werden.

Das Mobilheim stand mit seinen Rädern auf einer ebenen, betonierte Fläche ohne gemauertes Fundament und war über ausgedrehte Stützen, Holzblöcke, einzelne lose aufgeschichtete Steine und eine in die Betonfläche eingeschraubte Kette mit dem Boden verankert.

Das Fahrwerk war bis zum Boden des Stellplatzes verkleidet und von außen nicht erkennbar. Das zuständige Finanzamt (FA) setzte aufgrund des Erwerbs des Mobilheims Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG fest. Den gegen die Festsetzung von Grunderwerbsteuer erhobenen Einspruch lehnte das FA ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das daraufhin angerufene FG bestätigte die Sichtweise des FA und wies die Klage als unbegründet zurück.

Grunderwerbsteuerpflicht von Mobilheimen

Grundsätzlich ist gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG auch der Erwerb eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden von der Grunderwerbsteuer erfasst. Ein Gebäude i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG muss jedoch den Anforderungen des steuerlichen Gebäudebegriffs genügen. Nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG gehören zum Grundvermögen neben dem Grund und Boden auch die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör.

Im Sinne des Bewertungsgesetzes gilt auch ein Gebäude als Grundstück, das auf fremdem Grund und Boden errichtet oder in sonstigen Fällen einem anderen als dem Eigentümer des Grund und Bodens zuzurechnen ist, selbst dann, wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist.

Bewertungsrechtlich ist ein Gebäude ein Bauwerk, das durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden sowie von einiger Beständigkeit und Standfestigkeit ist.

Die feste Verbindung mit dem Boden ist zunächst dann gegeben, wenn einzelne oder durchgehende Fundamente vorhanden sind, das Bauwerk auf diese gegründet und dadurch mit dem Boden verankert ist. Dabei reicht beispielsweise die feste Verbindung mit dem Grund und Boden durch eingerammte Holzpfähle aus.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs liegt eine feste Verbindung jedoch auch dann vor, wenn das Bauwerk lediglich durch sein Eigengewicht auf dem Grundstück festgehalten wird und dieses Eigengewicht gleichwertig zu einer Verankerung ist. Gemessen an diesen Grundsätzen erfüllt das hier zur Beurteilung stehende Mobilheim somit die Merkmale eines Gebäudes.

Nach den Feststellungen des FG ist das Mobilheim als Kaufobjekt sowohl nach seiner individuellen Zweckbestimmung als auch nach seinem äußeren Erscheinungsbild für eine dauerhafte ortsfeste Nutzung aufgestellt und es sind auch keine Indizien für eine geplante Umsetzung erkennbar.

III. Hinweise für die Praxis:

Das FG hat mit diesem Urteil eine für viele Camper interessante Entscheidung getroffen. Ein Mobilheim ist nach den Ausführungen des FG mit einer Ferienimmobilie vergleichbar, wenn es ortsfest aufgestellt wurde und keine Absicht für eine Umsetzung erkennbar ist. Dem steht auch das vorhandene Fahrgestell nicht entgegen. Betroffene Steuerpflichtige sollten jedoch beachten, dass die Revision vom FG zugelassen wurde, da zu dieser Frage noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung ergangen ist.

X. Ertragsteuerliche Änderungen und Entscheidungen 2019

I. Gesetzgebung

Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften Zur weiteren Umsetzung des Zieles der umweltfreundlichen Mobilität sind nach dem Inkrafttreten entsprechender steuerlicher Regelungen zur Förderung im Jahr 2018 zusätzliche Maßnahmen im Steuerrecht vorgesehen (Referentenentwurf v. 8.5.2019).

Sonderabschreibung für den Mietwohnungsbau Am 28.6.2019 hat der Bundesrat dem Gesetz zur Sonderabschreibung für den Mietwohnungsbau (§ 7b EStG) zugestimmt.

Bundeskabinett beschließt weitgehende Abschaffung des Solidaritätszuschlags Am 21.8.2019 hat das Bundeskabinett den Entwurf des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags beschlossen (BMF-online v. 21.8.2019).

II. Verwaltungsanweisungen

Realteilung Nach der Überarbeitung und Anpassung des Realteilungserlasses an die aktuelle Rechtsprechung des BFH können Gesellschafter nun weitergehend als bisher aus ihren Personengesellschaften gewinnneutral und ohne Aufdeckung aller stiller Reserven ausscheiden (BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10002)

Zuordnung von Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG bei Anteilserwerb zu verschiedenen Zeitpunkten Sind die Anteile an der leistenden Gesellschaft zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworben worden, ist die Einlagerückgewähr (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG) auf die einzelnen Anteile proportional u verteilen (OFD Frankfurt/M. v. 10.2.2018 – S2244 A - 41 - St 215).

Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG bei Betrieben gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge Regiebetriebe werden bei steuerbegünstigter Rücklagenbildung nun wie Eigenbetriebe behandelt (BMF v. 28.1.2019 – IV C 2 - S 2706-a/15/10001).

Anwendung des § 9 Nr. 7 GewStG in Drittstaaten-sachverhalten nach dem EuGH-Urteil v. 20.9.2018 Die obersten Finanzbehörden der Länder haben vor dem Hintergrund der EuGH- Entscheidung v. 20.9.2018 zur Frage der weiteren Anwendung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG Stellung genommen (Gleich

lautende Ländererlasse v. 25.1.2019).

Vermietung eines Arbeitszimmers oder einer als Homeoffice genutzten Wohnung an den Arbeitgeber	Zahlungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer für die Nutzung eines Homeoffice erfolgen für die Nutzung einer Gewerbeimmobilie mit der Folge, dass eine Überschusserzielungsabsicht nicht typisierend unterstellt werden kann (BMF v. 18.4.2019 – IV C 1 - S 2211/16/10003:005).
Anwendungsfragen zum Investmentsteuergesetz (Teil I)	Zur Anwendung und Auslegung des InvStG (BMF v. 21.5.2019 – IV C 1 - S 1980-1/16/10010:001
Anwendungsfragen zum Investmentsteuergesetz (Teil II)	Zur Anwendung und Auslegung des InvStG (BMF v. 21.5.2019 – IV C 1 - S 1980-1/16/10010:001
Anwendungsfragen zum Investmentsteuergesetz (Teil III)	Zur Anwendung und Auslegung des InvStG (BMF v. 21.5.2019 – IV C 1 - S 1980-1/16/10010:001
Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 15 EStG	Die mit dem UStAVermG v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338) eingeführte Regelung des § 3 Nr. 15 EStG wird ausführlich anhand mehrerer Fallbeispiele erläutert (BMF v. 15.8.2019 – IV C 5 - S 2342/19/10007:001).
Investmentanteil-Bestandsnachweis für depotführende Stelle mit amtlichem Muster	Depotführenden Stellen, die einen Investmentanteil-Bestandsnachweis ausstellen, gewährt das BMF nun Erleichterungen bei der Prüfung wirtschaftlichen Eigentums (v.a. bei Treuhandverhältnissen, Nießbrauchstellungen oder Anderdepots, BMF v. 7.8.2019 – IV C 1 -S 1980-1/16/10012:009).

