

# **Steuerrecht aktuell**

**II/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.

<b>A.</b>	<b>NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG.....</b>	<b>5</b>
I.	VERÄNDERUNGEN DES STEUERRECHTS WEGEN CORONA-PANDEMIE .....	5
II.	ANTRAG AUF PAUSCHALIERTE HERABSETZUNG BEREITS GELEISTETER VORAUSZAHLUNGEN FÜR 2019 .....	7
III.	ERLEICHTERUNGEN BEI DER UMSATZSTEUER .....	11
IV.	CORONA-SONDERZAHLUNGEN NUN OFFIZIELL BIS ENDE 2020 STEUERFREI .....	14
V.	AUSZUG AUS DER SARS-CoV-2-VERSORGUNGSSTRUKTUREN-SCHUTZVERORDNUNG .....	16
VI.	BUND ERMÖGLICHT AUSFALLHONORARE FÜR KÜNSTERINNEN UND KÜNSTLER IN DER CORONA-KRISE – GRÜTTERS: "ALLE MÖGLICHKEITEN AUSSCHÖPFEN" .....	17
VII.	CORONA-KRISE: KOSTENLOSE MIETWAGEN FÜR MEDIZINISCHES PERSONAL AB 27.04.2020 18	
VIII.	CORONA - INSOLVENZANTRAGSPFLICHT WIRD AUSGESETZT .....	19
IX.	STEUERLICHE BESONDERHEITEN BEI ELEKTROFAHRZEUGEN .....	20
X.	STEUERLICHE BESONDERHEITEN BEIM HÄUSLICHEM ARBEITSZIMMER .....	21
XI.	STEUERLICHE FÖRDERUNG ENERGETISCHER SANIERUNGSMAßNAHMEN AN EIGENHEIMEN (§ 35c EStG) UND BMF-SCHREIBEN V. 31.3.2020.....	27
<b>B.</b>	<b>URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN .....</b>	<b>38</b>
I.	EINKOMMENSTEUERRECHT .....	38
1.	<i>Keine Pauschalbesteuerung für eine allein Führungskräften vorbehaltene Betriebsveranstaltung.....</i>	38
2.	<i>Umorientierung während einer mehraktigen einheitlichen Erstausbildung.....</i>	40
3.	<i>Krankheitskosten bei einem Wegeunfall zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind als Werbungskosten abziehbar.....</i>	43
4.	<i>Widerlegung des Anscheinsbeweises für die private Nutzung eines betrieblichen Pkw durch den einzigen Kommanditisten.....</i>	45
5.	<i>Stellen Zahlungen an Arbeitnehmer für die Anbringung von Werbung an deren privaten Fahrzeugen Arbeitslohn dar?.....</i>	47
6.	<i>Prüfung der ortsüblichen Vermietungszeit für eine Ferienwohnung.....</i>	49
7.	<i>Zuordnung von Darlehenszinsen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung... </i>	51
8.	<i>Kurze Vermietung im Veräußerungsjahr begründet keine Steuerpflicht des Verkaufs der selbstgenutzten Wohnung.....</i>	53
9.	<i>Weiterveräußerung von Tickets für das Finale der UEFA Champions League steuerpflichtig .....</i>	55
10.	<i>Darlehensverzicht eines Gesellschafters seit Geltung der Abgeltungsteuer – der BFH bleibt sich treu! .....</i>	56
11.	<i>Steuerliche Behandlung eines Forderungsausfalls aus einem Gesellschafterdarlehen. </i>	59
12.	<i>Grobes Verschulden eines Steuerberaters bei unterlassener Geltendmachung eines Auflösungsverlustes .....</i>	61
13.	<i>Anwendung des § 15a EStG bei Beteiligung an einer Zebragesellschaft .....</i>	63
14.	<i>Externe Datenschutzbeauftragte sind als gewerbliche Unternehmer einzuordnen .....</i>	65
15.	<i>Arbeitshilfe des BMF zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück.....</i>	66
II.	BILANZSTEUERRECHT .....	68
1.	<i>Maßgeblichkeit der HB für die StB nach Inkrafttreten des BilMoG .....</i>	68
2.	<i>Notwendiges Betriebsvermögen bei einem land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetrieb.....</i>	70
3.	<i>Besitz weiterer privater Pkw spricht gegen die Privatnutzung eines betrieblichen Großraumtaxis .....</i>	73
4.	<i>Positive Ergänzungsbilanz ist bei Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils aufzulösen .....</i>	76
5.	<i>Ein-Prozent-Regelung: Zur Ermittlung des Entnahmewerts für die private Nutzung eines betrieblichen Pkw bei Fehlen eines Fahrtenbuchs .....</i>	79
6.	<i>Investitionsabzugsbetrag: Rückgängigmachung und fehlende Hinzurechnung .....</i>	81
III.	KÖRPERSCHAFTSTEUER .....	83
1.	<i>Kein Kapitalertragsteuerabzug bei Holding-Personengesellschaft .....</i>	83
2.	<i>Tante kann nahestehende Person sein.....</i>	87
3.	<i>Anwendungsfragen zu § 14 Absatz 2 KStG.....</i>	89

4.	<i>Kredite unter verbundenen Unternehmen: Fehlende Sicherheiten auch hier nicht fremdüblich</i> .....	93
IV.	UMSATZSTEUER .....	96
1.	<i>EuGH-Vorlage: Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Leistung durch einen Ist-Versteuerer</i> 96	
2.	<i>Welcher Steuersatz ist auf Downloads für Unterrichtsmaterialien anzuwenden?</i> .....	98
3.	<i>EuGH-Vorlage zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft</i> .....	100
4.	<i>Umsatzsteuerliche Behandlung von Miet- und Leasingverträgen als Lieferung oder sonstige Leistung;</i> .....	102
5.	<i>Haushaltshilfeleistungen: Wann greift die Umsatzsteuerbefreiung?</i> .....	105
6.	<i>Zu geringer Umsatz im Kfz-Handel: Kein Unternehmer iSd UStG</i> .....	107
V.	GEWERBESTEUER .....	110
1.	<i>GewSt-Pflicht des Einbringungsgewinns I</i> .....	110
2.	<i>GewSt-Pflicht des Einbringungsgewinns II</i> .....	112
3.	<i>Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 GewStG bei Grundstücksunternehmen</i> .....	114
4.	<i>Keine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags einer grundbesitzverwaltenden Kapitalgesellschaft bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen</i> .....	117
5.	<i>Identität von "bisherigem" und "neuem" Gewerbebetrieb</i> .....	120
VI.	ABGABENORDNUNG .....	123
1.	<i>Haftung des Geschäftsführers bei einem Insolvenzverfahren</i> .....	123
VII.	ERBSCHAFTSTEUERRECHT .....	126
1.	<i>Keine günstigere Steuerklasse bei Zuwendung des biologischen - nicht gleichzeitig rechtlichen - Vaters</i> .....	126
VIII.	GRUNDERWERBSTEUER.....	128
1.	<i>Grunderwerbsteuerbefreiung bei Umwandlungen im Konzern</i> .....	128

## **A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung**

### ***I. Veränderungen des Steuerrechts wegen Corona-Pandemie***

**Die Bundesregierung hat zur Bewältigung der Coronavirus-Krise viele Maßnahmen ergriffen.**

#### **BMF-Schreiben: Steuerliche Entlastungen für Unternehmen**

Auch steuerpolitische Maßnahmen wurden auf den Weg gebracht (umfangreiche Informationen des BMF und FAQ = **Frequently Asked Questions**) und in einem **BMF-Schreiben v. 19.03.2020 IV A 3 -S 0336/19/10007:002** geregelt:

1. Die nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich betroffenen Steuerpflichtigen können bis zum 31.12.2020 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Stundung der bis zu diesem Zeitpunkt bereits fälligen oder fällig werdenden Steuern, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden, sowie Anträge auf Anpassung der Vorauszahlungen auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer stellen. Diese Anträge sind nicht deshalb abzulehnen, weil die Steuerpflichtigen die entstandenen Schäden wertmäßig nicht im Einzelnen nachweisen können. Bei der Nachprüfung der Voraussetzungen für Stundungen sind keine strengen Anforderungen zu stellen. Auf die Erhebung von Stundungszinsen kann in der Regel verzichtet werden. § 222 Satz 3 und 4 AO bleibt unberührt.
2. Anträge auf Stundung der nach dem 31.12.2020 fälligen Steuern sowie Anträge auf Anpassung der Vorauszahlungen, die nur Zeiträume nach dem 31.12.2020 betreffen, sind besonders zu begründen.
3. Wird dem Finanzamt aufgrund Mitteilung des Vollstreckungsschuldners oder auf andere Weise bekannt, dass der Vollstreckungsschuldner unmittelbar und nicht unerheblich betroffen ist, soll bis zum 31. Dezember 2020 von Vollstreckungsmaßnahmen bei allen rückständigen oder bis zu diesem Zeitpunkt fällig werdenden Steuern im Sinne der Tz. 1 abgesehen werden. In den betreffenden Fällen sind die im Zeitraum ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung dieses Schreibens bis zum 31.12.2020 verwirkten Säumniszuschläge für diese Steuern zum 31.12.2020 zu erlassen. Die Finanzämter können den Erlass durch Allgemeinverfügung (§ 118 Satz 2 AO) regeln.
4. Für die mittelbar Betroffenen gelten die allgemeinen Grundsätze.

### **Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder**

Mit einem gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. **19.03.2020 G 1460 – 7 –VB 4** reagieren diese mit **gewerbesteuerlichen** Maßnahmen auf die Belastungen durch das Coronavirus:

1. Danach können Steuerpflichtige bis zum 31.12.2020 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Herabsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für Zwecke der Vorauszahlungen stellen. Diese Anträge sind nicht deshalb abzulehnen, weil die Steuerpflichtigen die entstandenen Schäden wertmäßig nicht im Einzelnen nachweisen können. Nimmt das Finanzamt eine Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für Zwecke der Vorauszahlungen vor, ist die betreffende Gemeinde hieran bei der Festsetzung ihrer Gewerbesteuer-Vorauszahlungen gebunden.
2. Für etwaige Stundungs- und Erlassanträge gilt, dass diese an die Gemeinden und nur dann an das zuständige Finanzamt zu richten sind, wenn die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer nicht den Gemeinden übertragen worden ist.

### **BMF-Schreiben: Verlängerung der Erklärungsfrist für Lohnsteueranmeldungen**

Nach einem neuen BMF-Schreiben v. 23.4.2020 können Arbeitgebern die Fristen zur Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldungen während der Corona-Krise im Einzelfall auf Antrag verlängert werden.

### **Längere Bearbeitungszeiten der Finanzämter**

In Zeiten der Corona-Krise stehen auch die Finanzämter vor besonderen Herausforderungen. Das Hessische Ministerium der Finanzen hat daher am 16.4.2020 um Verständnis gebeten, sollte die Bearbeitungsdauer der Steuererklärung im aktuellen Veranlagungszeitraum etwas länger als gewohnt dauern.

### **Fristverlängerung für steuerberatende Berufe**

Das Thüringer Finanzministerium hat sich an die Thüringer Steuerberater und weitere Vertreter der steuerberatenden Berufe gewandt. Darin wird informiert, dass die Frist für die Abgabe der Jahressteuererklärungen 2018 verlängert wird. Fristverlängerungsanträgen werden dort ohne Prüfung eines Verschuldens rückwirkend vom 29.02.2020 – zunächst bis zum 31.05.2020 – stattgegeben. Fristverlängerungsanträge in Bezug auf Steueranmeldungen, insbesondere für die Lohn- und Umsatzsteuer, werden einzelfallbezogen, aber unter Berücksichtigung der aktuellen besonderen Situation großzügig bearbeitet.

Das Bayerische Staatsministerium der Finanzen und für Heimat erklärt ebenfalls, dass Angehörige der steuerberatenden Berufe für die Abgabe der Steuererklärungen des VZ 2018 Fristverlängerungsanträge stellen können (rückwirkend vom 01.03.2020 an bis längstens 31.05.2020) stattgegeben werden. Der Antrag muss schlüssig begründet werden. Verspätungszuschläge werden für die Zeit der Fristverlängerung nicht erhoben. Bereits für diesen Zeitraum festgesetzte Verspätungszuschläge werden auf Antrag erlassen. Dem hat sich nach Informationen der StBK Hessen auch die hessische Finanzverwaltung angeschlossen.

## **II. Antrag auf pauschalierte Herabsetzung bereits geleisteter Vorauszahlungen für 2019**

Aufgrund der Corona-Krise und der damit verbundenen Einschränkungen des öffentlichen Lebens sind viele Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dadurch negativ betroffen, dass sich ihre Einkünfte im Vergleich zu den Vorjahren erheblich verringern und sie für den Veranlagungszeitraum (VZ) 2020 einen rücktragsfähigen Verlust (§ 10d Absatz 1 Satz 1 EStG) erwarten müssen.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt im Hinblick auf die Herabsetzung von Vorauszahlungen zur Einkommen- und Körperschaftsteuer (inkl. Zuschlagsteuern) - nachfolgend „Vorauszahlungen“ - Folgendes:

Von der Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich negativ betroffene Steuerpflichtige, die noch nicht für den VZ 2019 veranlagt worden sind, können in den zeitlichen Grenzen des § 37 Absatz 3 Satz 3 EStG grundsätzlich eine Herabsetzung der festgesetzten Vorauszahlungen für 2019 beantragen. Eine hinreichende Prognose und Darlegung solcher Verluste im Einzelfall ist gerade in der aktuellen Situation aufgrund der Unsicherheiten der wirtschaftlichen Entwicklung vielfach schwierig.

Daher sollen Anträge auf Herabsetzung der Vorauszahlungen für den VZ 2019 auf der Grundlage eines pauschal ermittelten Verlustrücktrags aus 2020 für alle Beteiligten vereinfacht abgewickelt werden können. Die Möglichkeit, im Einzelfall unter Einreichung detaillierter Unterlagen einen höheren rücktragsfähigen Verlust darzulegen, bleibt hiervon unberührt.

### **I. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des pauschal ermittelten Verlustrücktrags aus 2020**

#### **1. Antrag**

Die Inanspruchnahme des pauschal ermittelten Verlustrücktrags aus 2020 zur nachträglichen Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2019 erfolgt nur auf Antrag. Der Antrag ist schriftlich oder elektronisch (z.B. mittels ELSTER) bei dem für die Festsetzung der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt zu stellen. Der Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen im pauschalierten Verfahren kann gleichzeitig mit dem Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2020 gestellt werden.

#### **2. Antragsberechtigte Steuerpflichtige**

Der pauschal ermittelte Verlustrücktrag aus 2020 kann nur von einkommensteuer- oder körperschaftsteuerpflichtigen Personen in Anspruch genommen werden, die im Laufe des VZ 2020 Einkünfte im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 2, 3 oder 6 EStG (Gewinneinkünfte oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) erzielen. Das Erzielen von Einkünften anderer Einkunftsarten neben den vorgenannten Einkünften ist für die Inanspruchnahme des pauschal ermittelten Verlustrücktrags aus 2020 unschädlich.

### **3. Negative Betroffenheit**

Der Antragsteller muss von der Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich negativ betroffen sein. Es kann regelmäßig von einer Betroffenheit ausgegangen werden, wenn die Vorauszahlungen für 2020 auf null Euro herabgesetzt wurden und der Steuerpflichtige versichert, dass er für den VZ 2020 aufgrund der Corona-Krise eine nicht unerhebliche negative Summe der Einkünfte erwartet.