III. Rechtsprechung

1. Personengesellschaften/Umwandlung

Abwärtsverschmelzung mit ausländischer Anteilseignerin Die Verschmelzung einer Mutterkapitalgesellschaft, deren Anteilseignerin im Ausland ansässig ist, kann nur dann ohne Aufdeckung stiller Reserven vollzogen werden, wenn die Besteuerung der stillen Reserven der Muttergesellschaft sichergestellt ist (BFH v. 30.5.2018 – I R 31/16

EStB 2019, 460

Wirtschaftliches Eigentum an einem Mitunternehmeranteil Vor der zivilrechtlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils ist dem Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft die Mitunternehmerstellung nur dann zuzurechnen, wenn der Erwerber rechtsgeschäftlich eine auf den Erwerb des Gesellschaftsanteils

gerichtete, rechtlich geschützte Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und Mitunternehmerisiko sowie Mitunternehmerinitiative vollständig auf ihn übergegangen sind (BFH v. 20.9.2018 – IV R 39/11).

Gesellschaftsvertragliche Zuweisung des Einnahmen- oder Werbungskostenüberschusses einer vermögensverwaltenden GbR bei Gesellschafterwechsel während des Geschäftsjahres

Eine Änderung des bisher gültigen Ergebnisverteilungsbeschlusses einer vermögensverwaltenden GbR dahin, dass dem während des Geschäftsjahres der GbR eintretenden Gesellschafter der auf den Geschäftsanteil fallende Einnahmen – oder Werbungskostenüberschuss für das gesamte Geschäftsjahr zugerechnet werden soll, ist steuerrechtlich anzuerkennen, wenn diese vom Beteiligungsverhältnis abweichende Ergebnisverteilung für die Zukunft getroffen ist und alle Gesellschafter zustimmen (BFH v. 25.9.2018 – IX R 35/17).

WEG kann Mitunternehmerschaft sein

Die Wohnungseigentümergeinschaft (WEG) kann eine gewerbliche Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG begründen, für die ein Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchzuführen ist (BFH v. 20.9.2018 – IV R 6/16).

Wertaufhellung bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils mit negativem Kapitalkonto

Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 sind sowohl für jeden Gesellschafter als auch für jeden einzelnen Sacheinlagegegenstand gesondert zu prüfen. Dies gilt auch bei Einbringung mehrerer Mitunternehmeranteile mit positiven und negativen Kapitalkonten (BFH v. 13.9.2018 – I R 19/16).

Fiktive Einlage nach § 5 Abs. 2 UmwStG ins Gesamtvermögen

Im Fall des Formwechsels von einer Kapital – in eine Personengesellschaft ist die Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft nach § 7 Satz 1 UmwStG bei nach § 5 Abs. 2 UmwStG fiktiv als eingelegt behandelten Anteilen als Gewinn der Gesamthand und nicht als Sondergewinn der bisherigen Anteilseigner zu behandeln (BFH v. 11.4.2019 – IV R 1/17).

Keine nachträgliche Änderung des Antrags nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG

Die nachträgliche Änderung eines nach § 20 Abs. 5 UmwStG gestellten Antrags ist unzulässig (BFH v. 19.12.2018 – I R 1/17).

- Umqualifizierung eines Gewinnanteils an einer gewerblich geprägten Fondsgesellschaft in eine Tätigkeitsvergütung** Ob eine gewerblich geprägte Oberpersonengesellschaft aus einer gewerblich geprägten Unterpersonengesellschaft einen Gewinnanteil i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ESG samt darin enthaltener gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG steuerfreier Einnahmen bezieht oder diese Einnahme gem. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG bei der Oberpersonengesellschaft als Tätigkeitsvergütung zu qualifizieren ist, betrifft verfahrensrechtlich die eigenständigen Feststellungen des Gewinnfeststellungsbescheids zur Einkunftsart und zum Vorliegen steuerfreier Einnahmen gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG oder § 3 Nr. 40a EStG (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 11/16).
- Thesaurierungsbegünstigung bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung** Die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung löst keine Nachversteuerung von früher nach § 34a EStG begünstigt besteuerten thesaurierten Gewinnen aus (BFH v. 17.1.2019 – III R 49/17).
- Übergang eines Gewerbeverlustes von einer Kapital- auf eine Personengesellschaft** Überträgt eine AG ihr operatives Geschäft im Wege der Ausgliederung auf eine KG, so geht ein gewerbsteuerlicher Verlustvortrag der AG jedenfalls dann nicht auf die KG über, wenn sich die AG fortan nicht nur auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung bei der KG beschränkt (BFH v. 17.1.2019 – III R 35/17).
- Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf ihren Gesellschafter** Wird eine Kapitalgesellschaft auf ihren Gesellschafter verschmolzen, gilt eine zum Privatvermögen des Gesellschafters gehörende Forderung gegen die übertragende Körperschaft als in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt (BFH v. 9.4.2019 – X R 2/16).
- Keine Tarifbegünstigung bei Realteilung mit Verwertung in Nachfolgesellschaft** Die für die tarifbegünstigte Besteuerung eines durch eine echte Realteilung einer Sozietät ausgelösten Aufgabegewinns erforderliche Aufgabe der wesentlichen Grundlagen der bisherigen freiberuflichen Tätigkeit fehlt, wenn der bei der Realteilung zugewiesene Mandantenstamm wie geplant zunächst auf eine GbR übergeht, an der der Steuerpflichtige beteiligt ist, und er dann in einem zweiten Schritt gegen Abfindung aus dieser GbR ausscheidet. Die zeitnahe Einstellung der freibe-

ruflichen Tätigkeit genügt in diesem Fall nicht (BFH v. 15.1.2019 – VIII R 24/15).

Behandlung des Übernahmewinns nach § 4 Abs. 4 ff., § 7 UmwStG bei der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a Abs. 2 EStG

Der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn i.S.d. § 34a Abs. 2 EStG (Thesaurierungsbegünstigung) ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Danach ansetzende außerbilanzielle Gewinnkorrekturen gem. § 7 und § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG sind hierbei nicht zu berücksichtigen. Jedoch ist der Übernahmewinn i.S.d. § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG Bestandteil des Gewinns nach § 34a Abs. 2 EStG (BFH v. 9.5.2019 – IV R 13/17).

EStB 2019, 461

Keine Geringfügigkeitsgrenze bei Abfärbung von gewerblichen Beteiligungseinkünften

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG ist in einkommensteuerlicher Hinsicht auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte abfärben, verfassungsgemäß (BFH v. 6.6.2019 – IV R 30/16).

In Vergangenheit unterlassene Einlage nicht über formellen Bilanzzusammenhang erfolgswirksam nachholbar

Werden Sonderbetriebsausgaben, die aus privaten Mitteln bestritten worden sind, im Jahr der Entstehung des Aufwands nicht berücksichtigt, kommt eine erfolgswirksame Nachholung in einem Folgejahr nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs nicht in Betracht (BFH v. 17.6.2019 – IV R 19/16).

2. Betrieb/Bilanzierung

Abzinsung von Darlehen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG

Wird ein bisher bedingt verzinsliches Darlehen ohne Bedingungeintritt in ein die Restlaufzeit umfassendes unbedingt verzinstes Darlehen mit einem Zinssatz, der dem effektiven Zinssatz eines bei einer Landesbank refinanzierten Darlehens entspricht, umgewandelt, so liegt auch dann ein verzinsliches Darlehen i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG vor, wenn die Verzinsungsabrede zwar vor dem Bilanzstichtag erfolgte, der Zinslauf aber erst danach begann (BFH v. 18.9.2018 – XI R 30/16).

Tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis	Die tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis setzt voraus, dass der Steuerpflichtige die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen entgeltlich und definitiv auf einen anderen überträgt. Hierzu muss der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis für eine gewisse Zeit einstellen (BFH v. 21.8.2019 – VIII R 2/15)
Betriebsausgabenkürzung bei Beiträgen zur betrieblichen Altersversorgung	Sagt ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern im Rahmen einer betrieblichen Altersversorgung prozentuale Renten- oder Anwartschaftsdynamisierungen fest zu, unterliegt der Betriebsausgabenabzug für diese Arbeitgeberleistungen der Prüfung, ob eine sog. Überversorgung vorliegt. Dabei kann eine über 3 % liegende jährliche Steigerungsrate bei der Prüfung der Überversorgung beachtlich sein (BFH v. 31.7.2018 – VIII R 6/15).
Keine Gewinnrealisierung durch Bewilligung eines Vergütungsvorschusses für bilanzierenden Insolvenzverwalter	Bei dem Anspruch des Insolvenzverwalters nach § 9 InsVV handelt es sich um einen Anspruch auf Vorschuss auf die (endgültige) Vergütung, der bei einem bilanzierenden Insolvenzverwalter noch nicht zur Gewinnrealisierung führt (BFH v. 7.11.2018 – IV R 20/16).
Generationen- und betriebsübergreifende Totalgewinnprognose bei Übertragung einer Pferdepension unter Nießbrauchsvorbehalt	Eine generationenübergreifende Totalgewinnprognose unter Einbeziehung des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers kommt bei einem Landwirtschaftsbetrieb in Betracht, wenn der aktuell zu beurteilende Steuerpflichtige infolge umfangreicher Investitionen die wirtschaftliche Grundlage des späteren Erfolgs in Form von positiven Einkünften bei einem unentgeltlichen Rechtsnachfolger gelegt hat (BFH v. 23.10.2018 – VI R 5/17).
Keine Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG ohne Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Reinvestitionswirtschaftsguts	Eine Rücklage nach § 6b EStG darf vor der Anschaffung oder Herstellung eines Reinvestitionswirtschaftsguts nicht auf einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen übertragen werden (BFH v. 22.11.2018 – VI R 50/16).
Wechsel von Tonnagebesteuerung zum Betriebsvermögensvergleich	Beim Wechsel von der Tonnagebesteuerung zum Betriebsvermögensvergleich sind die unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienenden Wirt-

schaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen und auf deren betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer abzuschreiben (BFH v. 25.10.2018 – IV R 35/16).

Kein Betriebsausgabenabzug für unbegrenzte Dienstwagenutzung bei „Minijob“ im Ehegattenbetrieb

Im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen sind Aufwendungen für die Überlassung eines Dienstwagens zur unbeschränkten und selbstbeteiligungsfreien Privatnutzung des Arbeitnehmers nicht als Betriebsausgaben abziehbar (BFH v. 10.10.2018 – X R 44 u. 45/17).

Private Pkw-Nutzung im Taxigewerbe

Der für die 1 % – Methode maßgebliche Listenpreis für ein vom Steuerpflichtigen auch privat genutztes Taxi ist allein der Preis, zu dem der Steuerpflichtige das Kfz als Privatkunde erwerben könnte. Auf den vom Hersteller herausgegebenen niedrigeren Listenpreis als „Sondermodell Taxi“ kommt es dagegen nicht an (BFH v. 8.11.2018 – III R 13/16).

Teilwertabschreibung auf Anteile an offenem Immobilienfonds

Der Teilwert von Anteilen an offenen Immobilienfonds, deren Ausgabe und Rücknahme endgültig eingestellt ist, ist der Börsenkurs der Anteile im Handel im Freiverkehr. Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung von Anteilen an offenen Immobilienfonds, deren Ausgabe und Rücknahme endgültig eingestellt ist, liegt vor, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile gesunken ist und der Kurswert die Bagatellgrenze von 5 % der Anschaffungskosten bei Erwerb überschreitet (BFH v. 13.2.2019 – XI R 41/17).

EStB 2019, 462

Zuflusszeitpunkt von Entschädigungen für die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit zur Sicherung eines Flutungsrechts

Entschädigungszahlungen für die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit, die das Recht dinglich absichert, das belastete Grundstück als Überflutungsfläche für den Betrieb der Hochwasserrückhaltung zu nutzen, sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG im Zuflusszeitpunkt zu erfassen (BFH v. 21.11.2018 – VI R 54/16).

Tätigkeit eines Heileurythmisten als ähnlicher Beruf

Der Abschluss eines Integrierten Versorgungsvertrags nach §§ 140a ff SGB V zwischen dem Berufsverband der Heileurythmisten und einer gesetzlichen Krankenkasse stellt ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen

- einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlichen Ausbildung und Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 N. 1 EStG dar (BFH v. 20.11.2018 – VIII R 26/15).
- Kein Abzug von gesellschaftsvertraglich veranlasseter Übernahme von Gewerbesteuer** § 4 Abs. 5b EStG steht dem Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe nur bei dem Schuldner der Gewerbesteuer entgegen, nicht auch bei demjenigen, der sich vertraglich zur Übernahme der Gewerbesteuerbelastung verpflichtet hat (BFH v. 7.3.2019 – IV R 18/17).
- Keine Steuerminderung bei entschädigungslosem Einzug eines Milchlieferrechts** Wird ein Milchlieferrecht, dessen Anschaffungskosten sich auf ein nach § 55 EStG bewertetes Grundstück beziehen, teilweise unentgeltlich zugunsten der Landesreserve entzogen, darf der daraus folgende Verlust nicht steuermindernd abgezogen werden (BFH v. 17.1.2019 – VI R 52/16).
- Pensionsrückstellung bei neuen Heubeck-Richttafeln im Jahr der Zusage** Wird im Jahr der Erteilung einer Pensionszusage eine Pensionsrückstellung gebildet und erfolgt dies im Jahr der Veröffentlichung neuer „Heubeck-Richttafeln“, existiert kein „Unterschiedsbetrag“ i.S.d. § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG, der auf drei Jahre verteilt werden müsste (BFH v. 13.2.2019 – XI R 34/16).
- Wiederaufforstungskosten bei vorherigem pauschalem Betriebsausgabenabzug gem. § 51 EStDV a.F.** Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, gilt allein § 51 EStDV i.d. Fassung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011. Die frühere Inanspruchnahme eines pauschalen Betriebsausgabenabzugs gem. § 51 EStDV in der zuvor geltenden Fassung steht einer gewinnmindernden Berücksichtigung von Wiederaufforstungskosten in späteren Wirtschaftsjahren aus diesem Grund nicht entgegen (BFH v. 14.2.2019 – VI R 47/16).
- Beteiligung an Kapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen** Bei einem Einzelgewerbetreibenden gehört eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten und Dienstleistungen des Steuerpflichtigen zu gewährleisten (BFH v. 10.4.2019 – X R 28/16).
- Gewerblichkeit der Tätigkeit eines Rentenberaters** Der Rentenberater übt weder eine Tätigkeit aus, die einem Katalogberuf (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) ähnlich ist, noch erzielt er