## **II. Abwicklung des pauschal ermittelten Verlustrücktrags**

### **1. Höhe des pauschal ermittelten Verlustrücktrags**

Der pauschal ermittelte Verlustrücktrag aus 2020 beträgt 15 Prozent des Saldos der maßgeblichen Gewinneinkünfte und/oder der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, welche der Festsetzung der Vorauszahlungen für 2019 zugrunde gelegt wurden. Er ist bis zu einem Betrag von 1.000.000 Euro bzw. bei Zusammenveranlagung von 2.000.000 Euro (§10d Absatz 1 Satz 1 EStG) abzuziehen.

Die Vorauszahlungen für 2019 sind unter Berücksichtigung des pauschal ermittelten Verlustrücktrags aus 2020 neu zu berechnen und festzusetzen. Eine Änderung der Festsetzung der Vorauszahlungen führt zu einem Erstattungsanspruch.

### **2. Steuerfestsetzung 2019**

Ein Verlustrücktrag aus 2020 kann in der Veranlagung des Jahres 2019 erst nach Durchführung der Veranlagung 2020 berücksichtigt werden.

In Fällen, in denen die Vorauszahlungen für 2019 aufgrund eines Verlustrücktrags aus 2020 gemindert wurden, führt die Veranlagung für 2019 daher mangels Berücksichtigung eines Verlustrücktrags aus 2020 in der Regel zunächst zu einer Nachzahlung in entsprechender Höhe.

Die auf den im Vorauszahlungsverfahren berücksichtigten Verlustrücktrag entfallende Nachzahlung für 2019 ist auf Antrag befristet bis spätestens einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids 2020 unter dem Vorbehalt der Zinsfestsetzung und unter dem Vorbehalt des Widerrufs zinslos zu stunden, wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung für den VZ 2019 weiterhin von einer nicht unerheblichen negativen Summe der Einkünfte für den VZ 2020 ausgehen kann.

Beruhet die erste Festsetzung für 2020 auf einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO, sind für den Stundungszeitraum nachträglich Stundungszinsen festzusetzen.

In dem Stundungsbescheid ist der Steuerpflichtige darauf hinzuweisen, dass die gestundete Steuer einen Monat nach Bekanntgabe des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides für den Veranlagungsraum 2020 fällig wird, soweit sich in 2020 kein (ausreichender) Verlustrücktrag und damit keine entsprechende Herabsetzung der Steuerfestsetzung für 2019 ergibt.



### 3. Steuerfestsetzung 2020

Ergibt sich im Rahmen der Einkommen- oder Körperschaftsteuerveranlagung für 2020 ein Verlustrücktrag gemäß § 10d Absatz 1 Satz 1 EStG, entfällt insoweit die bisher festgesetzte und gestundete Nachzahlung für 2019.

Ergibt sich bei der Veranlagung für 2020 kein Verlustrücktrag nach 2019, ist die bislang gestundete Nachzahlung für 2019 innerhalb eines Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheides für 2020 zu entrichten. Entsprechendes gilt, wenn auf einen Verlustrücktrag nach 2019 gemäß § 10d Absatz 1 Satz 5 EStG ganz verzichtet wurde.

Ergibt sich bei der Veranlagung für 2020 zwar ein Verlustrücktrag nach 2019, ist die Steuerminderung aufgrund der entsprechenden Änderung der Veranlagung für 2019 aber geringer als der bislang gestundete Betrag, ist die verbleibende Nachzahlung für 2019 innerhalb eines Monat nach Bekanntgabe des berichtigten Steuerbescheides für 2019 zu entrichten.

### 4. Zusammenfassendes Beispiel (stark vereinfacht)

A erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb und hat die für das Jahr 2019 festgesetzten Vorauszahlungen zur Einkommensteuer von 24.000 Euro entrichtet. Der Vorauszahlungsfestsetzung für 2019 lag ein erwarteter Gewinn von 80.000 Euro zugrunde. Für das Jahr 2020 wurden Vorauszahlungen von 6.000 Euro je Quartal festgesetzt. Die Zahlung für das erste Quartal 2020 hat A zum gesetzlichen Fälligkeitstermin (10. März 2020) geleistet.

Aufgrund der Corona-Krise bricht der Umsatz des Gewerbebetriebs erheblich ein. Die Fixkosten laufen unverändert weiter. A beantragt unter Darlegung der vorgenannten Umstände beim Finanzamt eine Herabsetzung seiner Vorauszahlungen für 2020 auf null Euro. Das Finanzamt setzt die Vorauszahlungen zur Einkommensteuer 2020 antragsgemäß herab und erstattet die bereits geleistete Vorauszahlung von 6.000 Euro.

Zusätzlich beantragt A auch die nachträgliche Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2019. Er versichert, dass er für den VZ 2020 aufgrund der Corona-Krise eine nicht unerhebliche negative Summe der Einkünfte erwartet und beantragt die Herabsetzung im Pauschalverfahren. Das Finanzamt setzt die Vorauszahlungen für 2019 auf der Grundlage eines pauschal ermittelten Verlustrücktrags von 12.000 Euro (15 Prozent von 80.000 Euro) auf 18.000 Euro herab. Die sich dadurch ergebende Überzahlung von 6.000 Euro wird erstattet.

Im Rahmen der erstmaligen Veranlagung für 2019 in 2020 ergibt sich (mangels Berücksichtigung eines Verlustrücktrags aus 2020) eine Nachzahlung von 6.000 Euro, welche das Finanzamt bis einen Monat nach Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheides für 2020 unter dem Vorbehalt der Zinsfestsetzung und unter dem Vorbehalt des Widerrufs zinslos stundet.

Im Laufe des Kalenderjahres 2021 gibt A seine Einkommensteuererklärung für 2020 ab.

#### Variante 1:

Für 2020 ergibt sich ein Verlust, der durch den Verlustrücktrag (§ 10d Absatz 1 Satz 1 EStG) zu einer Steuerminderung für 2019 um mindestens 6.000 Euro führt. Die anlässlich der vorherigen Steuerfestsetzung bewilligte Stundung entfällt. Stundungszinsen sind nicht festzusetzen.

**Variante 2:**

Für 2020 ergibt sich entgegen der ursprünglichen Prognose kein rücktragsfähiger Verlust. Die gestundete Nachzahlung für 2019 ist innerhalb eines Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheides für 2020 zu entrichten. Stundungszinsen sind nicht festzusetzen.

### **III. Erleichterungen bei der Umsatzsteuer**

#### **Stundung von Umsatzsteuer**

Mit BMF-Schreiben vom 19.3.2020 hat die Finanzverwaltung diverse Maßnahmen ergriffen, mit denen sie den von der Krise betroffenen Unternehmen unter die Arme greifen will. So sind beispielsweise (zinslose) Steuerstundungen für die bis Jahresende fälligen Steuern möglich. Das gilt neben Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer auch für die Umsatzsteuer. Bei der Prüfung der Voraussetzungen sollen keine strengen Maßstäbe angelegt werden.

**Hinweis:** Bislang (= vor der Coronakrise) wurde eine Stundung der Umsatzsteuer von der Finanzverwaltung i. d. R. abgelehnt, da die Umsatzsteuer vom Endverbraucher getragen und vom Unternehmer lediglich "eingesammelt" wird.

**Hinweis:** Bei Umsatzsteuer-Voranmeldungen mit bestehendem Lastschriftzug (SEPA) kann durch Eintrag einer „1“ in Kz 26 (Zeile 73) die Lastschrift für die jeweilige Voranmeldung ausgesetzt werden. In Kz 23 (Zeile 75) sollte ebenfalls eine "1" eingetragen werden, um auf den zugehörigen Stundungsantrag hinzuweisen.

#### **Erstattung von Sondervorauszahlungen**

Die Sondervorauszahlungen für die Dauerfristverlängerung werden erstattet. Dies gilt mittlerweile (teilweise mit Einschränkungen) für:

Baden-Württemberg

Bayern

Berlin

Brandenburg

Bremen

Hamburg

Hessen (formloser Antrag genügt)

Mecklenburg-Vorpommern

Niedersachsen (nur im Verhältnis des Umsatzrückgangs)

Nordrhein-Westfalen

Rheinland-Pfalz

Saarland

Sachsen (formloser Antrag genügt)

Sachsen-Anhalt

Schleswig-Holstein

Thüringen

**Achtung:** Die Regelungen können je nach Bundesland variieren. Teilweise soll die Sondervorauszahlung auch nicht erstattet, sondern mit Zahllasten verrechnet werden.

**Praxis-Tipp:**

Dies kann durch eine berichtigte Anmeldung (Eintragung einer "1" in Zeile 22 und einer "0" in Zeile 24 des Vordrucks USt 1 H) geschehen. Die Dauerfristverlängerung bleibt dabei erhalten! Es empfiehlt sich zudem, in Zeile 34 eine "1" einzutragen, da man von der "normalen" Berechnung der Sondervorauszahlung abweicht. Diese Abweichung sollte in einem gesonderten Schreiben begründet werden.

**Verlängerung von Abgabefristen?**

Es wird auch eine Verlängerung von Abgabefristen diskutiert sowie eine grundsätzliche Umstellung auf quartalsweise (statt monatlicher) USt-Voranmeldungen.

Dies ist allerdings bisher noch nicht bundeseinheitlich umgesetzt worden. Eine Verlängerung wird aktuell auf Antrag gewährt in:

- Bayern (Fristverlängerung um bis zu 2 Monate für die bis zum 10.4. abzugebenden Umsatzsteuer-Voranmeldungen).
- Hessen (Fristverlängerung um 2 Monate für die bis zum 10.4. und 10.5.2020 abzugebenden Umsatzsteuer-Voranmeldungen; gilt auch bei Dauerfristverlängerung)

**Hinweis:** Auch ohne eine Verlängerung der Abgabefristen kann durch einen Stundungsantrag die aus der Umsatzsteuer-Voranmeldung resultierende Zahlung hinausgeschoben werden.

**Spenden von Schutzausrüstung**

Nach einer dpa-Meldung vom 3.4.2020, sollen Unternehmen, die in der Corona-Krise Schutzmasken und Desinfektionsmittel an Krankenhäuser, Arztpraxen und Pflegeheime spenden, ab sofort bis Jahresende keine Umsatzsteuer darauf zahlen.

Dies gelte auch, wenn Unternehmen unentgeltlich Personal für medizinische Zwecke stellen. Auch Sachspenden von medizinischer Ausrüstung an Rettungs- und Sozialdienste, Altersheime sowie Polizei und Feuerwehr seien abgedeckt.

**Einfuhr von medizinischer Ausrüstung aus Nicht-EU-Ländern**

Die EU-Kommission hat am 3.4.2020 beschlossen, den Anträgen der Mitgliedstaaten und des Vereinigten Königreichs auf eine vorübergehende Befreiung der Einfuhr von Medizinprodukten und Schutzausrüstungen aus Drittländern von Zöllen und Mehrwertsteuer stattzugeben.

**Ermäßigter Steuersatz für die Gastronomie**

Die Große Koalition hat lt. "Spiegel" in einer Nachtsitzung am 22./23.4.2020 beschlossen, dass für Speisen in der Gastronomie befristet vom 1.7.2020 bis zum 30.6.2021 der ermäßigte Steuersatz von 7 % gelten soll.

## Weitere Maßnahmen

Neben den zuvor genannten Erleichterungen können Unternehmen weitere Maßnahmen ergreifen, um ihre Liquidität zu erhöhen:

- Berichtigung der Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG (wenn das Entgelt uneinbringlich geworden ist)
- Vorsteuer frühestmöglich geltend machen (z.B. durch schnelleren Rechnungsprüfungsprozess)
- Rechnungen um das Monatsende früher anfordern (insb. konzernintern)
- Verrechnung/Abtretung von Erstattungsansprüchen
- bei erwarteten höheren Erstattungsüberhängen Abstimmung mit Finanzamt suchen, um verzögerte Auszahlung (w. Rückfragen) zu vermeiden

#### **IV. Corona-Sonderzahlungen nun offiziell bis Ende 2020 steuerfrei**

**Nach einem Erlass des BMF können Arbeitgeber ihren Beschäftigten aufgrund der Corona-Krise Beihilfen und Unterstützungen bis zu 1.500 EUR steuerfrei auszahlen.**

**BMF v. 09.04.2020 – IV C 5 – S2342/20/10009**

##### **Voraussetzungen für die Steuerfreiheit**

Die Gewährung soll in Form von Barzuschüssen und Sachbezügen möglich sein. Die Steuerfreiheit soll sich aus § 3 Nr. 11 EStG ergeben, der bereits bisher unter weiteren Voraussetzungen Beihilfen und Unterstützungen steuerfrei stellt.

Zu den Bedingungen gehört normalerweise, dass die Unterstützungen von einer unabhängigen Einheit oder in Abstimmung mit dem Betriebsrat oder sonstigen Arbeitnehmervertretern gewährt werden. Nach dem Erlass brauchen diese Voraussetzungen (R 3.11 Abs. 2 LStR) Satz 2 Nr. 1 bis 3 LStR) aktuell nicht vorzuliegen. Aufgrund der gesamtgesellschaftlichen Betroffenheit durch die Corona-Krise kann zudem allgemein unterstellt werden, dass ein die Beihilfe und Unterstützung rechtfertigender Anlass (sonst z.B. Krankheits- oder Unglücksfälle, vgl. R 3.11 Absatz 2 Satz 1 LStR) vorliegt.

##### **Begünstigte Zahlungen**

Erfasst von dem neuen Erlass werden Sonderleistungen, die die Beschäftigten zwischen dem 1.3.2020 und dem 31.12.2020 erhalten. Voraussetzung ist, dass die Beihilfen und Unterstützungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden. Eine Entgeltumwandlung ist demnach ausgeschlossen.

##### **Zusätzlichkeitskriterium**

Zusätzlicher Arbeitslohn liegt nach Auffassung des BFH vor, wenn dieser verwendungs- beziehungsweise zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird (BFH, Urteil v. 1.8.2019, VI R 32/18). Nach dem Urteil des BFH ist die Zusätzlichkeitserfordernis auf den Zeitpunkt der Lohnzahlung zu beziehen. Ein arbeitsvertraglich vereinbarter Lohnformenwechsel sei deshalb nicht begünstigungsschädlich.

Die Finanzverwaltung hat dieses Urteil jedoch mit mit einem Nichtanwendungserlass belegt (BMF, Schreiben v. 5.2.2020, IV C 5 - S 2334/19/100017 :002). Leistungen des Arbeitgebers werden nur dann zusätzlich erbracht, wenn die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet wird, der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt wird, die nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt wird und bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

**Sozialversicherung**

Die Beihilfen und Unterstützungen bleiben auch in der Sozialversicherung beitragsfrei.

**Soforthilfen für Selbstständige und Unternehmen**

Nach dem sog. Sofortprogramm können Selbstständige und Unternehmen mit bis zu fünf Beschäftigten einmalig maximal 9.000 EUR erhalten, bei bis zu 10 Beschäftigten stehen maximal 15.000 EUR für drei Monate zur Verfügung. Anders als die Unterstützungen für Arbeitnehmer ist die Soforthilfe steuerpflichtig und wird im Rahmen der Gewinnermittlung berücksichtigt. Der Zuschuss wird aber nicht bei den Steuervorauszahlungen für 2020 berücksichtigt, damit er in Gänze jetzt genutzt werden kann. Die Finanzbehörden werden jedoch über die Zahlung der Zuschüsse informiert. Das Ganze wirkt sich aber natürlich nur dann aus, wenn letztlich doch im Jahr 2020 ein Gewinn erwirtschaftet wird.