	Einkünfte aus einer sonstigen selbständigen Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (BFH v. 7.5.2019 – VIII R 2/16 u.v. 7.5.2019 – VIII R 26/16).
Keine Rückstellung für Aufbewahrungskosten elektronischer Handakten im DATEV-Rechenzentrum	Eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft darf für die Kosten einer zehnjährigen Aufbewahrung elektronischer Handakten im DATEV-Rechenzentrum keine Rückstellung bilden (BFH v. 13.2.2019 – XI R 42/17).
Freiberuflichkeit einer Prüfungsgesellschaft?	Prüfungingenieure, die Hauptuntersuchungen und Sicherheitsprüfungen durchführen, üben eine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 EStG aus, auch wenn sie sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedienen, sofern sie weiterhin leitend und eigenverantwortlich tätig sind. Hieran fehlt es jedoch, wenn die Angestellten eigenständig Hauptuntersuchungen durchführen und dabei lediglich stichprobenweise überwacht werden (BFH v. 14.5.2019 – VIII R 55/16).
Voraussetzungen eines Steuerstundungsmodells i.S.v. § 15b EStG	Ein Steuerstundungsmodell i.S.v. § 15b Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG kann auch vorliegen, wenn die prognostizierten Verluste auf gesetzlichen Abschreibungsmethoden (degressive AfA, Sonderabschreibungen) beruhen (BFH v. 6.6.2019 – IV R 7/16).
Verpächterwahlrecht bei Beendigung unechter Betriebsaufspaltung	Die Grundsätze des Verpächterwahlrechts gelten nicht nur bei Beendigung einer echten Betriebsaufspaltung, sondern auch bei Beendigung einer unechten Betriebsaufspaltung (BFH v. 17.4.2019 – IV R 12/16).
Zwischengewinne als Verlust i.S.d. § 15b Abs. 1 EStG	Negative Zwischengewinne stellen grundsätzlich keine Verluste i.S.d. § 15b Abs. 1 EStG dar (BFH v. 7.5.2019 – VIII R 29/15).
Optionsprämien sind Anschaffungsnebenkosten nach Optionsausübung erworbener Aktien	Der Erwerb einer Aktienoption bewirkt, dass bereits i.H.d. hierfür aufgewendeten Betrags Anschaffungsnebenkosten des nachfolgenden Aktienerwerbs zum vereinbarten Basispreis vorliegen, selbst wenn die Aktien erst Jahre nach Erwerb der Aktienoption angeschafft werden (BFH v. 22.5.2019 – XI R 44/17).
Verteilung eines Gestattungsentgelts wegen Überlassung landwirtschaftlicher	Voraussetzung für die Verteilung einer Einnahme für eine – nicht notwendigerweise im Rahmen eines Miet- oder Pachtvertrags erfol-

Flächen für naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen	gende – Nutzungsüberlassung i.S.d. § 11 Abs. 1 S. 3 i.V.m. Abs. 2 S. 3 EStG ist, dass der Vorauszahlungszeitraum anhand objektiver Umstände – ggf. im Wege sachgerechter Schätzung – bestimmbar ist und einen Nutzungsüberlassungszeitraum von mehr als fünf Jahren entgelt (BFH v. 4.6.2019 – VI R 34/17).
EStB 2019, 463 Umbaukosten des privat genutzten Badezimmers keine anteiligen Arbeitszimmerkosten	Kosten für den Umbau eines privat genutzten Badezimmers gehören nicht zu den anteilig abziehbareren Aufwendungen für ein steuerlich anerkanntes häusliches Arbeitszimmer (BFH v. 14.5.2019 – VIII R 16/15).
Abzinsung von unverzinslichen Langfristdarlehen	Eine nach dem Bilanzstichtag rückwirkend auf den Vertragsbeginn vereinbarte Verzinsung eines zunächst unverzinslich gewährten Darlehens ist bilanzsteuerlich unbeachtlich. Gegen die Höhe des Abzinsungssatzes des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG bestehen für das Jahr 2010 keine verfassungsrechtlichen Bedenken (BFH v. 22.5.2019 – X R 19/17).
Feststellung von AfA und AfS-Beträgen gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG	Bei der Feststellung gem. § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG 2004 sind die AfA- und AfS-Beträge eines Geschäftsjahres zu berücksichtigen, die auf der Ebene des Investmentsondervermögens nach § 3 Abs. 3 S. 1 InvStG 2004 als Werbungskosten abgezogen wurden. Dies gilt unabhängig davon, in welcher Höhe diese mit Mieterträgen im Geschäftsjahr verrechnet wurden bzw. ob sie als sog. Liquidationsüberhang ausgeschüttet werden (BFH v. 30.7.2019 – VIII R 22/16).
Abfindungsklausel und Eindeutigkeitsgebot bei Pensionszusagen	Pensionszusagen sind auch nach Einfügung des sog. Eindeutigkeitsgebots (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbs. 2 EStG) anhand der allgemein geltenden Auslegungsregeln auszulegen, soweit ihr Inhalt nicht klar und eindeutig ist. Lässt sich eine Abfindungsklausel dahin auslegen, dass die für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendende sog. Sterbetafel trotz fehlender ausdrücklicher Benennung eindeutig bestimmt ist, ist die Pensionsrückstellung steuerrechtlich anzuerkennen (BFH v. 10.7.2019 – XI R 47/17, BFH v. 23.7.2019 – XI R 48/17).
Steuerfolgen der Überlassung des kommerzialisierbaren	Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts einer natürlichen Person ist ein einleg-