## **V. Auszug aus der SARS-CoV-2-Versorgungsstrukturen-Schutzverordnung**

### **"Liquiditätshilfe für Vertragszahnärztinnen und Vertragszahnärzte"**

(1) Zur Überbrückung der finanziellen Auswirkungen der infolge der COVID-19-Epidemie verminderten Inanspruchnahme zahnärztlicher Leistungen wird die Gesamtvergütung vertragszahnärztlicher Leistungen abweichend von § 85 Absatz 2 Satz 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch für das Jahr 2020 auf 90 Prozent der gezahlten Gesamtvergütung der vertragszahnärztlichen Leistungen des Jahres 2019 als Abschlagszahlung festgesetzt, sofern nicht die jeweilige Kassenzahnärztliche Vereinigung gegenüber den Landesverbänden der Krankenkassen und den Ersatzkassen bis zum 2. Juni 2020 dem schriftlich widerspricht. Die Krankenkassen haben die nach Satz 1 anzupassenden Abschlagszahlungen an die jeweilige Kassenzahnärztliche Vereinigung zu entrichten.

(2) Übersteigt die von den Krankenkassen an eine Kassenzahnärztliche Vereinigung gezahlte Gesamtvergütung nach Absatz 1 die im Jahr 2020 erbrachten vertragszahnärztlichen Leistungen, so hat die Kassenzahnärztliche Vereinigung die dadurch entstandene Überzahlung gegenüber den Krankenkassen in den Jahren 2021 und 2022 vollständig auszugleichen. Das Nähere zu dem Ausgleich vereinbaren die Partner der Gesamtverträge nach § 83 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch.

(3) Die Kassenzahnärztlichen Vereinigungen können in den Jahren 2020 bis 2022 im Benehmen mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Ersatzkassen im Verteilungsmaßstab von § 85 Absatz 4 Satz 3 bis 5 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch abweichende Regelungen vorsehen, um die vertragszahnärztliche Versorgung unter Berücksichtigung der Auswirkungen der COVID-19-Epidemie auf die vertragszahnärztliche Tätigkeit sicherzustellen.

(4) Soweit die vertragszahnärztliche Versorgung mit den Abschlagszahlungen nach Absatz 1 nicht sichergestellt werden kann, können die Partner der Gesamtverträge nach § 83 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch für das Jahr 2020 einvernehmlich Abschlagszahlungen bezogen auf den in den Festzuschussbeträgen nach § 55 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch enthaltenen Anteil für zahnärztliche Leistungen vereinbaren. Übersteigt die von den Krankenkassen an eine Kassenzahnärztliche Vereinigung geleistete Abschlagszahlung die im Jahr 2020 tatsächlich erbrachten zahnärztlichen Leistungen nach Satz 1, so hat die Kassenzahnärztliche Vereinigung die dadurch entstandene Überzahlung gegenüber den Krankenkassen im Jahr 2021 vollständig auszugleichen.

(5) Das Bundesministerium für Gesundheit überprüft bis zum 15. Oktober 2020 die Auswirkungen der Regelungen in den Absätzen 1 bis 4 auf die wirtschaftliche Situation der Vertragszahnärztinnen und Vertragszahnärzte.

Die SARS-CoV-2-Versorgungsstrukturen-Schutzverordnung wurde heute im Bundesanzeiger veröffentlicht und tritt morgen in Kraft.



## **VI. Bund ermöglicht Ausfallhonorare für Künstlerinnen und Künstler in der Corona-Krise – Grütters: "Alle Möglichkeiten ausschöpfen"**

Kulturstaatsministerin Monika Grütters ermöglicht es ab sofort Kulturinstitutionen, Honorare für Engagements zu zahlen, die wegen der Coronakrise abgesagt wurden. Die Regelung gilt für Kultureinrichtungen und Projekte, die vom Bund gefördert werden. Diese können nun Ausfallhonorare von bis zu 60 Prozent der eigentlichen Gage zahlen.

Kulturstaatsministerin Grütters: „Viele Künstlerinnen und Künstler hatten durch Honorare ein regelmäßiges Einkommen, das jetzt weggebrochen ist. Dadurch hat sich eine teilweise existenzielle Notlage ergeben. Mir ist es ein Herzensanliegen, dass wir hier helfen und dafür alle Möglichkeiten ausschöpfen. Deshalb danke ich dem Bundesfinanzminister für seine Unterstützung für die nun gefundene Lösung. Jetzt ist es wichtig, dass alle Bundesländer ähnlich verfahren und es den von ihnen geförderten Kulturinstitutionen ebenfalls ermöglichen, Ausfallhonorare zu zahlen. Im Interesse der Künstlerinnen und Künstler brauchen wir eine möglichst einheitliche Regelung bei Bund, Ländern und Kommunen.“

Die Regelung sieht vor, dass ausgefallene Engagements von freiberuflichen Künstlerinnen und Künstler auch dann vergütet werden können, wenn es keine entsprechende vertragliche Regelung über Ausfallhonorare gibt. Voraussetzung ist, dass das Engagement bis zum Stichtag 15. März 2020 vereinbart wurde. Wenn für die Veranstaltung eine Gage unter 1.000 Euro vorgesehen war, kann ein Ausfallhonorar von bis zu 60 Prozent des Nettoentgelts zuwendungsrechtlich anerkannt werden. Bei Gagen über 1.000 Euro können die Künstlerinnen und Künstler maximal 40 Prozent des Nettoentgelts erhalten; die Obergrenze des Ausfallhonorars liegt bei 2.500 Euro.

## **VII. Corona-Krise: Kostenlose Mietwagen für medizinisches Personal ab 27.04.2020**

Wer in einer systemrelevanten medizinischen Einrichtung wie einer Klinik, einer Pflegestation oder einem Corona-Testlabor arbeitet, kann seit Montag (27.04.2020) kostenfrei mit dem Mietwagen zur Arbeit fahren. Die Gebühren übernimmt der Bund.

Zehn Millionen Euro stellt das Bundesverkehrsministerium zur Verfügung, um Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter systemrelevanter medizinischer Einrichtungen bei ihrem Arbeitsweg zu unterstützen. Sie können für maximal einen Monat und bis zu 400 Euro gebührenfrei einen Mietwagen nutzen. Versicherungsschutz und 125 Freikilometer sind inklusive, nur die Benzinkosten müssen Fahrerinnen und Fahrer selbst tragen.

"Wir wollen Menschen, die in systemrelevanten medizinischen Einrichtungen wie Kliniken, Pflegestationen oder Corona-Testlaboren arbeiten, schnell und unbürokratisch unterstützen", sagt Bundesverkehrsminister Andreas Scheuer. Das helfe auch den Mietwagenunternehmen. "Eine echte Win-Win-Situation für medizinisches Personal und Wirtschaft", so Scheuer.

Zusammenfassung des BMVI:

- Das BMVI will insgesamt 10 Millionen Euro über das bestehende Förderprogramm "Betriebliches Mobilitätsmanagement" zur Verfügung stellen.
- Die Anträge auf Förderung sollen von den teilnehmenden Mietwagenfirmen bei der Bundesanstalt für Verwaltungsdienstleistungen (BAV) eingereicht werden.
- Die Kosten für die Miete wird vom Bund zu 100 % erstattet.
- Arbeitsnachweis durch den Arbeitgeber (Klinik, Pflegeeinrichtung, Corona-Testlabor)
- Kosten pro Leihwagen maximal 400 Euro brutto/Monat
- Versicherungsschutz (Haftpflicht und Kasko mit Eigenbeteiligung des Fahrers in Höhe von 175 Euro) eingeschlossen
- 125 Freikilometer pro Tag eingeschlossen.
- Geförderter Mietzeitraum pro Person maximal 1 Monat.
- Benzinkosten sind vom Fahrer selbst zu tragen.
- Förderprogramm startet am Montag, den 27.04.2020, bei der Bundesanstalt für Verwaltungsdienstleistungen (BAV)
- Laufzeit der Förderung: 2 Monate

### **VIII. Corona - Insolvenzantragspflicht wird ausgesetzt**

#### **Gesetzliche Regelung tritt rückwirkend zum 1. März 2020 in Kraft und gilt vorerst bis 30. September 2020.**

Mit der jetzt erfolgten Verkündung des Gesetzes zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht treten die Vorschriften zur Aussetzung der Insolvenzantragspflichten in Kraft.

Die Bundesministerin der Justiz und für Verbraucherschutz Christine Lambrecht erklärt:

„Die Aussetzung der Insolvenzantragspflichten gibt in Bedrängnis geratenen Unternehmen die nötige Luft, um staatliche Hilfen zu beantragen und Sanierungsbemühungen voranzutreiben. Die Vorschriften gelten rückwirkend zum 1. März 2020, damit verhindert wird, dass die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht für einige Unternehmen, die von den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie betroffen sind, bereits zu spät kommt. Die vorübergehende Aussetzung der Insolvenzantragspflichten ist ein wichtiger Baustein, um die wirtschaftlichen Folgen der Pandemie abzufedern.“

Das Gesetz sieht im Bereich des Insolvenzrechts fünf Maßnahmen vor:

1. Die haftungsbewehrte und teilweise auch strafbewehrte dreiwöchige Insolvenzantragspflicht wird vorübergehend bis zum 30. September 2020 ausgesetzt. Dies gilt nur für Fälle, in denen die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung auf den Folgen der COVID-19-Pandemie beruht. Zudem soll erforderlich sein, dass Aussichten auf eine Beseitigung der Zahlungsunfähigkeit bestehen. Antragspflichtige Unternehmen sollen die Gelegenheit erhalten, ein Insolvenzverfahren durch Inanspruchnahme staatlicher Hilfen, gegebenenfalls aber auch im Zuge von Sanierungs- oder Finanzierungsvereinbarungen, abzuwenden.
2. Geschäftsleiter haften während der Aussetzung der Insolvenzantragspflichten nur eingeschränkt für Zahlungen, die sie nach Eintritt der Insolvenzreife des Unternehmens vornehmen.
3. Während der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht an von der COVID19-Pandemie betroffene Unternehmen gewährte Kredite sind nicht als sittenwidriger Beitrag zur Insolvenzverschleppung anzusehen.
4. Während der Aussetzung erfolgende Leistungen an Vertragspartner sind nur eingeschränkt anfechtbar.
5. Die Möglichkeit von Gläubigern, durch Insolvenzanträge Insolvenzverfahren zu erzwingen, werden für drei Monate eingeschränkt.

Durch die Maßnahmen soll den von den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie betroffenen Unternehmen Zeit für die Sanierungsbemühungen und Verhandlungen mit ihren Gläubigern verschafft werden. Die Vorschriften greifen damit flankierend zu den umfassenden staatlichen Hilfsprogrammen.

## IX. Steuerliche Besonderheiten bei Elektrofahrzeugen

Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeuge verbreiten sich immer mehr. Wird ein dem Betriebsvermögen zugeordneter Geschäftswagen – sei es als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen – (auch) an der privaten Steckdose aufgeladen, stellt der betriebliche Nutzungsanteil des Stroms (Strompreis und anteiliger Grundpreis) eine Betriebsausgabe dar. Aber wie ist dieser betriebliche Nutzungsanteil zu ermitteln?

Hierfür existieren nach Auffassung der Finanzverwaltung mehrere Möglichkeiten:

- a) Der betriebliche Nutzungsanteil am privaten Stromverbrauch kann grundsätzlich mithilfe eines gesonderten Stromzählers (stationär oder mobil) nachgewiesen werden. Der Finanzverwaltung reicht eine Aufzeichnung für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten aus (BMF 18.11.09, BStBl I 09, 1326, Rz. 4 zum Nachweis des betrieblichen Nutzungsumfangs).
- b) Der Betriebsausgabenabzug für den betrieblichen Nutzungsanteil des Stroms kann zudem auch im Wege einer (realitätsgerechten) Schätzung ermittelt werden.
- c) Aus Vereinfachungsgründen kann der betriebliche Nutzungsanteil am privaten Stromverbrauch auch mit den lohnsteuerlichen Pauschalen angesetzt werden (BMF 26.10.17, BStBl I 17, 1439 Rz. 19a; BMF 14.12.16, BStBl I 16, 1446).

Übersicht /			
Mit zusätzlicher Lademöglichkeit im Betrieb		Ohne zusätzliche Lademöglichkeit im Betrieb	
Elektrofahrzeuge	20 EUR/mtl.	Elektrofahrzeuge	50 EUR/mtl.
Hybridelektrofahrzeuge	10 EUR/mtl.	Hybridelektrofahrzeuge	25 EUR/mtl.

Diese lohnsteuerlichen Pauschalwerte gelten gegenwärtig für den Zeitraum vom 1.1.17 bis zum 31.12.20. Sollte der zeitliche Anwendungszeitraum über den Jahreswechsel hinaus verlängert und/oder die Pauschalen angepasst werden, schlägt dies automatisch entsprechend auf den Betriebsausgabenabzug durch.

Die Finanzverwaltung spricht nur von dem Betriebsausgabenabzug für den betrieblichen Anteil. Es stellt sich zudem die Frage nach der Folgewirkung auf die Höhe der Nutzungsentnahme.

Bei Anwendung der 0,5%-Regelung dürfte sich auf die Höhe der Nutzungsentnahme keine Auswirkung ergeben, weil diese den privaten Nutzungsanteil fingiert. Kommt die Fahrtenbuchmethode zum Ansatz oder liegt gewillkürtes Betriebsvermögen vor, sind in die Gesamtkosten aber auch die o. g. Stromkosten einzubeziehen. Entsprechendes dürfte für die Anwendung der Kostendeckelung gelten.

## **X. Steuerliche Besonderheiten beim Häuslichem Arbeitszimmer**

Ist ein Kostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer möglich, müssen die dem Grunde nach abziehbaren Kosten ermittelt werden.

Bis einschließlich VZ 2017 war bei einem den Ehegatten/Lebenspartnern gemeinsam gehörenden Wohnobjekt ausdrücklich bestimmt, dass die auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen (einschließlich AfA) unabhängig vom Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten zu berücksichtigen sind (H 9.14 LStH „Ermittlung der abziehbaren Aufwendungen“ 6. Spiegelstrich). Diese Vereinfachung ist seit dem VZ 2018 nicht mehr enthalten, worauf die Finanzverwaltung nochmals hingewiesen hat (SenFin Bremen 4.11.19, 900-S 2145-1/2014-1/2016-11-1; siehe auch ESt-Info 1/2020).

Es ist zu unterscheiden (siehe BFH 6.12.17, VI R 41/15, BStBl II 18, 355) zwischen

- grundstücksorientierten Aufwendungen (z. B. AfA, Schuldzinsen, Grundsteuer, Hausversicherung) und
- nutzungsorientierten Aufwendungen (z. B. Energiekosten, Renovierungskosten für das Arbeitszimmer, Reinigungskosten – in voller Höhe abziehbar, ggf. begrenzt auf den Höchstbetrag).

Das Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein hat mit Kurzinformation Nr. 2020/01 (8.1.20, VI 308-S 2145-116) detaillierter als der Senator für Finanzen Bremen (SenFin Bremen 4.11.19, 900-S 2145-1/2014-1/2016-11-1) zu dieser Thematik Stellung bezogen. Die Anwendungsgrundsätze werden nachfolgend dargestellt.

Die Finanzverwaltung weist ausdrücklich darauf hin, dass die nachfolgenden Ausführungen sowohl für Ehegatten als auch für eingetragene Lebenspartnerschaften und nichteheliche Lebensgemeinschaften gelten.