- ren Teils des Namensrechts einer natürlichen Person** bares abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut und kein bloßes Nutzungsrecht (BFH v. 12.6.2019 – X R 20/17).
- Zum Abzugsverbot von Kartellgeldbußen** Richtet sich die Höhe einer angedrohten und festgesetzten Kartellgeldbuße nach dem tatbezogenen Umsatz, so liegt hierin keine Abschöpfung des unrechtmäßig erlangten Vorteils i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbs. 1 EStG (BFH v. 22.5.2019 – XI R 40/17)
- Vorbehaltsnießbrauch bei unentgeltlicher Übertragung eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs** Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft hat die Bestellung eines Nießbrauchs zur Folge, dass zwei Betriebe entstehen, nämlich ein ruhender Betrieb in der Hand des nunmehrigen Eigentümers (des Nießbrauchsverpflichteten) und ein wirtschaftlicher Betrieb in der Hand des Nießbrauchsberechtigten und bisherigen Eigentümers (BFH v. 8.5.2019 – VI R 26/17).
- Feststellungsverfahren - „Brutto-/Nettofeststellung“ beim Teileinkünfteverfahren** Bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden, so dass die Einkünfte nach Anwendung dieser Vorschriften grundsätzlich „netto“ festzustellen sind. Zulässig ist aber auch, die § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG unterliegenden laufenden Einkünfte oder Veräußerungsgewinne „brutto“ festzustellen, soweit aus den weiteren Feststellungen für einen verständigen Empfänger erkennbar ist, dass zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ein weiterer Rechenschritt erforderlich ist (BFH v. 25.7.2019 – IV R 47/16).
- Passivierung von Filmförderdarlehen** Ist ein gewährtes Filmförderdarlehen nur aus zukünftigen Verwertungserlösen zu bedienen, erstrecken sich die Rückzahlungsverpflichtungen aus diesem Darlehen nur auf künftiges Vermögen. Das Darlehen unterliegt dann dem Anwendungsbereich des § 5 Abs. 2a EStG (Ansatzverbot). Dies betrifft auch den Ansatz „der Höhe nach“, nachdem tilgungspflichtige Erlöse angefallen sind (BFH v. 10.7.2019 – XI R 53/17).

3. Gewerbesteuer

- Gewinn aus der Veräußerung von Sonderbetriebs-** Der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils unter Einschluss des zum

vermögen II als Bestandteil des Gewerbeertrags Sonderbetriebsvermögen II gehörenden Anteils an einer Kapitalgesellschaft gehört gem. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag (BFH v. 20.9.2018 – IV R 39/11).

Erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG Einer grundstücksverwaltenden, nur kraft ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegenden Gesellschaft ist die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht deshalb zu verwehren, weil sie an einer rein grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist (BFH v. 25.9.2018 – GrS 2/16).

Hinzurechnung bei Leasing Die Hinzurechnung verausgabter Leasingraten nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG findet auch bei der Refinanzierung von Leasinggeschäften statt (sog. Doppelstockmodell, BFH v. 11.12.2018 – III R 23/16).

Keine Geringfügigkeitsgrenze bei Abfärbung von gewerblichen Beteiligungseinkünften § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ist verfassungskonform dahin auszulegen, dass ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt (BFH v. 6.6.2019 – IV R 30/16).

EStB 2019, 464

Keine erweiterte Gewerbeertragskürzung bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen Eine Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG scheidet bei einer grundbesitzverwaltenden GmbH aus, die neben dem Hotelgebäude auch Betriebsvorrichtungen mitvermietet (BFH v. 11.4.2019 – III R 36/15).

Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden, gewerblich geprägten Personengesellschaft schädlich für erweiterte Kürzung bei der Gewerbesteuer Das Halten einer Beteiligung an einer gewerblich geprägten, grundstücksverwaltenden Personengesellschaft verstößt gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG (BFH v. 27.6.2019 – IV R 44/16).

4. Arbeitnehmer

Zuwendungen anlässlich einer „Sensibilisierungswoche“ zur Gesundheitsförderung Wendet der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Leistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands sowie zur betrieblichen Gesundheitsförderung zu, kann dies steuerbarer Arbeitslohn sein, wenn sich diese Sachzuwendungen als Entlohnung und nicht nur als notwendige Begleiterscheinung betrieblicher Zielsetzungen erweist (BFH v.

21.11.2018 – VI R 10/17).

- Aufwendungen eines Fußballtrainers für ein Sky-Bundesliga-Abo als Werbungskosten** Die Aufwendungen eines Fußballtrainers für ein Sky-Bundesliga-Abo können bei tatsächlicher beruflicher Verwendung Werbungskosten sein (BFH v. 16.1.2019 – VI R 24/16).
- Vorfälligkeitsentschädigung bei Verkauf einer beruflich genutzten Wohnung** Wird die Wohnung am Beschäftigungsort anlässlich der Beendigung einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung veräußert, ist eine dabei anfallende Vorfälligkeitsentschädigung nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu berücksichtigen (BFH v. 3.4.2019 – VI R 15/17).
- Aufwendungen für Einrichtungen bei doppelter Haushaltsführung** Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und Hausrat im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung fallen nicht unter die Höchstbetragsbegrenzung von 1.000 € und sind daher grundsätzlich in vollem Umfang als Werbungskosten abziehbar (BFH v. 4.4.2019 – VI R 18/17).
- Kein ermäßigter Steuersatz für Aufstockungsbeträge zum Transferkurzarbeitergeld** Im Rahmen eines Transfer-Arbeitsverhältnisses gezahlte Aufstockungsbeträge zum Transferkurzarbeitergeld sind i.d.R. laufender Arbeitslohn und keine ermäßigt zu steuernden Entschädigungen (BFH v. 12.3.2019 – IX R 44/17).
- Erste Tätigkeitsstätte nach neuem Reisekostenrecht** Die erste Tätigkeitsstätte i.S.v. § 9 Abs. 4 EStG hat ein Arbeitnehmer an dem Dienstsitz, den er arbeitstäglich aufsucht, um dort zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen. Es handelt sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung als räumlich zusammengefasstes Sachmittel, das der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dient und mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt ist, überwiegend standortbezogen genutzt zu werden. Für die Frage der Zuordnung ist entscheidend, ob der Arbeitnehmer aus der Sicht ex ante nach den dienst – oder arbeitsrechtlichen Festlegungen an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden soll (BFH v. 4.4.2019 – VI R 27/17, v. 10.4.2019 – VI R 6/17, v. 11.4.2019 – VI R 12/17, v. 11.4.2019

– VI R 36/16 u.v. 11.4.2019 – VI R 40/16).

- Übernahme von Steuerberatungskosten bei Netto-lohnvereinbarung kein Arbeitslohn** Übernimmt der Arbeitgeber bei einer Netto-lohnvereinbarung unter Abtretung der Steuererstattungsansprüche des Arbeitnehmers die Steuerberatungskosten für die Erstellung dessen Einkommensteuererklärungen, wendet er damit keinen Arbeitslohn zu (BFH v. 9.5.2019 – VI R 28/17).
- Anforderungen an einen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug in Form eines Frühstücks** Bietet ein Arbeitgeber sämtlichen seiner Arbeitnehmer unbelegte Backwaren (z.B. Brötchen) nebst Heißgetränken zum sofortigen Verzehr im Betrieb an, ist dieser Vorteil nicht als Arbeitslohn zu besteuern (BFH v. 3.7.2019 – VI R 36/17).