Die steuerrechtliche Beurteilung, inwieweit Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar sind, ist grundsätzlich nicht davon abhängig, ob sich das häusliche Arbeitszimmer in eigenen oder angemieteten Räumlichkeiten befindet.

Nach der BFH-Rechtsprechung zur Zuordnung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Darlehenszinsen, Grundsteuern, Versicherungsprämien und ähnlichen Kosten gehören die auf ein Arbeitszimmer innerhalb von selbst genutzten Räumlichkeiten entfallenden Mietzahlungen, Versicherungsprämien und ähnlichen Kosten zu den grundstücksorientierten Aufwendungen (BFH 6.12.17, VI R 41/15, BStBl II 18, 355, m. w. N.).

Bei Nutzung eines Arbeitszimmers, das sich im Eigentum eines bzw. beider Ehegatten befindet, soll hinsichtlich der grundstücksorientierten Aufwendungen folgende Auffassung vertreten werden:

Arbeitszimmer im Alleineigentum/Miteigentum des Nutzenden		
1. Das Arbeitszimmer gehört zu Räumlichkeiten, die im Alleineigentum des das Arbeitszimmer Nutzenden stehen Die grundstücksorientierten Aufwendungen werden gezahlt vom ...		
Konto des Ehegatten, der das Arbeitszimmer nutzt	Gemeinschaftskonto der Ehegatten	Konto des anderen Ehegatten
100 % der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar.	100 % der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar.	Die grundstücksorientierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand.

<p>2. Das Arbeitszimmer gehört zu Räumlichkeiten, die im Miteigentum des das Arbeitszimmer Nutzenden und seines Ehegatten stehen Die grundstücksorientierten Aufwendungen werden gezahlt vom ...</p>		
<p>Konto des Ehegatten, der das Arbeitszimmer nutzt</p>	<p>Gemeinschaftskonto der Ehegatten</p>	<p>Konto des anderen Ehegatten</p>
<p>100 % der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar.</p>	<p>100 % der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar (begrenzt auf den Miteigentumsanteil an den Räumlichkeiten).</p> <p>Beispiel Wohnfläche der gesamten Wohnung: 100 qm Arbeitszimmer: 60 qm Miteigentumsanteil an der Wohnung: 50 % grundstücksorientierte Aufwendungen: 3.000 EUR</p> <p>Von den grundstücksorientierten Aufwendungen entfallen 1.800 EUR auf das Arbeitszimmer.</p> <p>Abziehbar entsprechend dem Miteigentumsanteil: 1.500 EUR (ggf. Begrenzung auf 1.250 EUR (§ 9 Abs. 5 EStG i. V. m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 3 EStG))</p>	<p>Die grundstücksorientierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand.</p>

<p>3. Das Arbeitszimmer gehört zu Räumlichkeiten, die im Alleineigentum des anderen Ehegatten stehen Die grundstücksorientierten Aufwendungen werden gezahlt vom ...</p>		
<p>Konto des Ehegatten, der das Arbeitszimmer nutzt</p>	<p>Gemeinschaftskonto der Ehegatten</p>	<p>Konto des anderen Ehegatten</p>
<p>100 % der grundstücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar (vgl. BFH 23.8.99, GrS 5/97, BStBl II 99, 774).</p>	<p>Die grundstücksorientierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand (BFH 23.8.99, GrS 2/97, BStBl II 99, 782: Orientierungssatz 1: „Soweit die gemeinsam getragenen laufenden Aufwendungen für die Wohnung des Eigentümer-Ehemannes grundstücksorientiert sind [z. B. Schuldzinsen auf den Anschaffungskredit, Grundsteuern, allgemeine Reparaturkosten, Versicherungsprämien u. Ä. Kosten], sind sie beim Steuerpflichtigen [Anm. des FinMin: = der das Arbeitszimmer Nutzende] nicht als Werbungskosten abziehbar.“).</p>	<p>Die grundstücksorientierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand.</p>

Bei Nutzung eines Arbeitszimmers, das sich in angemieteten Räumlichkeiten befindet, vertritt die Finanzverwaltung hinsichtlich der grundstücksorientierten Aufwendungen folgende Auffassung:



## Arbeitszimmer in angemieteten Räumlichkeiten

1. Der das Arbeitszimmer Nutzende ist alleiniger Mieter der Räumlichkeiten Die grundstücksorientierten Aufwendungen werden gezahlt vom ...		
Konto des Ehegatten, der das Arbeitszimmer nutzt	Gemeinschaftskonto der Ehegatten	Konto des anderen Ehegatten
100 % der grund- stücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar.	100 % der grundstücks- orientierten Aufwendun- gen sind abziehbar.	Die grundstücksorien- tierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand.
2. Beide Ehegatten sind Mieter der Räumlichkeiten Die grundstücksorientierten Aufwendungen werden gezahlt vom ...		
Konto des Ehegatten, der das Arbeitszimmer nutzt	Gemeinschaftskonto der Ehegatten	Konto des anderen Ehegatten
100 % der grund- stücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar.	100 % der grundstücks- orientierten Aufwendun- gen sind abziehbar (be- trägt der Nutzungsumfang des häuslichen Arbeits- zimmers mehr als 50 % der gesamten Wohnflä- che, sind maximal 50 % der gemeinsam getrage- nen Aufwendungen ab- ziehbar).	Die grundstücksorien- tierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand.

3. Der andere Ehegatte ist alleiniger Mieter der Räumlichkeiten Die grundstücksorientierten Aufwendungen werden gezahlt vom ...		
Konto des Ehegatten, der das Arbeitszimmer nutzt	Gemeinschaftskonto der Ehegatten	Konto des anderen Ehegatten
100 % der grund- stücksorientierten Aufwendungen sind abziehbar (BFH 23.8.99, GrS 5/97, BStBl II 99, 774).	Die grundstücksorientierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand (BFH vom 23.8.99, GrS 2/9, BStBl II 99, 782: Orientierungssatz 1: „Soweit die gemeinsam getragenen laufenden Aufwendungen für die Wohnung des Eigentümer-Ehemannes grundstücksorientiert sind [z. B. Schuldzinsen auf den Anschaffungskredit, Grundsteuern, allgemeine Reparaturkosten, Versicherungsprämien u. Ä. Kosten], sind sie beim Steuerpflichtigen [Anm. des FinMin: = der das Arbeitszimmer Nutzende] nicht als Werbungskosten abziehbar.“).	Die grundstücksorientierten Aufwendungen sind nicht abziehbarer Drittaufwand.

## **XI. Steuerliche Förderung energetischer Sanierungsmaßnahmen an Eigenheimen (§ 35c EStG) und BMF-Schreiben v. 31.3.2020**

### **I. Anwendungsbereich der Steuerermäßigung**

#### **1. Zeitlicher Anwendungsbereich**

§ 35c EStG greift nach § 52 Abs. 35a S. 1 EStG erstmals für energetische Maßnahmen, mit deren Durchführung

- nach dem 31.12.2019 begonnen wurde und
- die vor dem 1.1.2030 abgeschlossen sind.

**Beginn** ist nach § 52 Abs. 35a S. 2 EStG grds. der Zeitpunkt, in dem der **Bauantrag** gestellt wird. **Bei nicht genehmigungsbedürftigen Vorhaben**, die nach Maßgabe des Bauordnungsrechts der zuständigen Behörde zur Kenntnis zu geben sind, *fingiert* § 52 Abs. 35a S. 3 EStG als Beginn den Zeitpunkt des Eingangs der Kenntnisgabe bei der zuständigen Behörde und für sonstige nicht genehmigungsbedürftige insbesondere **genehmigungs-, anzeige- und verfahrensfreie Vorhaben**, den Zeitpunkt des Beginns der Bauausführung. Da der Gesetzeswortlaut an die Bauausführung selbst anknüpft, ist allein der Abschluss eines entsprechenden Werkvertrages nicht maßgeblich.

**Abschluss** der Maßnahme ist nach den Gesetzesmaterialien dann gegeben, wenn

- der Leistungserbringer eine Rechnung erstellt und
- der Steuerpflichtige die Leistung unbar beglichen hat.

#### **Beraterhinweis**

**Dies ist eine Auslegung zugunsten des Steuerpflichtigen:** Würde man auf den baulichen oder technischen Abschluss der energetischen Sanierungsmaßnahme abstellen, ohne die Rechnungstilgung zu berücksichtigen, drohte wegen der Geltung des *Abflusssprinzips* gem. § 11 Abs. 2 EStG auch im Bereich dieser Steuerförderungen der (ggf. teilweise) Verlust eines der drei Förderungsjahre (s. § 35c Abs. 1 S. 1 EStG), wenn der Steuerpflichtige nicht im Jahr der baulichen bzw. technischen Fertigstellung der Sanierungsmaßnahme die Rechnung vollständig bezahlt.

#### **2. Persönlicher Anwendungsbereich**

In den persönlichen Anwendungsbereich fallen **unbeschränkt Steuerpflichtige** (§ 1 Abs. 1 EStG); *nicht* jedoch beschränkt Steuerpflichtige (vgl. § 50 Abs. 1 S. 3 EStG). Dies ist nicht unionsrechtswidrig, weil es grds. Sache des Wohnsitzstaats ist, beschränkt Steuerpflichtige i.S.d. § 1 Abs. 4 EStG umfassend zu besteuern, weshalb ihnen die steuerliche Förderung für Aufwendungen der persönlichen Lebensführung vorenthalten werden darf.

### **II. Sachliche Voraussetzungen sowie Rechtsfolgen (Überblick)**

**In sachlicher Hinsicht** setzt die Förderung voraus:

#### **Aufwendungen**

- für eine oder mehrere **energetische Maßnahme(n)** i.S.d. § 35c Abs. 1 S. 3 EStG,
- Durchführung von einem **Fachunternehmen** (§ 35c Abs. 1 S. 6 EStG),
- an einem **begünstigten Objekt** (in der EU/dem EWR belegenes, zu eige-

nen Wohnzwecken genutztes eigenes Gebäude, § 35c Abs. 1 S. 1 EStG (auch selbständige Gebäudeteile und Eigentumswohnungen, § 35c Abs. 5 EStG),

- das ein **Mindestalter** von zehn Jahren erreicht hat,
- eine vom Fachunternehmen ausgestellte **Bescheinigung nach amtlichem Muster** (§ 35c Abs. 1 S. 7 EStG);
- der Steuerpflichtige erhält vom Fachunternehmer eine **qualifizierte Rechnung** (§ 35c Abs. 4 Nr. 1 EStG),
- der Steuerpflichtige tilgt die Rechnung **unbar** (§ 35c Abs. 4 Nr. 2 EStG),
- die Aufwendungen sind **nicht anderweitig begünstigt** (§ 35c Abs. 3 EStG) und
- der Steuerpflichtige stellt einen **Antrag** auf die Förderung (§ 35c Abs. 1 S. 1 EStG).

**Rechtsfolge** ist die Steuerermäßigung

- i.H.v. **7 %** der Aufwendungen (höchstens jedoch **14.000 €**) im KJ des Abschlusses der Maßnahme und im Folgejahr sowie
- i.H.v. **6 %** der Aufwendungen (maximal jedoch **12.000 €**) im Zweitfolgejahr (§ 35c Abs. 1 S. 1 EStG) und
- i.H.v. **50 %** der Aufwendungen für einen Energieberater (§ 35c Abs. 1 S. 4 HS 2 EStG, insoweit also **keine Deckelung**),
- wobei die Steuerermäßigung auf einen **Gesamtförderungshöchstbetrag von 40.000 €** je begünstigtem Objekt begrenzt ist (§ 35c Abs. 1 S. 5 HS 2 EStG).

**Maximal geförderte Aufwendungen:** Aus den genannten Prozentsätzen und Jahreshöchstbeträgen für den dreijährigen Förderungszeitraum ergibt sich, dass Aufwendungen **bis zu 200.000 €** gefördert werden.

**Keine Begünstigung bei einem Anrechnungsüberhang:** Entsteht beim Steuerpflichtigen infolge der Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35c EStG ein sog. *Anrechnungsüberhang*, weil die Steuerermäßigung oberhalb der ohne sie festzusetzenden ESt liegt, kann der Steuerpflichtige

- weder die Festsetzung einer negativen ESt in Höhe dieses Anrechnungsüberhangs
- noch die Feststellung einer rück- oder vortragsfähigen Steuerermäßigung beanspruchen.

### III. Anforderungen an das Gebäude

**Eigentum:** Das Gebäude – dem nach § 35c Abs. 5 EStG Gebäudeteile und Eigentumswohnungen gleichgestellt sind – muss im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen. Dies ist gem. § 39 AO regelmäßig das *bürgerlich-rechtliche* – ausnahmsweise das *wirtschaftliche* – Eigentum.

## 1. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Das Gebäude muss überdies zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Dies ist

- **zu bejahen**, wenn der Steuerpflichtige dort einen selbständigen Haushalt führt. Einen Lebensmittelpunkt muss er dort aber nicht haben; mithin dienen auch **Zweit-, Ferien- und Wochenendwohnungen** eigenen Wohnzwecken;
- **zu verneinen**, soweit der Steuerpflichtige das Gebäude ganz oder teilweise zu gewerblichen, beruflichen oder fremden Wohnzwecken (entgeltlich oder unentgeltlich) nutzt, z.B. bei Nutzung eines **häuslichen Arbeitszimmers**, da sie schon ihrer Definition nach ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt werden.

**Zeitlicher Umfang der Selbstnutzung:** § 35c Abs. 2 S. 1 EStG verlangt, dass der Steuerpflichtige das Gebäude im jeweiligen KJ ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken muss durch den Steuerpflichtige selbst erfolgen („*wenn der Steuerpflichtige ... zu eigenen Wohnzwecken nutzt*“).

**Das Ausschließlichkeitskriterium** des § 35c Abs. 2 S. 2 EStG präzisiert das begünstigte Objekt i.S.d. § 35c Abs. 1 S. 1 EStG und erstreckt sich mithin von vornherein nur auf den Gebäudeteil, der das begünstigte Objekt umfasst. Dies deckt sich mit dem allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Gebäudebegriff, wonach auf den jeweiligen Nutzungs- und Funktionszusammenhang abzustellen ist. Folglich gehen die Gesetzesmaterialien zutreffend davon aus, dass die teilweise Nutzung „der Wohnung“ – also des Gebäudes – als **häusliches Arbeitszimmer** unschädlich sei.

### Beraterhinweis

Ungeachtet dessen ist die Förderung für energetische Sanierungsmaßnahmen für häusliche Arbeitszimmer nach § 35c Abs. 3 S. 1 EStG ausgeschlossen, so dass § 35c Abs. 2 S. 2 EStG ein anderer Regelungsinhalt als die Ausgrenzung von Gebäudeteilen zukommen muss, für die steuermindernde Aufwendungen anfallen.

**Wegen der Maßgeblichkeit des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs** gilt hinsichtlich der ausschließlichen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, dass eine Nutzung nur des zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäudeteils im selben Nutzungs- bzw. Funktionszusammenhang zu anderen Zwecken schädlich ist, z.B. wenn die Wohnung selbst ganz oder teilweise an Fremde vermietet wird.

### Beachten Sie:

Die Vermietung von Gebäudeteilen im anderen Nutzungs- bzw. Funktionszusammenhang führt dagegen nicht zum Ausschluss der Förderung (z.B. Vermietung einer Wohnung im Gebäude, die nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird).

**Der begünstigte Teil des Gebäudes muss „im jeweiligen KJ“ der Steuerermäßigung** (Erstjahr und die beiden folgenden Jahre) ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Die Nutzung erfolgt in diesen KJ dann ausschließlich zu

eigenen Wohnzwecken, wenn der begünstigte Gebäudeteil ggf. nur einen Tag im KJ durchgehend zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. **Beachten Sie:** Dies setzt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken „während“ des gesamten KJ voraus. Hiervon ging jedoch der Bundesrat i.R.d. Gesetzgebungsverfahren aus.

**Beraterhinweis** Wird die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken **im Laufe des KJ** mit dem Erwerb aufgenommen bzw. mit der Veräußerung aufgegeben und danach bzw. davor nicht unterbrochen, steht dem Steuerpflichtigen die **Förderung auch für diese KJ** zu. Zu verneinen ist damit die im Gesetzgebungsverfahren aufgeworfene Frage, ob die Steuerförderung bei Anschaffung oder Veräußerung des Objekts innerhalb eines KJ ausgeschlossen ist. Schädlich ist dagegen die **unterjährige Aufgabe der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken**, wobei selbst der Leerstand schadet.

**Erweiterung der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken:** § 35c Abs. 2 S. 2 EStG erweitert die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auf die Fälle, in denen Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung **anderen Personen unentgeltlich** zu Wohnzwecken überlassen werden.

### **Beachten Sie:**

Die Nutzung der Wohnung durch das Kind ist dem Steuerpflichtigen als eigene zuzurechnen, wenn und soweit es dem Steuerpflichtigen i.R.d. unterhaltsrechtlichen Verpflichtung obliegt, für die Unterbringung des Kindes zu sorgen.

§ 35c Abs. 2 S. 2 EStG verlangt die Überlassung durch den Steuerpflichtigen an andere Personen **zu Wohnzwecken. Nicht zu Wohnzwecken** werden die unentgeltlich überlassenen Räumlichkeiten durch den Steuerpflichtigen überlassen, wenn er die Räumlichkeiten unentgeltlich einer anderen Person zur Verfügung stellt, diese aber die Räumlichkeiten an Dritte vermietet oder überlässt und die dann vermietet werden. Dann wird die (nur beabsichtigte) Überlassung zu Wohnzwecken durch die tatsächliche Vermietung in den Hintergrund gedrängt.

## **2. Mindestalter von über zehn Jahren**

Das begünstigte Gebäude muss gem. § 35c Abs. 1 S. 2 HS 1 EStG ein Mindestalter von über zehn Jahren haben. Ein Eintritt des Mindestalters im Laufe des VZ ist also ausreichend. Maßgebliches Ereignis für die Fristberechnung ist gem. § 35c Abs. 1 S. 2 HS 2 EStG der **Beginn der Herstellung des begünstigten Objekts**. Hier ist auf die Herstellung des begünstigten Objekts – also des Gebäudes – abzustellen. Denn § 35c Abs. 1 S. 2 HS 1 EStG legt das Erfordernis eines Mindestalters für das begünstigte Objekt fest, das § 35c Abs. 1 S. 2 HS 2 EStG konkretisiert.

## **IV. Energetische Maßnahmen**

§ 35c Abs. 1 S. 3 EStG zählt *abschließend* die begünstigten energetischen Maßnahmen auf, deren Förderung § 35c Abs. 1 S. 1 EStG anordnet. Die dort genannten Maßnahmen entsprechen bereits bestehenden Förderprogrammen der Gebäudeförderung für einzelne energetische Maßnahmen.

### **1. ESanMV**

**Die einzelnen Maßnahmen** sind in dem auf § 35c Abs. 7 EStG beruhenden § 1 Nr. 1-8 ESanMV genannt. Diese Aufzählung stimmt mit derjenigen in § 35c Abs. 1 S. 3 EStG überein. Die näheren Anforderungen an die einzelnen Maßnahmen sind

in den Anlagen 1-8 zur ESanMV aufgeführt. Die in den Anlagen genannten Anforderungen dienen der Konkretisierung, welche Qualität die energetischen Maßnahmen aufweisen müssen. Mit Ausnahme der Anlagen 6.1 bis 6.5 der ESanMV sowie der Anlage 7 beruhen die Anforderungen auf den geltenden technischen Mindestanforderungen der Einzelmaßnahmen in den **KfW-Programmen** „Energieeffizient Sanieren – Kredit und Zuschuss“ – Produktnummern 152/430.

### **Beachten Sie:**

Die technischen Mindestanforderungen sollen für Bürgerinnen und Bürger und die ausführenden Handwerksunternehmen bei der gleichzeitigen Notwendigkeit einer präzisen Fassung möglichst einfach handhabbar sein und anlässlich der Neuordnung der investiven Förderung im Jahr 2020 von der BReg i.S.d. Anwenderfreundlichkeit und Vereinfachung **überarbeitet** werden.

**Begünstigte Aufwendungen** sind nach § 1 S. 2 ESanMV solche für

- den fachgerechten Einbau,
- die fachgerechte Installation,
- die Inbetriebnahme von Anlagen,
- notwendige Umfeldmaßnahmen und
- die direkt mit der Maßnahme verbundenen Materialkosten.

### **Beachten Sie:**

*Mittelbare* Aufwendungen (z.B. Telefon- oder Fahrtkosten des Steuerpflichtigen anlässlich der Maßnahmen) sind *nicht* begünstigt.

## **2. Geförderte energetische Maßnahmen**

Die nach § 35c EStG geförderten energetischen Maßnahmen<sup>31</sup> sind

- Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen, Geschossdecken,
- Erneuerung der Fenster oder Außentüren,
- Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage,
- Erneuerung der Heizungsanlage,
- Einbau digitaler Systeme zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung und
- Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind.

•

### **Wichtig:**

Den gesetzlichen Regelungen lässt sich nicht entnehmen, welches Ereignis für die Berechnung der Zweijahresfrist maßgeblich ist, weshalb der BR um Prüfung bat, ob auf den Einbau der optimierten Anlage abzustellen ist. Eine Konkretisierung ist im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens indes nicht erfolgt. Da die „*bestehenden*“ Heizungsanlagen älter als zwei Jahre sein müssen, kommt es nach dem Gesetzeswortlaut darauf an, ob die Zweijahresfrist zu Beginn der energetischen Maßnahme abgelaufen ist.

**Beachten Sie:** § 35c Abs. 1 S. 6 EStG verlangt für die Förderung, dass

- die jeweilige energetische Maßnahme von einem **Fachunternehmen** ausgeführt wurde und
- die Anforderungen aus der Rechtsverordnung nach § 35c Abs. 7 EStG erfüllt sind.

**Fachunternehmen** i.S.d. § 2 Abs. 1 ESanMV ist jedes Unternehmen, das in folgenden Gewerken tätig ist:

Mauer- und Betonbauarbeiten, Stukkateurarbeiten, Maler- und Lackierungsarbeiten, Zimmer-, Tischler- und Schreinerarbeiten, Wärme-, Kälte- und Schallisierungsarbeiten, Steinmetz- und Steinbildhauarbeiten, Brunnenbauarbeiten, Dachdeckerarbeiten, Sanitär- und Klempnerarbeiten, Glasarbeiten, Heizungsbau und -installation, Kälteanlagenbau, Elektrotechnik- und -installation sowie Metallbau.

**Beachten Sie:**

Die genannten Gewerke entsprechen den in der **Anlage A der HwO angeführten Gewerbe**. Um auch die Förderung energetischer Maßnahmen *ausländischer* Unternehmen sicherzustellen, die nicht in der HwO unterfallen, werden allein die einzelnen Gewerke ohne Bezugnahme auf die Anlage A der HwO genannt.

**Beraterhinweis**

Gemäß § 2 Abs. 1 S. 2 muss die energetische Maßnahme überdies **dem Gewerk des Fachunternehmens zugehörig** sein.

**Ausweitung auf Energieberater:**

§ 2 Abs. 2 ESanMV erweitert den Kreis der Fachunternehmen auf Energieberater mit Ausstellungsberechtigung nach § 21 EnEV, weil der Energieberater in den laufenden Sanierungsprozess eingebunden ist. Zusätzlich muss die energetische Maßnahme nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 ESanMV durch die vorgenannten Fachunternehmen i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 ESanMV ausgeführt werden. Voraussetzung ist zudem, dass die Maßnahme gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 ESanMV dem Gewerk dieses Unternehmens zugehörig ist. Schließlich muss der Energieberater entweder durch „das Fachunternehmen i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 ESanMV oder durch den Steuerpflichtigen mit der planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der energetischen Maßnahme „be-*traut*“ worden sein (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 ESanMV).

**VI. Sonstige begünstigte Aufwendungen**

Nach § 35c Abs. 1 S. 4 EStG sind auch begünstigt die Kosten für

- die Erteilung der Bescheinigung i.S.d. § 35c Abs. 1 S. 7 EStG und
- Energieberater.

**1. Kosten für die Erteilung der Bescheinigung**

Gemäß § 35c Abs. 1 S. 4 HS 1 Alt. 1 EStG zählen zu den Aufwendungen für energetische Maßnahmen auch die Kosten für die Erteilung der Bescheinigung i.S.d. § 35c Abs. 1 S. 7 EStG, die nach amtlich vorgeschriebenem Muster erstellt wird. Die **Vereinheitlichung des Nachweises** durch ein amtliches Muster erfolgt zur



Gewährleistung einer bundeseinheitlichen Verfahrensweise.

### **Beraterhinweis**

Die amtlich vorgeschriebenen Muster sind jüngst nach Abstimmung zwischen Finanzverwaltung sowie BMI und BMWi veröffentlicht worden.

**Die Bescheinigung muss durch das ausführende Fachunternehmen** erstellt werden. Fachunternehmen ist das Unternehmen i.S.d. § 35c Abs. 1 S. 6 EStG, wozu neben den in § 2 Abs. 1 ESanMV genannten Unternehmen auch die Energieberater i.S.d. 2 Abs. 2 ESanMV zählen, da sie mit der planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der energetischen Maßnahme betraut werden müssen.

### **2. Aufwendungen für Energieberater gesondert gefördert**

§ 35c Abs. 1 S. 4 HS 1 Alt. 1 EStG begünstigt zudem die Kosten für Energieberater, die vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle als fachlich qualifiziert zum Förderprogramm „**Energieberatung für Wohngebäude (Vor-Ort-Beratung, individueller Sanierungsfahrplan)**“ zugelassen sind. Voraussetzung ist allerdings, dass der Energieberater durch den Steuerpflichtigen mit der planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der energetischen Maßnahmen i.S.d. § 35c Abs. 1 S. 3 EStG beauftragt worden ist. **Beachten Sie:** Nach § 35c Abs. 1 S. 4 HS 2 EStG beträgt die Steuerermäßigung – *abweichend* von der in § 35c Abs. 1 S. 1 EStG vorgesehenen Förderung – **50 % der Aufwendungen** für den Energieberater.

### **VI. Mehrere Einzelmaßnahmen an einem begünstigten Objekt**

Die Förderung darf gem. § 35c Abs. 1 S. 5 HS 1 EStG für mehrere Einzelmaßnahmen an einem begünstigten Objekt in Anspruch genommen werden. **Unklar erscheint nach dem Gesetzeswortlaut**, ob die Jahreshöchstbeträge des § 35c Abs. 1 S. 1 EStG

- maßnahmenbezogen gelten oder
- sie die Förderung für mehrere Maßnahmen auf 14.000 €/12.000 € deckeln.

§ 35c Abs. 1 S. 1 EStG, auf den sich § 35c Abs. 1 S. 5 HS 1 EStG sachlich bezieht, spricht sowohl von „*energetische Maßnahmen*“ als auch von „*der energetischen Maßnahme*“. Weil § 35c Abs. 1 S. 5 HS 1 EStG aber gerade die Kumulation mehrerer Einzelmaßnahmen ausdrücklich begünstigt und die Förderung ohnehin auf den Gesamtförderungshöchstbetrag von 40.000 € begrenzt ist, sind die **Jahreshöchstbeträge** bei entsprechend hoher Investition in mehrere Einzelmaßnahmen des Steuerpflichtigen **zu vervielfachen**.

### **VII. Gesamtförderungshöchstbetrag**

**Steuerermäßigung von 40.000 €** Gemäß § 35c Abs. 1 S. 5 HS 2 EStG greift ein Gesamtförderungshöchstbetrag je begünstigtem Objekt von 40.000 € Dieser Gesamtförderungshöchstbetrag meint die Steuerermäßigung, die der Steuerpflichtige wegen der Aufwendungen für die energetischen Maßnahmen tatsächlich bean-

spricht hat. Unterbleibt also z.B. unzutreffend die Förderung für eine energetische Maßnahme im KJ des Abschlusses der energetischen Maßnahme und wird diese Steuerfestsetzung bestandskräftig, ist der Gesamtförderungshöchstbetrag für diese Maßnahme für das nächste und übernächste KJ nicht verbraucht.

**Objektbezogene Begrenzung:** Der Steuerpflichtige darf den Gesamtförderungsbetrag dann mehrfach beanspruchen, wenn er mehrere Gebäude zu eigenen Wohnzwecken nutzt. § 35c Abs. 1 S. 5 HS 1 und Abs. 6 S. 1 EStG beinhalten nur eine objektbezogene Begrenzung („je begünstigtem Objekt“).

**Beim Eigentumswechsel** darf die Förderung **insgesamt nur einmal** beansprucht werden. Dies folgt aus dem Rechtsgedanken des § 35c Abs. 6 S. 1 EStG, wonach der Gesamtförderungshöchstbetrag unabhängig von der Eigentümerzahl nur einmal für jedes begünstigte Objekt gewährt wird.

**Beachten Sie:** Gleichwohl erscheint eine **gesetzgeberische Klarstellung wünschenswert**. Der entsprechende Vorschlag des Bundesrates, in Veräußerungsfällen eine Doppelbegünstigung auszuschließen, ist nicht umgesetzt worden.

## VIII. Konkurrenz zu anderen Begünstigungen

Zur Vermeidung von Mehrfachbegünstigungen ist die Förderung nach § 35c Abs. 3 EStG gegenüber dem Steuerabzug nach anderen Vorschriften ausgeschlossen.

### 1. Vorrangigkeit von BA, WK, Sonderausgaben und agB

Aufgrund von § 35c Abs. 3 S. 1 EStG darf der Steuerpflichtige die Förderung nicht beanspruchen, „soweit“ die Aufwendungen für energetische Maßnahmen BA, WK oder Sonderausgaben oder agB „berücksichtigt worden sind“.

Soweit Aufwendungen für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung ausnahmsweise als WK abzuziehen sind, ist eine Förderung nach § 35c EStG zwingend ausgeschlossen, da WK obligatorisch abzuziehen sind.

**Bei Sonderausgaben und agB** kommt es nach § 35c Abs. 3 S. 1 EStG darauf an, ob die Aufwendungen als Sonderausgaben oder agB „berücksichtigt worden sind“. Damit besteht zugunsten des Steuerpflichtigen **grds. ein Wahlrecht**, soweit Sonderausgaben und agB auf Antrag des Steuerpflichtigen abgezogen werden. **Beachten Sie:** Sind dagegen Sonderausgaben oder agB *von Amts wegen* zu berücksichtigen, geht dieser obligatorische Abzug der Förderung nach § 35c EStG vor. Stellt der Steuerpflichtige einen Antrag, Aufwendungen ganz oder teilweise als agB i.S.d. § 33 EStG abzuziehen, scheidet die Tarifiermäßigung nach § 35c ganz oder teilweise („soweit“) aus. Soweit bei entsprechendem Antrag, Aufwendungen als agB i.S.d. § 33 EStG abzuziehen, die zumutbare Eigenbelastung (§ 33 Abs. 3 EStG) greift, sind die Aufwendungen nicht i.S.d. § 35c Abs. 3 S. 1 EStG „berücksichtigt worden“, so dass die Förderung nach § 35c EStG zulässig ist.