5. Kapitalvermögen

- Steuerfreie Leistungen einer vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen Aufbauversicherung** „Laufende Einmalbeiträge in variabler Höhe“ zugunsten einer sog. Aufbauversicherung sind als „laufende Beitragsleistungen“ i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. dd EStG 2004 steuerfrei, wenn sie jährlich nach einer im ursprünglichen Vertrag vereinbarten Berechnungsmethode geleistet werden (BFH v. 6.9.2018 – X R 21/16).

- Gesonderte und einheitliche Feststellung von Kapitaleinkünften in Mischfällen** Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 2 EStG, die nach Anschaffung einer Kapitalanlage durch eine vermögensverwaltende GbR aufgrund einer Anteilsveräußerung durch einen Gesellschafter gem. § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG entstehen, werden nicht i.S.v. § 179 AO gemeinschaftlich erzielt, sondern sind vom Gesellschafter zu erklären.

EstB 2019, 465

- Steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus Knock-out-Zertifikaten** Liegt ein Termingeschäft vor, ist der Verlust gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG i.V.m. § 20 Abs. 4 Satz 5 EStG zu berücksichtigen. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, folgt die steuerliche Anerkennung eines Verlustes aus § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 4 Satz 1 EStG.

- Aufteilung von Finanzierungskosten auf Einkünfte aus Kapitalvermögen und auf sonstige Einkünfte** Die Finanzierungskosten für den Erwerb einer Sicherheits-Kompakt-Rente, die den Abschluss einer Rentenversicherung als Versorgungskomponente und einer Lebensversicherung als Tilgungskomponente zum Gegenstand hat, sind auch nach der ab 1.1.2009 geltenden Rechtslage aufzuteilen in Werbungskosten, die anteilig den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20

Ans. 1 Nr. 6 EStG und den sonstigen Einkünften i.S.d. § 22 EStG zuzuordnen sind (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 7/15)

Steuerschädliche Verwendung einer Lebensversicherung

Die Gewährung eines zinslosen Darlehens führt nicht zu einer steuerschädlichen Verwendung der Darlehensvaluta, die die Steuerpflicht der außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus den Sparanteilen der Lebensversicherung zur Folge hat (BFH v. 25.9.2018 – VIII R 3/15).

Anfechtung einer Kapitalertragsteuer-Anmeldung durch den Vergütungsgläubiger

Die Drittanfechtungsklage gegen eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung ist mangels Rechtsschutzbedürfnis unzulässig, wenn sich die Kapitalertragsteuer-Anmeldung vor der Klageerhebung durch die Einbeziehung der Kapitalerträge in die Einkommensteuerfestsetzung aufgrund eines Antrags nach § 32d Abs. 4 EStG auf sonstige Weise gem. § 124 Abs. 2 AO erledigt hat (BFH v. 20.11.2018 – VIII R 45/15).

Mittelbare Dispositionsbefugnis bei vermögensverwaltendem Versicherungsvertrag

Die Möglichkeit des Berechtigten einer Lebensversicherung, deren Versicherungsleistung von der Wertentwicklung eines Anlagestocks abhängt, aus mehreren standardisierten Anlagestrategien zu wählen, begründet allein keine mittelbare Dispositionsbefugnis i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 5 EStG (BFH v. 26.3.2019 – VIII R 36/15).

Zum Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei nachträglich festgestellter vGA

Die Antragsfrist des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG gilt auch, wenn Kapitalerträge in Gestalt verdeckter Gewinnausschüttung aus einer unternehmerischen Beteiligung erst durch die Außenprüfung festgestellt werden und der Steuerpflichtige in der unzutreffenden Annahme, keine Kapitalerträge aus der Beteiligung erzielt zu haben, in seiner Einkommensteuererklärung keinen Antrag gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gestellt hat (BFH v. 14.5.2019 – VIII R 20/16).

Laufende Kapitalerträge aus Vollrisikopapieren für VZ ab 2009

Laufende Kapitalerträge aus BIP – gebundenen Wertpapieren, die von Argentinien – Anleihen abgekoppelt und als Vollrisikopapiere alten Rechts einzustufen sind, sind aufgrund einer Übergangsregelung auch für VZ ab 2009 nicht steuerpflichtig, wenn die Wertpapiere vor dem 15.3.2007 erworben wurden (BFH v. 28.5.2019 – VIII R 7/16).

Stückzinsen nach Einführung der Abgeltsteuer	Stückzinsen sind das vom Erwerber an den Veräußerer der Kapitalforderung gezahlte Entgelt für die auf den Zeitraum bis zur Veräußerung entfallenden Zinsen des laufenden Zinszahlungszeitraums. Dabei ging es um Fälle, in denen die veräußerte Kapitalforderung vor dem 1.1.2009 erworben worden war und die vor der Verabschiedung des JStG 2010 und der Regelung des § 52a Abs. 10 S. 7 Halbs. 2 EStG veräußert wurde (BFH v. 7.5.2019 – VIII R 22/15 und VIII R 31/15).
Pauschale Ermittlung von Investmentfondserträgen nach § 6 Abs. 1 InvStG	Die pauschale Ermittlung von Investmentfondserträgen nach § 6 Abs. 1 InvStG, die vom Steuerpflichtigen durch den Nachweis der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen nach § 6 Abs. 2 InvStG abgewendet werden kann, verstößt nicht gegen Unionsrecht und ist auch mit dem Grundgesetz vereinbar (BFH v. 14.5.2019 – VIII R 31/16).
Verluste aus fondsgebundenen Lebensversicherungen bis zum 31.12.2004 irrelevant	Der aus einer Rückveräußerung einer vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen fondsgebundenen Lebensversicherung erzielte Verlust mindert nicht die Einkommensteuer (BFH v. 24.6.2019 – VIII R 25/16).
Teilabzugsverbot für Finanzierungskosten der Beteiligung an einer späteren Organgesellschaft bei vororganschaftlicher Gewinnausschüttung	Hängen Schuldzinsen mit dem Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zusammen, mit der in einem späteren Veranlagungszeitraum ein Organschaftsverhältnis begründet wird, unterliegen die Schuldzinsen insoweit anteilig dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG, als die Kapitalgesellschaft während des Bestehens der Organschaft Gewinne aus vororganschaftlicher Zeit ausschüttet. Der dem Teilabzugsverbot unterliegende Teil der Schuldzinsen ergibt sich aus dem Verhältnis der Gewinnausschüttung zu dem in demselben Jahr zugerechneten Organeinkommen (BFH v. 25.7.2019 – IV R 61/16).

6. Vermietung und Verpachtung

Ortsübliche Vergleichsmiete ist durch Sachverständigengutachten zu bestimmen	Die ortsübliche Vergleichsmiete kann nicht auf der Grundlage statistischer Annahmen mit der sog. Ertragskraft orientierten Pachtwertfindungsmethode (EOP-Methode) bestimmt werden. Lassen sich vergleichbare Objekte nicht finden, muss das Gericht einen erfahrenen und mit der konkreten örtlichen Marktsituation vertrauten Sachverständigen beurteilen
---	--

lassen, welchen Miet – oder Pachtzins er für angemessen hält (BFH v. 10.10.2018 – IX R 30/17).