## 2. Nachrangigkeit gegenüber §§ 10f, 35a EStG sowie öffentlich geförderten Maßnahmen

Nimmt der Steuerpflichtige für die energetische Maßnahme Steuererminderungen nach §§ 10f, 35a EStG oder bestimmte öffentlich geförderte Maßnahmen in Anspruch, ist die Förderung nach § 35c EStG vollständig ausgeschlossen (§ 35c Abs. 3 S. 2 EStG: „wenn“).

**Alternative Förderungsmöglichkeiten** zu § 35c EStG sind derzeit etwa:

- zinsverbilligte Förderdarlehen mit Tilgungszuschuss über die KfW-Programmlinien „Energieeffizient Sanieren (151/152) – Kredit mit Tilgungszuschuss“;
- Investitionszuschüsse gemäß der KfW-Programmlinie „Energieeffizient Sanieren (430) – Zuschuss“, dem Marktanzreizprogramm „Wärme aus erneuerbaren Energien“, Heizungsoptimierungsprogramm.

### Beraterhinweis

**Zur Nutzung der Förderungsmöglichkeiten** kann **vorab eine qualifizierte Energieberatung** durchgeführt werden. Dafür steht die Bundesförderung für „Energieberatung für Wohngebäude (Vor-Ort-Beratung, individueller Sanierungsfahrplan)“ zur Verfügung. Wird für diese Beratung eine Förderung beansprucht, stellt sich die Frage, ob der Ausschluss nach § 35c Abs. 3 S. 2 EStG greift und mithin die Förderung nach § 35c EStG insgesamt verloren ist.

Der Ausschluss nach § 35c Abs. 3 S. 2 EStG greift insbesondere dann, wenn „es“ sich um eine öffentlich geförderte Maßnahme handelt, für die steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen werden. Da diese Norm – wie ausgeführt – den Ausschluss von Mehrfachbegünstigungen bezweckt, ergibt eine teleologische Auslegung, dass zwischen der Durchführung der energetischen Maßnahme i.S.d. § 35c Abs. 1 S. 3 EStG selbst und zuvor ergriffener Maßnahmen zu unterscheiden ist.

Diese Auslegung bestätigen auch die weiteren Ausführungen in den Gesetzesmaterialien, wonach der Ausschluss greifen soll, „wenn Steuerpflichtige ... steuerfreie Zuschüsse ... **für die Einzelmaßnahmen am Wohngebäude erhalten.**“ Wenn also der Energieberater bloß vorbereitend und mithin noch nicht i.S.d. § 35c Abs. 1 S. 4 HS 1 EStG „durch den Steuerpflichtigen mit der planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der energetischen Maßnahmen [selbst] beauftragt worden ist“, greift der Ausschluss nach § 35c Abs. 3 S. 2 EStG hinsichtlich der später durchgeführten Maßnahmen nicht, weil nur die vorbereitende Maßnahme („es“) gefördert wurde. Die später ins Werk gesetzten energetischen Maßnahmen am Gebäude bleiben unter den Voraussetzungen des § 35c Abs. 1 S. 3 und 4 EStG förderungsfähig.

## IX. Rechnung

Der Steuerpflichtige muss eine Rechnung erhalten haben. Das EStG enthält keine eigenständige Definition des Rechnungsbegriffs. Anders als für den Vorsteuerab-

zug ist nicht erforderlich, dass die Rechnung ordnungsgemäß i.S.d. §§ 14 ff. UStG ist.

### **Beraterhinweis**

Der Steuerpflichtige muss die Rechnung nicht vorlegen, da die Förderung nur auf den Rechnungserhalt abstellt. Fordert das FA aber die Rechnung an, ist diese gem. § 97 Abs. 1 S. 1 AO dem FA zur Verfügung zu stellen.

**Mindestinhalt:** Die Rechnung muss mindestens enthalten:

- Bezeichnung der förderungsfähigen energetischen Maßnahmen (§ 35c Abs. 4 Nr. 1 EStG),
- die Arbeitsleistung des Fachunternehmens und die Adresse des begünstigten Objekts (§ 35c Abs. 4 Nr. 1 EStG) und
- (außerhalb des Gesetzeswortlauts) den Empfänger der Arbeitsleistung sowie die dafür vom Steuerpflichtigen jeweils geschuldeten Entgelte.

### **Ausfertigung in deutscher Sprache:**

Die Rechnung muss gem. § 35c Abs. 4 Nr. 1 EStG in deutscher Sprache ausgefertigt sein. Diese Anforderung kennt der für haushaltsnahe Dienstleistungen geltende und im Übrigen vergleichbare § 35a Abs. 5 S. 3 EStG nicht.

**Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers:** Die Zahlung muss nach § 35c Abs. 4 Nr. 2 EStG auf das Konto des Leistungserbringers erbracht worden sein. Das Erfordernis unbarer Zahlung entspricht – typisierend – dem Erfahrungssatz, dass Barzahlungen regelmäßig wesentliches Kennzeichen der Schwarzarbeit sind. **Unbare Leistungen** sind

- Überweisungen, Erteilungen von Einzugsermächtigungen und
- sonstige unbare Zahlungsvorgänge, die den Zahlungsvorgang sowie den Zahlungsempfänger erkennen lassen.

**Förderausschluss bei Bar(an)zahlungen:** Soweit der Steuerpflichtige also Baranzahlungen leistet, kommt die Förderung nicht in Betracht. Dem Erfordernis einer unbaren Leistungserbringung ist auch dann nicht genügt, wenn eine Barzahlung später durch eine unbare Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers ersetzt wird.

## **XII. Miteigentum**

Haben mehrere Personen Eigentum am begünstigten Objekt, kann die Förderung nach § 35c EStG für das begünstigte Objekt **insgesamt nur einmal in Anspruch** genommen werden. Ausweislich der Gesetzesmaterialien dient § 35c Abs. 6 S. 1 EStG der Klarstellung, dass die steuerliche Förderung energetischer Einzelmaßnahmen auch mehreren Miteigentümern gewährt werden kann.

**Einheitliche und gesonderte Feststellung der Aufwendungen:** Die der Steuerermäßigung nach § 35c Abs. 1 EStG zugrunde liegenden Aufwendungen können gem. § 35c Abs. 6 S. 2 EStG einheitlich und gesondert festgestellt werden. Die

Vorschriften zur einheitlichen und gesonderten Feststellung gehen auf einen Vorschlag des Bundesrates zurück<sup>69</sup>. Gemäß § 35c Abs. 6 S. 3 EStG sind die für die gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a AO geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden.

### **XIII. Verwaltungsanweisung**

Nunmehr hat die Finanzverwaltung **zwei amtliche Muster** in einem BMF-Schreiben veröffentlicht und insoweit weitere Regelungen getroffen.

#### **1. Grundsätzlich zwingende Nutzung der Muster**

Die Muster sind nach dem BMF-Schreiben – in Übereinstimmung mit § 35c Abs. 1 S. 7 EStG – zwingend. Vom Inhalt, Aufbau und von der Reihenfolge der Angaben in den Mustern darf **grds. nicht abgewichen werden**.

**Ausnahmsweise** dürfen die Felder für die Bezeichnung des ausführenden Fachunternehmens und des Bauherrn (in den Mustern jeweils unter I. und II.) individuell gestaltet sowie die Bescheinigungen um ein zusätzliches Adressfeld ergänzt werden. Die Bescheinigung wird nach dem BMF-Schreiben für den Eigentümer ausgestellt. Dies korrespondiert mit der Förderberechtigung, wonach das Gebäude im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen muss. Die Notwendigkeit der Angabe des Miteigentumsanteils entspricht ebenfalls den gesetzlichen Anforderungen, da die Förderung nach § 35c Abs. 6 S. 1 EStG in diesen Fällen nur einmal in Anspruch genommen werden darf.

## **B. Urteile und Verwaltungsanweisungen**

### **I. Einkommensteuerrecht**

1. Keine Pauschalbesteuerung für eine allein Führungskräften vorbehaltene Betriebsveranstaltung

**Nach ständiger BFH-Rechtsprechung, der sich der Senat anschließt, ist § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nur anwendbar, wenn die Teilnahme allen Betriebsangehörigen offen steht. Der Senat geht davon aus, dass die Rechtsprechung des BFH trotz der Einfügung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG und insbesondere trotz der Legaldefinition in Satz 1 weiterhin Anwendung findet.**

**FG Münster v. 20.2.2020 - 8 K 32/19 E,P,L**

#### **I. Sachverhalt:**

Die klagende GmbH ist ein Industrieunternehmen. Für das Jahr 2015 optierte sie zur Pauschalierung der Sachzuwendungen nach § 37b EStG. Ende Oktober 2015 hat im betriebseigenen Gästehaus eine Jahresabschlussfeier, zu der nur angestellte Führungskräfte der Klägerin eingeladen worden waren, stattgefunden. Die Klägerin wandte dafür rund 17.441 € auf. Die Kosten umfassten zum einen Speisen und Getränke, die dem Lager des Gästehauses während der Veranstaltung entnommen wurden. Zum anderen beauftragte die Klägerin eine Veranstaltungsagentur, die das Gästehaus dekorierte und für Unterhaltungsangebote, z.B. Eisstockschießen, sorgte.

Die Jahresabschlussfeier wurde über die Abgabe der Lohnsteuer-Voranmeldung für den Monat 08/2017 durch die Klägerin pauschal mit 25 % nach § 40 Abs. 2 EStG versteuert, da es sich nach ihrer Auffassung um eine Betriebsveranstaltung i.S.d. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG n.F. handelte. Ein Freibetrag wurde nicht angesetzt. Nach einer Lohnsteueraußenprüfung stellte das Finanzamt fest, dass in dem Prüfungsjahr 2015 u.a. die oben genannte Veranstaltung nach § 37b Abs. 2 EStG nachzuversteuern sei. Der Lohnsteuer-Prüfer meinte, da die Veranstaltung nicht allen Mitarbeitern offen gestanden habe, handele es sich nicht um eine Betriebsveranstaltung. Daher sei auch § 40 Abs. 2 EStG nicht anwendbar. Die Differenz zwischen der sich nach § 37b EStG und der sich nach § 40 Abs. 2 EStG ergebenden Steuer sei nachzufordern.

Die Klägerin war der Ansicht, nach der Neuregelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG sei das Merkmal "Offenstehen für alle Mitarbeiter" kein Definitionsbestandteil des Begriffs "Betriebsveranstaltung" mehr.

#### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Das FG wies die Klage ab. Allerdings wurde die Revision zum BFH zugelassen.

Die Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des EStG lagen nicht vor. Danach kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, soweit er Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt. Der zugewendete Arbeitslohn wurde im vorliegenden Fall aber nicht aus Anlass einer Betriebsveranstaltung gezahlt.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung, der sich der Senat anschließt, ist § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nur anwendbar, wenn die Teilnahme allen Betriebsangehörigen offen steht (BFH, Urteil v. 15.1.2009, VI R 22/06). Im Streitfall durften an der Veranstaltung aber nur Führungskräfte teilnehmen. Der Senat geht davon aus, dass die Rechtsprechung des BFH trotz der Einfügung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG und insbesondere trotz der Legaldefinition in Satz 1 weiterhin Anwendung findet.

Zwar wird zu Recht darauf hingewiesen, dass die Legaldefinition des Begriffs der Betriebsveranstaltung das Kriterium des Offenstehens der Veranstaltung für alle Angehörigen des Betriebs(teils) nicht enthalte, sondern dieses Kriterium nur Bedingung für die Anwendung des Freibetrags sei. Auch geht der Senat davon aus, dass Begriffe, die in verschiedenen Vorschriften desselben Gesetzes verwendet werden, grundsätzlich einheitlich auszulegen sind. Eine von einer Legaldefinition abweichende Auslegung kommt jedoch in Betracht, wenn der Zweck der Regelung, ihr Zusammenhang mit anderen Vorschriften und/oder die Entstehungsgeschichte eindeutig erkennen lassen, dass der Begriff anders als in der Legaldefinition zu verstehen sein soll.

Eine solche von der Legaldefinition in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG abweichende Auslegung des Begriffs der Betriebsveranstaltung in § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG ist hier geboten. Der BFH hat seine Auslegung des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG vor allem mit dem Zweck der Vorschrift begründet. Die Vorschrift bezwecke keine Steuervergünstigung, sondern sei darauf angelegt, eine einfache und sachgerechte Besteuerung der Vorteile zu ermöglichen, die bei der teilnehmenden Belegschaft im Ganzen anfielen. Der Durchschnittssteuersatz von 25 % sei sachgerecht, weil aufgrund der "vertikalen Beteiligung" Arbeitnehmer aller Lohngruppen an der Betriebsveranstaltung teilnahmen. Stehe eine Veranstaltung nicht allen Betriebsangehörigen offen, verfehle die Pauschalbesteuerung mit einem festen Steuersatz von 25 % das in Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verankerte Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit.

Der Gesetzgeber wollte demnach mit der Einfügung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG vor allem die Rechtslage, wie sie vor Ergehen der (rechtsprechungsändernden) BFH-Urteile vom 16.5.2013 (VI R 94/10; VI R 7/11) bestand, wiederherstellen. Vor Ergehen dieser Urteile aber war für Veranstaltungen, die nicht allen Betriebsangehörigen offenstanden, die Anwendung des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG eindeutig nicht eröffnet. Es ist kein Anhaltspunkt dafür ersichtlich, dass der Gesetzgeber den Anwendungsbereich der Pauschalierungsmöglichkeit auszuweiten beabsichtigte.

## 2. Umorientierung während einer mehraktigen einheitlichen Erstausbildung

**Nimmt ein volljähriges Kind nach Erlangung eines ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine nicht unter § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG fallende Berufstätigkeit auf, erfordert § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, zwischen einer mehraktigen einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit und einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen. Zwei zeitlich und inhaltlich zusammenhängende Ausbildungsabschnitte können auch dann zu einer einheitlichen Erstausbildung zusammengefasst werden, wenn das Kind sich nach dem Ende des ersten Ausbildungsabschnitts umorientiert und seine Ausbildung anders als ursprünglich geplant fortsetzt.**

### **BFH v. 23.10.2019 - III R 14/18**

#### **I. Sachverhalt:**

Der Kläger ist Vater eines im Dezember 1992 geborenen Sohnes (S), der nach dem Abitur eine Ausbildung bei einer Volksbank absolvierte, die im Januar 2015 endete. Die beklagte Familienkasse gewährte dem Kläger Kindergeld für S bis Januar 2015.

Nach dem Abschluss seiner Banklehre wurde S von der Volksbank als Vollzeitbeschäftigter mit einer Arbeitszeit von 39 Stunden in der Woche übernommen. Bereits im April 2014 hatte er an einer Informationsveranstaltung über ein Studium am Bankkolleg des Genossenschaftsverbandes mit dem Ziel des Abschlusses als Bankfachwirt teilgenommen, dort seine E-Mail-Anschrift hinterlassen und in der Folgezeit nachgefragt, wann der Studiengang beginnen werde. Am 9.4.2015 wurde ihm mitgeteilt, dass am 20.4.2015 entschieden werde, ob der Studiengang startreif sei. Der Beginn verzögerte sich dann jedoch auf unbestimmte Zeit.

Der Kläger leitete am 27.4.2015 eine Information des Immatrikulationsbüros einer Hochschule an S weiter, wonach im Wintersemester 2015/16 der Onlinestudiengang Betriebswirtschaftslehre angeboten werde; in den vorangegangenen Durchgängen hätten sämtliche Bewerber einen Studienplatz erhalten. S bewarb sich am 10.6.2015 auf diesen Studiengang und nahm das Studium zum 1.9.2015 auf. Im August 2017 beantragte der Kläger unter Hinweis auf das im September 2015 aufgenommene Studium erneut Kindergeld. Die Familienkasse lehnte den Antrag ab.

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.

Der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob das Online-Studium der Betriebswirtschaftslehre noch als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu qualifizieren ist.



Erforderlich, aber auch ausreichend für eine Zusammenfassung zweier Ausbildungsabschnitte ist es, dass diese zeitlich und inhaltlich aufeinander abgestimmt sind und nach dem Ende des ersten Abschnitts aufgrund objektiver Beweisanzeichen feststeht, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden sollte. Hier lag der erforderliche enge zeitliche Zusammenhang zwischen der Banklehre und dem Betriebswirtschaftsstudium vor. Der zeitliche Zusammenhang wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass S sich, nachdem die Bankausbildung im Januar 2015 beendet war, erst im April 2015 zum Studium der Betriebswirtschaftslehre entschlossen hat.

Denn S hatte schon im April 2014 an einer Informationsveranstaltung für einen weiteren Ausbildungsabschnitt teilgenommen. Der Umstand, dass letztlich das Studium am Bankkolleg des Genossenschaftsverbandes mit dem Ziel des Abschlusses als Bankfachwirt aus von S nicht zu vertretenden Umständen nicht durchgeführt worden ist, ändert nichts daran, dass aufgrund objektiver Beweisanzeichen erkennbar war, dass S die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beenden wollte.

Der erforderliche enge sachliche Zusammenhang lag ebenfalls zwischen der Ausbildung zum Bankkaufmann und dem Betriebswirtschaftsstudium vor. Auch führte die Umorientierung des Kindes (Betriebswirtschaftsstudium statt Bankkolleg) nicht zu der Annahme einer mehraktigen Ausbildung. Wird der sachliche Zusammenhang gewahrt, so ist eine Umorientierung unschädlich. An einer einheitlichen Erstausbildung kann es jedoch dann fehlen, wenn das Kind nach Erlangung des ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine Berufstätigkeit aufnimmt und die daneben in einem weiteren Ausbildungsabschnitt durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen gegenüber der Berufstätigkeit in den Hintergrund treten. Ob die nach Erlangung des Abschlusses aufgenommene Berufstätigkeit die Hauptsache und die weiteren Ausbildungsmaßnahmen eine auf Weiterbildung und/oder Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig gerichtete Nebensache darstellen, ist dabei anhand einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse zu entscheiden.

Für die Aufnahme einer Berufstätigkeit als Hauptsache spricht, dass sich das Kind längerfristig an einen Arbeitgeber bindet, indem es etwa ein zeitlich unbefristetes oder auf jedenfalls mehr als 26 Wochen befristetes Beschäftigungsverhältnis mit einer regelmäßigen vollzeitigen oder nahezu vollzeitigen Wochenarbeitszeit eingeht. Weiter ist von Bedeutung, ob das Kind mit der nach dem ersten Abschluss aufgenommenen Berufstätigkeit bereits die durch den Abschluss erlangte Qualifikation nutzt, um eine durch diese eröffnete Berufstätigkeit auszuüben. Nimmt das Kind dagegen eine Berufstätigkeit auf, die ihm auch ohne den erlangten Abschluss eröffnet wäre oder handelt es sich bei der Erwerbstätigkeit typischerweise um keine dauerhafte Berufstätigkeit, kann das für eine im Vordergrund stehende Berufsausbildung sprechen.

Darüber hinaus ist in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen, inwieweit die Arbeitszeit den im nächsten Ausbildungsabschnitt durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen untergeordnet ist und die Beschäftigung mithin nach ihrem äußeren Erscheinungsbild "neben der Ausbildung" durchgeführt wird. Schließlich kann auch von Bedeutung sein, ob und inwieweit die Berufstätigkeit und die Ausbildungsmaß-

nahmen über den zeitlichen Aspekt hinaus auch inhaltlich aufeinander abgestimmt sind. Vorliegend konnte der BFH auf der Grundlage der vom FG bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob die von S ausgeübte Erwerbstätigkeit in der Bank der Annahme einer Ausbildungseinheit zwischen der Banklehre und dem Studium entgegensteht.

Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang insbesondere zu prüfen haben, ob das Studium eher dem Beschäftigungsverhältnis untergeordnet war oder umgekehrt das Beschäftigungsverhältnis dem Studium.

3. Krankheitskosten bei einem Wegeunfall zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind als Werbungskosten abziehbar

**Aufwendungen in Zusammenhang mit der Beseitigung oder Linderung von Körperschäden, die durch einen Unfall auf einer beruflich veranlassten Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte eingetreten sind, können gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten abgezogen werden. Sie werden von der Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale nicht erfasst. Diese erstreckt sich nur auf fahrzeug- und wegstreckenbezogene Aufwendungen.**

**BFH v. 19.12.2019 - VI R 8/18**

### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin hatte im Februar 2013 auf dem Weg von ihrer regelmäßigen Arbeitsstätte (ab Veranlagungszeitraum 2014 erste Tätigkeitsstätte) zu ihrer Wohnung einen Autounfall erlitten. Hierdurch kam es u.a. zu schweren Verletzungen an Gesicht und Nase. Ende März 2014 wurde bei einer klinischen Untersuchung der Klägerin u.a. ein asymmetrisches, verbreitertes Nasenbein, ein sehr unebener knöcherner Nasenrücken und eine Absenkung des knorpeligen Nasenkomplexes diagnostiziert. Die Klägerin unterzog sich daraufhin einer Nasenoperation, die mit einem sechstägigen stationären Krankenhausaufenthalt verbunden war.

Die zuständige Berufsgenossenschaft übernahm als Träger der gesetzlichen Unfallversicherung die Kosten für die Operation nach den für den Sozialversicherungsträger geltenden Sätzen entsprechend der Fallpauschale. Die darüber hinausgehenden Kosten für die Nasenoperation zahlte die Klägerin selbst. Diese Aufwendungen machte sie neben weiteren Behandlungs- und damit in Zusammenhang stehenden Fahrtkosten (insgesamt 2.402 €) als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend.

Das Finanzamt erkannte die Werbungskosten nicht an. Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Auf die Revision der Klägerin hat der BFH das Urteil aufgehoben und der Klage stattgegeben.

Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Klägerin die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehen kann.

Zwar sind in der Regel durch die Entfernungspauschale grundsätzlich sämtliche fahrzeug- und wegstreckenbezogene Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte veranlasst sind. Dies gilt auch für Unfallkosten, soweit es sich um echte Wegekosten handelt (z.B. Reparaturaufwendungen). Andere Aufwendungen, insbesondere Aufwendungen in Zusammenhang

---

mit der Beseitigung oder Linderung von Körperschäden, die durch einen Wegeunfall zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte eingetreten sind, werden von der Abgeltungswirkung dagegen nicht erfasst.

Solche beruflich veranlassten Krankheitskosten können somit neben der Entfernungspauschale als Werbungskosten abgezogen werden. In Bezug auf diese Aufwendungen teilt der erkennende Senat die Auffassung der Finanzverwaltung, die entgegen der Vorgehensweise des Finanzamtes im Streitfall - den Abzug von Aufwendungen in Zusammenhang mit Unfallschäden zusätzlich zur Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zum Werbungskostenabzug zulässt (BMF-Schreiben in BStBl I 2001, 994, Tz. 3, und vom 31.10.2013, BStBl I 2013, 1376, Tz. 4, sowie Amtliches Lohnsteuer-Handbuch 2014, H 9.10 "Unfallschäden").

#### 4. Widerlegung des Anscheinsbeweises für die private Nutzung eines betrieblichen Pkw durch den einzigen Kommanditisten

**Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden betriebliche Fahrzeuge, die auch zur Nutzung für private Zwecke zur Verfügung stehen, tatsächlich auch privat genutzt (sog. Beweis des ersten Anscheins). Nach gegenwärtiger Finanzgerichtsrechtsprechung kommt jedoch eine Erschütterung dieses Anscheinsbeweises dann in Betracht, wenn für Privatfahrten ein weiteres Fahrzeug zur uneingeschränkten Nutzung zur Verfügung steht. Voraussetzung für eine solche Entkräftung ist jedoch, dass dieses Privatfahrzeug in Status und Gebrauchswert vergleichbar ist.**

#### Niedersächsisches FG v. 19.2.2020 - 9 K 104/19

##### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin betreibt seit 2005 ein Unternehmen im Bereich des Recyclings von Straßenbauabfällen, der Ausübung von Erd- und Tiefbauarbeiten, der Förderung von Kies und Sand, sowie der Herstellung von Mörtel und der Verkauf dieser und anderer Baustoffe jeglicher Art in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Der alleinige Kommanditist der Klägerin nutzte einen im Betriebsvermögen befindlichen, im Jahr vor dem Streitjahr 2013 neu angeschafften Pkw (Fiat Doblo Easy 2.0 16V Multijet; Kastenwagen) für betriebliche Zwecke, insbesondere für tägliche Fahrten zu den Betriebsstätten. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt.

Im Rahmen einer Außenprüfung rügte der Prüfer den fehlenden Ansatz eines Privatanteils nach der 1%-Regelung. Das Vorhandensein eines Mercedes Benz C 280 T (Baujahr 1997) im Privatvermögen des Kommanditisten erschütterte den für die Privatnutzung sprechenden Anscheinsbeweis nicht, da dieses Fahrzeug weder in Bezug auf den Gebrauchswert (kein variables Sitzkonzept, geringeres Kofferraumvolumen, veraltete Technik aufgrund des Alters, höhere Laufleistung, geringerer Sicherheitsstandard, größere Reparaturanfälligkeit) noch im Hinblick auf den Status vergleichbar sei.

Entsprechend den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht erließ das Finanzamt für das Streitjahr einen entsprechend geänderten Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Für die private Pkw-Nutzung wurde dabei ein Privatanteil i.H.v. 2.220 € (1 % von 18.500 € x 12) angesetzt.

##### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

Zu Unrecht hat das Finanzamt einen Privatanteil für die unterstellte Privatnutzung des im Betriebsvermögen der Klägerin befindlichen Fiat Doblo Easy 2.0 16V Multijet angesetzt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG).

Die allgemeine Lebenserfahrung spricht auch dann für eine private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs, wenn dem Steuerpflichtigen zwar für private Fahrten ein Fahrzeug zur Verfügung steht, aber dieses Fahrzeug dem betrieblichen Fahrzeug in

---

Status und Gebrauchswert nicht vergleichbar ist. Allerdings ist unter diesen Umständen der für eine private Nutzung sprechende Anscheinsbeweis umso leichter zu erschüttern, je geringer die Unterschiede zwischen den Fahrzeugen ausfallen.

Unter Gebrauchswert ist - nach dem Wortsinn - der Wert einer Sache hinsichtlich ihrer Brauchbarkeit, ihrer Eignung für bestimmte Funktionen und Zwecke, mit anderen Worten der Nutzwert zu verstehen. In diesem Zusammenhang können Umstände wie Motorleistung (PS), Hubraum, Höchstgeschwindigkeit und Ausstattung Berücksichtigung finden.

Unter dem Aspekt des Status eines Fahrzeuges sind vornehmlich Prestige Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Der für eine Privatnutzung des Fiat Doblo Easy 2.0 16V Multijet sprechende Anscheinsbeweis ist im Streitfall deshalb erschüttert, weil nach Überzeugung des Gerichts für Privatfahrten mit dem Mercedes Benz C 280 T ein in Status und Gebrauchswert vergleichbares Fahrzeug zur alleinigen Verfügung des einzigen Kommanditisten stand. Mangels feststellbarer Privatnutzung war für die steuerliche Erfassung eines Privatanteils danach kein Raum.

5. Stellen Zahlungen an Arbeitnehmer für die Anbringung von Werbung an deren privaten Fahrzeugen Arbeitslohn dar?

**Zahlungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer für die Anbringung von Werbung an deren privaten Fahrzeugen stellen Arbeitslohn dar. Es handelt sich um Arbeitslohn, der zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört und nicht um Entgelte für eine sonstige Leistung i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG.**

**FG Münster v. 14.2.2020 - 14 K 2450/18 L**

### **I. Sachverhalt:**

Nach einer Lohnsteueraußenprüfung stellte der Prüfer für den Zeitraum 2014 bis 2017 fest, dass die Klägerin an einen Teil ihrer Arbeitnehmer eine monatliche Miete für Werbung auf den Nummernschildträgern an deren Fahrzeuge gezahlt hatte und die Auszahlung dieser Beträge ohne Abzug von Lohnsteuer erfolgt war. Grundlage dieser Zahlungen waren einheitliche Mietverträge, die von der Klägerin nur mit Mitarbeitern abgeschlossen wurden.

Der Lohnsteuerprüfer sah keine ausreichende Trennung zwischen dem jeweiligen Arbeits-/Dienstvertrag und dem Mietverhältnis über die Werbefläche und stufte daher die Mietzahlungen der Klägerin als Vorteil aus einem bestehenden Arbeitsverhältnis, mithin als steuerpflichtigen Arbeitslohn ein. Zugleich kündigte er an, dass die aufgrund seiner Feststellungen zu entrichtenden Steuerbeträge im Rahmen eines Haftungsbescheides nacherhoben würden.

Entsprechend der Ankündigung des Prüfers nahm das Finanzamt die Klägerin mit Haftungsbescheid nach § 42d EStG für die bislang nicht lohnversteuerten Mietzahlungen in Haftung.

### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab. Die Revision wurde nicht zugelassen.

Der Haftungsbescheid nach § 42d EStG war rechtmäßig.

Arbeitslohn sind alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Es ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt werden, § 2 Abs. 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV). Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst, § 19 Abs. 1 Satz Nr. 1 EStG.

Die Frage, ob ein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmern den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nichteinkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, kann nur aufgrund einer Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalles entschieden werden (BFH-Urt. v. 3.7.2019 - VI R 12/16). Bezüge oder Vorteile werden für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst worden sind. Erforderlich ist nicht, dass sie eine

---

Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers sind.

Bei Anwendung dieser Grundsätze stellte zwar die unentgeltliche Zurverfügungstellung und Anbringung der Nummernschildträger durch die Klägerin keinen Arbeitslohn dar, da insofern die betriebsfunktionale Zielsetzung, Werbung für das Unternehmen zu machen, eindeutig im Vordergrund stand und der materielle Wert des Nummernschildträgers (ca. 10 €) gering war. Allerdings handelte es sich bei den monatlichen Zahlungen von 21 € an die jeweiligen Arbeitnehmer der Klägerin um Arbeitslohn, der zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört und nicht um Entgelte für eine sonstige Leistung i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG.

Wie sich nach der Überzeugung des Senates aus der Gesamtschau der konkreten Umstände ergab, waren die Zahlungen Ausfluss des jeweiligen Arbeitsverhältnisses und stellten keine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung von kleinen Werbeflächen auf Kfz-Nummernschildträgern dar. Schon äußerlich erfolgten die Zahlungen im Zusammenhang mit der Lohnzahlung und wurden auf den jeweiligen Lohnabrechnungen ausgewiesen.