Nachhaftung des Schuldners für vom Insolvenzverwalter nicht erfüllte Masseverbindlichkeiten

Der Insolvenzschuldner erzielt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn der Insolvenzverwalter die vom Schuldner als Vermieter begründeten Mietverträge erfüllt (BFH v. 2.4.2019 – IX R 21/17).

EStB 2019, 466

Schuldzinsen bei Fremdwährungsdarlehen keine Werbungskosten bei Vermietungseinkünften, soweit Währungskursverluste eintreten

Finanziert ein Stpfl. den Kauf eines Vermietungsobjekts mit einem Fremdwährungsdarlehen und nimmt er danach zur Umschuldung ein weiteres Darlehen in Euro auf, um das Fremdwährungsdarlehen einschließlich eines realisierten Währungskursverlustes zu tilgen, sind die auf den Währungskursverlust anfallenden Schuldzinsen keine Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften (BFH v. 12.3.2019 – IX R 36/17).

7. Sonstige Einkünfte/private Veräußerungsgeschäfte

Verspätungsgeld für nicht fristgerecht übermittelte Rentenbezugsmitteilungen

Die Erhebung von Verspätungsgeldern für nicht fristgerecht übermittelte Rentenbezugsmitteilungen ist verfassungsgemäß. Eine Doppelbestrafung liegt jedenfalls dann nicht vor, wenn gegen einen Mitteilungspflichtigen ausschließlich ein Verspätungsgeld nach § 22a Abs. 5 EStG, nicht aber auch eine Geldbuße nach § 50f EStG erhoben wird (BFH v. 20.2.2019 – X R 28/17, v. 20.2.2019 – X R 29/16 u.v. 20.2.2019 – X R 32/17).

Ermäßigte Besteuerung der Kapitalabfindung von Kleinbetragsrenten aus Altersvorsorgeverträgen

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit erfordert zusätzlich die Außerordentlichkeit dieser Einkünfte. Hierfür ist im Fall der Kapitalisierung von Altersbezügen entscheidend, dass eine solche Zusammenballung der Einkünfte in dem betreffenden Lebens – Wirtschafts – und Regelungsbereich nicht dem typischen Ablauf entspricht (BFH v. 11.6.2019 – X R 7/18).

Grundstücksenteignung ist kein privates Veräußerungsgeschäft

Eine Anschaffung bzw. Veräußerung i.S.d. § 23 EStG liegt nicht vor, wenn der Verlust des Grundstückseigentums durch Enteignung und damit ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen stattfindet (BFH v. 23.7.2019 – IX R 28/18).

8. Internationale Bezüge/Auslandsberührung

Besteuerungsrückfall bei Der Begriff der Einkünfte i.S.d. § 50d Abs. 9

unterschiedlicher Abkommensanwendung	Satz 1 EStG 2002 i.d.F. des JStG 2007 erfasst positive und negative Einkünfte, so dass abkommensrechtlich steuerfrei gestellte Verluste bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen vom Besteuerungsrückfall erfasst werden und im Inland ungeachtet des Abkommens abziehbar sind (BFH v. 11.7.2018 – I R 52/16).
Konsequenzen der Änderung des OECD-Musterabkommens	Aus der Änderung des OECD-Musterabkommens alleine ergeben sich keine Folgen für die Anwendung unverändert gebliebener DBA (BFH v. 11.7.2018 – I R 44/16)
Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit bei gesetzlicher Mindestbeteiligungquote von 10 %	§ 8b Abs. 7 KStG 1999 verlangt – i.V.m. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 und 3 DBA-Indien 1995 als maßgebende Bezugsnorm – eine unmittelbare Beteiligung an einer in Indien ansässigen Gesellschaft von mindestens 10 % der stimmberechtigten Anteile und damit eine Mindestbeteiligung, welche bei typisierender Betrachtung nicht geeignet ist, nach der Spruchpraxis des EuGH „einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Beteiligungsgesellschaft zu ermöglichen“ (BFH v. 24.7.2018 – I R 75/16).
Sofortige Fälligkeit der Steuer nach § 6 AStG bei Wegzug in die Schweiz unverhältnismäßig	Die Bestimmungen des Abkommens zwischen der EU und der Schweiz über die Freizügigkeit sind dahin auszulegen, dass sie einem Steuersystem eines Mitgliedstaates entgegenstehen, das in einer Situation, in der eine natürliche Person, die im Hoheitsgebiet der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausübt, seinen Wohnsitz von dem Mitgliedstaat, dessen Steuersystem in Frage steht, in die Schweiz verlegt, vorsieht, dass die für die latenten Wertzuwächse von Gesellschaftsanteilen dieses Staatsangehörigen geschuldete Steuer im Zeitpunkt dieser Wohnsitzverlegung erhoben wird, während im Fall der Beibehaltung des Wohnsitzes im selben Mitgliedstaat die Erhebung erst im Zeitpunkt der Realisierung der Wertzuwächse erfolgt (EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17).
Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG selbst bei „total buy out“ – Verträgen	Räumt ein beschränkt steuerpflichtiger Urheber dem Verwerter des Urheberrechts zwar ein umfassendes Nutzungsrecht an einem urheberrechtlich geschützten Werk gegen eine einmalige Pauschalvergütung ein (sog. „total buy out“), verbleibt ihm aber das Urheberrecht selbst, greift der Quellensteuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG (BFH v. 24.10.2018 – I R

69/16).

- Umfang der Bindungswirkung eines Feststellungsbescheides i.S.d. § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG** Die in einem Feststellungsbescheid i.S.d. § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG enthaltene Regelung, dass Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter gem. § 7 Abs. 1 AStG steuerpflichtig sind, ist für die Steuerfestsetzung des unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters bindend (BFH v. 14.11.2018 – I R 47/16).
- Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei gewinnmindernder Ausbuchung einer unbesichert im Konzern begebenen Darlehensforderung** Die fehlende Darlehensbesicherung gehört grundsätzlich zu den nicht fremdüblichen „Bedingungen“ i.S.d. § 1 Abs. 1 AStG. Gleiches gilt für Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier: Art. 9 DBA – Belgien). Diese Regelung beschränkt den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG nicht auf sog. Preisberichtigungen, sondern ermöglicht auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf (BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16).

9. Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen

- Spendenabzug bei Schenkung eines Geldbetrags an den zusammenveranlagten Ehegatten** Der Begriff der Spende i.S.v. § 10b EStG als freiwilliges Handeln ist noch erfüllt, wenn ein Steuerpflichtiger in einem mit seinem Ehegatten geschlossenen Schenkungsvertrag die Auflage übernimmt, einen Teil des geschenkten Geldbetrags einer steuerbegünstigten Körperschaft zuzuwenden (BFH v. 15.1.2019 – X R 6/17)
- Gesonderte Feststellung eines verbleibenden Spendenabzugs bei Übertragung eines Grundstücks auf eine Stiftung** Ein verbleibender Spendenabzug für eine Vermögensstockspende i.S.d. § 10b Abs. 1a EStG ist erstmals zum Schluss des Zuwendungsjahres gesondert festzustellen. Wird das Eigentum an einem Grundstück als Spende übertragen, erlangt der Begünstigte regelmäßig im Zeitpunkt des notariell vereinbarten Übergangs von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten wirtschaftliches Eigentum an dem Grundstück (BFH v. 6.12.2018 – X R 11/17).

10. Kinder/Kindergeld

- Abgrenzung Erstausbildung von der Zweitausbildung** Nimmt ein volljähriges Kind nach Erlangung eines ersten Abschlusses in einem öffentlich – rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine nicht unter § 32 Abs. 4 EStG fallende Berufstätigkeit auf, erfordert § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, zwischen einer mehraktigen einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit und einer berufsbegleitend durchgeführten Zweitausbildung abzugrenzen (BFH

v. 11.12.2018 – III R 26/18).

- Besuch einer Missionsschule keine Berufsausbildung** Es besteht kein Kindergeldanspruch beim Besuch einer Missionsschule mit dem vorrangigen Ziel der Erlangung sozialer Erfahrungen, der Stärkung des Verantwortungsbewusstseins für das Gemeinwohl sowie der Persönlichkeits- und Charakterbildung (BFH v. 13.12.2018 – III R 25/18).
- Unterhaltsrente für ein im eigenen Haushalt lebendes Kind** Zur Unterhaltsrente i.S.d. § 64 Abs. 3 Satz 1 EStG gehören nur regelmäßige Zahlungen. Zahlungen, die in größeren Zeitabständen geleistet werden, einzelne Zahlungen und Sachleistungen sind bei der Prüfung der Kindergeldberechtigung nach § 64 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht zu berücksichtigen (BFH v 11.10.2018 – III R 45/17).
- Abgrenzung zwischen mehraktiger Erstausbildung und Zweitausbildung** Eine einheitliche Erstausbildung i.S.d. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ist nicht mehr anzunehmen, wenn die von dem Kind aufgenommene Erwerbstätigkeit bei einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse bereits die hauptberufliche Tätigkeit bildet und sich die weiteren Ausbildungsmaßnahmen als eine auf Weiterbildung und/oder Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig gerichtete Nebensache darstellen (BFH v. 20.2.2019 – III R 42/18).
11. Weitere wichtige Entscheidungen
- Keine Billigkeitsmaßnahme wegen behaupteter Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung** Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt keine Billigkeitsmaßnahme (BFH v. 11.7.2018 – XI R 33/16).
- Duldungsbescheid wegen auf Vorauszahlungsbescheid beruhender Steuerforderung** Ein auf die Vorschriften des AnfG gestützter Duldungsbescheid, der den Anfechtungsgegner verpflichtet, die Vollstreckung einer gegen den Schuldner bestehenden Steuerforderung zu dulden, die aus einem rechtsbeständigen Vorauszahlungsbescheid resultiert, ist mit einer Bedingung gem. § 14 AnfG zu versehen (BFH v. 23.10.2018 – VII R 44/17)
- Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer** Es ist verfassungsgemäß, dass die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags bei Fehlen gewerblicher Einkünfte ohne Berücksichtigung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG zu ermitteln ist.
- Beginn der Gebäudeherstellung im Invest-** Ein Vertrag, mit dem ein Investor ein Architekten- und Ingenieurbüro mit der Überwachung des Baus eines noch zu errichtenden Gebäudes

-
- titionszulagenrecht** beauftragt, ist ein Leistungsvertrag, der i.S.v. § 4 Abs. 2 Satz 5 InvZulG der Bauausführung zuzurechnen ist. Beginn der Herstellung eines Gebäudes ist somit spätestens der Zeitpunkt, zu dem ein solcher Vertrag abgeschlossen worden ist (BFH v. 13.12.2018 – III R 22/17).
- Steuerrechtliche Förderung zeitweiliger Verluste aus Ehrenamtstätigkeit** Verluste eines mit Gewinn-/Überschusserzielungsabsicht tätigen Übungsleiters mindern dessen Einkommensteuer (BFH v. 20.11.2018 – VIII R 17/16).
- Rückforderung von Altersvorsorgezulagen vom Zulageempfänger** Nach Beendigung und Abwicklung des Altersvorsorgevertrages kann die Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen (ZfA) rechtsgrundlos geleistete Zulagenbeträge vom Zulageempfänger über den nach § 96 Abs. 1 Satz 1 EStG entsprechend anzuwendenden § 37 Abs. 2 AO zurückfordern; in diesem Fall ist die Anwendung des § 37 Abs. 2 AO nicht durch speziellere Vorschriften ausgeschlossen (BFH v. 9.7.2019 – X R 35/17).

A		K	
Abfindungsklausel	52	Kapitalanlage.....	5
Agio-Modell	90	Kommunale Beteiligungen.....	66
B		Konsignationslager	15
Backwaren und Fast-Food.....	79	Körperschaftsteuerpflicht von Stiftungen ..	61
Beginn der Herstellung.....	59	M	
Bitcoins als Wirtschaftsgut.....	42	Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen	84
Blockheizkraftwerk.....	74	O	
Brexit-Steuerbegleitgesetz.....	11	Organschaft	76
Brötchen mit Heißgetränken.....	30	Q	
Bruchteilsgemeinschaften.....	10	Quick Fixes	15
Buttolistenpreisregelung.....	32	R	
E		Reihengeschäfte	16
Elektrolieferfahrzeuge.....	6	Rentennachzahlung.....	49
elektronische Kassen.....	18	Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen	106
erweiterte Kürzung.....	81	S	
F		steuerfreier Veräußerungsgewinn.....	69
formeller Bilanzenzusammenhang.....	57	T	
Forschungsförderung.....	8	Teilabzugsverbot bei verdeckter	
G		Gewinnausschüttung	38
Gebäudesanierungsmaßnahme.....	7	Teilabzugsverbot für Finanzierungskosten.	64
gewerblichen Abfärbewirkung.....	87	Teileinkünfteverfahren auch im	
Grenzgänger	50	Feststellungsverfahren	35
grenzüberschreitender Steuergestaltungen	13	U	
.....	13	Umzugskosten für Arbeitnehmer.....	72
Grunderwerbsteuerrechtliche		V	
Bemessungsgrundlage	103	Verpächterwahlrecht bei Betriebsaufspaltung	44
Grunderwerbsteuerreform	20	44
Grundstücksenteignung.....	40	Verpflegungsmehraufwand	9
H		Vorbehaltsnießbrauch bei unentgeltlicher	
Hinweise zum Jahresende.....	5	Übertragung.....	33
I		W	
Innergemeinschaftliche Lieferung	15	Wahlrechte in § 20 UmwStG	96
Investitionsabzugsbetrag	48		
J			
Job-Tickets	6		