## 6. Prüfung der ortsüblichen Vermietungszeit für eine Ferienwohnung

**Zur Beachtung der ortsüblichen Belegungstage von vermieteten Ferienwohnungen in Mecklenburg-Vorpommern können die vom Statistischen Amt Mecklenburg-Vorpommern ermittelten Auslastungszahlen für Ferienwohnungen zugrunde gelegt werden, nicht hingegen die ortsüblichen Auslastungszahlen der insgesamt angebotenen Betten/Schlafgelegenheiten in dem Ort. Darauf, ob diese Zahlen auch veröffentlicht worden sind, kommt es nicht an.**

### **FG Mecklenburg-Vorpommern v. 23.10.2019 - 3 K 276/15**

#### **I. Sachverhalt:**

Der Kläger hatte in der Einkommensteuererklärung 2013 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 9.104 € aus der Vermietung einer Ferienwohnung erklärt. Die Ferienwohnung befindet sich im selbstgenutzten Haus mit einer Gesamtwohnfläche von ca. 200 m<sup>2</sup>, wovon 155 m<sup>2</sup> auf den selbstgenutzten Teil und 65 m<sup>2</sup> auf die Ferienwohnung entfallen. Die Ferienwohnung wurde in den Jahren 2006 bis 2015 an 13 (2008) bis 124 (2014) vermietet. Das Finanzamt erkannte die geltend gemachten Verluste aus Vermietung und Verpachtung nicht an. Zwar habe der Kläger eine ausschließliche Vermietung der Ferienwohnung nachgewiesen. Nach BFH-Rechtsprechung sei die Einkünfteerzielungsabsicht aber immer dann anhand einer Prognose zu überprüfen, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen - ohne dass Vermietungshemmnisse gegeben seien - erheblich, d.h. mindestens um 25 % unterschreitet.

Im Streitfall sei die ortsübliche Vermietungszeit unterschritten. Nach den Erhebungen des statistischen Amtes Mecklenburg-Vorpommern habe die durchschnittliche Auslastung der Stadt 35,5 % (alle Unterkünfte) betragen. Für die Region Vorpommern/Rügen läge sie bei 29,3 % (alle Unterkünfte) und bei 23,6 % (nur Ferienunterkünfte und Campingplätze). Dies ergebe ins Verhältnis gesetzt eine durchschnittliche Vermietung von 104 Tagen für das Jahr 2013. Der Kläger komme aber nur auf 75 Tage. Anhand der Prognoseberechnung sei ersichtlich, dass ein Totalüberschuss innerhalb des Prognosezeitraumes mit der Ferienwohnung nicht erzielt werden könne.

#### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

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

Der Kläger hat einen Anspruch auf Berücksichtigung des von ihm geltend gemachten Werbungskostenüberschusses aus der Vermietung der Ferienwohnung. Die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers ist nicht anhand einer Prognoseberechnung, die auch unter Berücksichtigung der vom Kläger selbst angegebenen Zahlen zu einem Gesamtverlust führen würde, zu überprüfen.

Wird eine Ferienwohnung nicht durchweg im ganzen Jahr an wechselnde Feriengäste vermietet und liegt die zusätzliche Voraussetzung einer ortsüblichen Vermietungszeit nicht vor oder können ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt

werden, ist die Vermietung mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietung nicht vergleichbar. Die Einkünfteerzielungsabsicht muss dann durch eine Prognose überprüft werden, die den Anforderungen des BFH-Urteil vom 6.11.2001, IX R 97/00 entspricht. Nach diesen Grundsätzen hat das Finanzamt zu Unrecht eine Prognoserechnung vorgenommen.

Der Kläger hat im Streitjahr und in den beiden Folgejahren 75 % der ortsüblichen Vermietungszeit für Ferienwohnungen erreicht. Bei der Ermittlung des Vergleichsmaßstabes ist dabei auf die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen, nicht jedoch auf diejenige von sämtlichen Beherbergungsbetrieben in der Stadt abzustellen. Gemessen an den Zahlen des Statistischen Amtes Mecklenburg-Vorpommern hatten die Kläger mit der Vermietung ihrer Ferienwohnung eine Auslastung erreicht, die mit Ausnahme des Jahres 2012 oberhalb von 75 % des ortsüblichen Wertes lag.

Nach Auffassung des Senates sind entsprechend der BFH-Rechtsprechung zur Berechnung der ortsüblichen Belegungstage die vom Statistischen Amt Mecklenburg-Vorpommern ermittelten Auslastungszahlen für Ferienwohnungen zugrunde zu legen. Als Vergleichsmaßstab ist dabei auf die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen, nicht hingegen auf die ortsübliche Auslastung der insgesamt angebotenen Betten/Schlafgelegenheiten in A (Hotels, Gasthöfe, Pensionen, Ferienunterkunft und sonstige Unterkünfte) abzustellen.

Die Auslastungszahlen von Hotels sowie Gasthöfen sind mit denjenigen von Ferienwohnungen nicht vergleichbar. Gegen die Verwendung der Auslastungszahlen für Ferienwohnungen spricht ebenfalls nicht, dass in die Erhebung des Statistischen Amtes Mecklenburg-Vorpommern lediglich Ferienwohnungsbetriebe mit mehr als zehn Betten eingestellt worden waren und für sog. Kleinvermieter von Ferienwohnungen (bis zehn Betten) keine Statistik existiert. Darauf, ob diese Zahlen auch veröffentlicht worden sind, kommt es ebenfalls nicht an.

## 7. Zuordnung von Darlehenszinsen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

**Die anteilige Zuordnung von Darlehen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes, das teilweise vermietet und teilweise veräußert werden soll, ist nach denjenigen Kriterien zu beurteilen, die die Rechtsprechung zu anteilig fremdvermieteten und anteilig selbstgenutzten Gebäuden entwickelt hat.**

### **BFH v. 4.2.2020 - IX R 1/18**

#### **I. Sachverhalt:**

Die Kläger hatten 2009 ein Grundstück erworben. In der Zeit vom 20.9.2010 bis 1.6.2011 errichteten sie K auf dem Grundstück ein Gebäude mit drei Wohnungen. Die Herstellungskosten für das Gebäude beliefen sich auf 424.828 € die Kosten für die Außenanlagen auf 7.006 €. Zur Finanzierung des Bauvorhabens nahmen die Kläger Darlehen auf. Sie beglichen sämtliche Baurechnungen über ein Baukonto.

Eine Aufteilung der Herstellungskosten bzw. eine Zurechnung auf die später im Eigentum der Kläger verbliebenen Eigentumswohnungen und die veräußerte Eigentumswohnung nahmen die Kläger nicht vor; vielmehr beglichen sie die Baurechnungen jeweils in einem Betrag. Auf das Baukonto flossen ausweislich der im finanzgerichtlichen Verfahren vorgelegten vollständigen Kontounterlagen sowohl die Darlehensmittel aus dem Kredit als auch Eigenmittel sowie die Raten der Käuferin. Im Gegenzug wurden sämtliche Handwerkerrechnungen sowie der Kapitaldienst der Darlehen über das Baukonto bezahlt; private Zahlungen wurden nicht vom Baukonto geleistet. Die Fertigstellung des Objekts erfolgte zum 1.6.2011.

In ihren Steuererklärungen für die Streitjahre 2012 und 2013 rechneten die Kläger die aufgenommenen Darlehen insgesamt den beiden vermieteten Wohnungen und behandelten dementsprechend die hierfür entrichteten Zinsen in voller Höhe als sofort abziehbare Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Das Finanzamt teilte die Zinsaufwendungen auf die vorhandenen Wohnungen entsprechend den jeweiligen Miteigentumsanteilen auf und berücksichtigte in den Einkommensteuerbescheiden für 2012 und für 2013, nur die auf die beiden vermieteten Wohnungen entfallenden Zinsaufwendungen i.H.v. 3.628 €(2012) und 2.700 €(2013) als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

#### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Auch die Revision der Kläger vor dem BFH blieb erfolglos.

Die von den Klägern getragenen Schuldzinsen waren nur anteilig zum Abzug als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzulassen.

Die zu anteilig fremdvermieteten und anteilig selbstgenutzten Gebäuden entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze sind entsprechend anzuwenden auf die gesonderte

Zuordnung von Darlehen zu den (anteiligen) Herstellungskosten eines Gebäudes, das - wie im Streitfall - teilweise dem Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie teilweise dem Erzielen von sonstigen Einkünften dient (im Streitfall ergab sich ein mit anderen Einkünften nicht ausgleichsfähiger Verlust aus § 23 EStG durch die Veräußerung einer Wohnung). In vollem Umfang bei einer Einkunftsart - hier bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - sind die Darlehenszinsen nur dann zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige das Darlehen mit steuerrechtlicher Wirkung dem der Einkünfteerzielung aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäudeteil zugeordnet hat.

Vor diesem Hintergrund ist die anteilige Zuordnung von Darlehen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes, das einerseits dem Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und andererseits auch dem Erzielen von sonstigen Einkünften dient, nach denselben Kriterien zu beurteilen, die der BFH zu anteilig fremdvermieteten und anteilig selbstgenutzten Gebäuden entwickelt hat. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Schuldzinsen und den Herstellungskosten eines der Einkünfteerzielung aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäudeteils liegt daher nur dann vor, wenn die Herstellungskosten des später vermieteten Gebäudeteils sowie diejenigen des später veräußerten Gebäudeteils getrennt ermittelt und entsprechend ausgewiesen werden und der Steuerpflichtige sodann mit den als Darlehen empfangenen Mitteln tatsächlich (nur) jene Aufwendungen begleicht, die der Herstellung des zur Vermietung bestimmten Gebäudeteils konkret zuzurechnen sind.

Werden die als Darlehen empfangenen Mittel demgegenüber zusammen mit zur Herstellung des Immobilienobjekts benötigten weiteren Eigenmitteln des Steuerpflichtigen sowie dem vom Erwerber des später veräußerten Gebäudeteils geleisteten Kaufpreis - welcher im Zeitpunkt der Einzahlung dem Grunde nach ebenfalls zu Eigenmitteln des Steuerpflichtigen wird - auf einem einheitlichen ("Bau"-)Konto vorgehalten, tritt eine Vermischung von Darlehensmitteln mit Eigenmitteln des Steuerpflichtigen ein, welche eine gezielte Zuordnung des Darlehens zu dem zur späteren Fremdvermietung bestimmten Gebäudeteil ausschließt. Werden von den auf dem einheitlichen Baukonto vorgehaltenen Darlehens- und Eigenmitteln sodann die Herstellungskosten des gesamten Gebäudes einheitlich beglichen, fehlt es - jenseits der bereits eingetretenen Vermischung von Finanzierungsmitteln unterschiedlicher Herkunft auf dem Baukonto - überdies an der erforderlichen objektbezogenen Aufteilung der Kosten und Zahlung entsprechend der Darlehenszuordnung.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Da die Darlehensmittel im Streitfall lediglich teilweise zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet worden waren, waren die hierfür entrichteten Zinsen auch nur anteilig bei diesen Einkünften als Werbungskosten abziehbar. Aufteilungsmaßstab bildete im Streitfall unter Berücksichtigung der auf die jeweiligen Wohnungen entfallenden Miteigentumsanteile das Verhältnis der jeweiligen Wohn- und Nutzflächen der im Gebäude befindlichen Wohnungen.

8. Kurze Vermietung im Veräußerungsjahr begründet keine Steuerpflicht des Verkaufs der selbstgenutzten Wohnung

**Wird eine Wohnimmobilie im Jahr der Veräußerung kurzzeitig vermietet, ist dies für die Anwendung der Ausnahmegvorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alt. EStG unschädlich, wenn der Steuerpflichtige das Immobilienobjekt - zusammenhängend - im Veräußerungsjahr zumindest an einem Tag, im Vorjahr durchgehend sowie im zweiten Jahr vor der Veräußerung zumindest einen Tag lang zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat.**

### **BFH v. 3.9.2019 - IX R 10/19**

#### **I. Sachverhalt:**

Streitig ist, ob der Kläger im Veranlagungszeitraum 2014 (Streitjahr) einen steuerbaren Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft erzielt hat.

Der Kläger erwarb 2006 eine Eigentumswohnung, die er bis einschließlich April 2014 durchgehend zu eigenen Wohnzwecken nutzte und mit notariell beurkundetem Kaufvertrag von Dezember 2014 wieder veräußerte. Im Zeitraum von Mai 2014 - seinem Auszug - bis zur Veräußerung im Dezember 2014 hatte der Kläger die Wohnung an Dritte vermietet. Das Finanzamt ermittelte hieraus einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

#### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Die Revision des Finanzamts hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Es liegt kein steuerbares Veräußerungsgeschäft liege vor.

Da der Kläger die Wohnung in den Jahren 2012 und 2013 sowie im Zeitraum von Januar bis einschließlich April 2014 durchgehend zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Ausnahmegvorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alt. EStG erfüllt. Die Zwischenvermietung von Mai 2014 bis Dezember 2014 ist unschädlich.

Nach § 22 Nr. 2 EStG sind sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG. Dazu gehören gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u.a. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Ausgenommen sind gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken (1. Alt.) oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken (2. Alt.) genutzt wurden. Der Ausdruck "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" setzt in beiden Alternativen lediglich voraus, dass eine Immobilie zum Bewohnen geeignet ist und vom Steuerpflichtigen auch bewohnt wird. Eine Nutzung zu "eigenen Wohnzwecken" liegt nicht vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich an einen Dritten überlässt, ohne sie zugleich selbst zu bewohnen.

Die Ausnahmegvorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alt. EStG setzt voraus, dass die Wohnung im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Dabei muss die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung und im zweiten Jahr vor der Veräußerung nicht während des gesamten Kalenderjahrs vorgelegen haben; vielmehr genügt ein zusammenhängender Zeitraum der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, der sich über drei Kalenderjahre erstreckt, ohne sie - mit Ausnahme des ersten Jahres vor der Veräußerung ("mittleres Kalenderjahr") - voll auszufüllen. Das bedeutet: Ausreichend für die Anwendung der Ausnahmegvorschrift ist eine zusammenhängende Nutzung von einem Jahr und zwei Tagen - wobei sich die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auf das gesamte mittlere Kalenderjahr erstrecken muss, während die eigene Wohnnutzung im zweiten Jahr vor der Veräußerung und im Veräußerungsjahr nur jeweils einen Tag zu umfassen braucht.

Das angefochtene Urteil des FG entspricht diesen Maßstäben. Zutreffend ist das FG von dem Grundsatz ausgegangen, dass eine "Zwischenvermietung" vor der Veräußerung eines nämlichen Wirtschaftsguts i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG für die Anwendung der Ausnahmegvorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alt. EStG unschädlich ist, wenn der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut - zusammenhängend - im Veräußerungsjahr zumindest an einem Tag, im Vorjahr durchgehend und im zweiten Jahr vor der Veräußerung zumindest einen Tag lang zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat.

Der Kläger hat seine Eigentumswohnung zwar innerhalb der in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG genannten Veräußerungsfrist angeschafft und wieder veräußert. Das Veräußerungsgeschäft ist jedoch nicht steuerbar, da die Ausnahmegvorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alt. EStG im Streitfall greift: Unstreitig hat der Kläger seine im Dezember 2014 veräußerte Wohnung in den Jahren 2012 und 2013 sowie im Zeitraum von Januar bis einschließlich April 2014 durchgehend zu eigenen Wohnzwecken genutzt; die Nutzung erstreckt sich, wie von der genannten Ausnahmegvorschrift verlangt, demnach über drei Kalenderjahre. Die "Zwischenvermietung" der Wohnung im Zeitraum von Mai 2014 bis Dezember 2014 ist für die Anwendung der Ausnahmegvorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alt. EStG

9. Weiterveräußerung von Tickets für das Finale der UEFA Champions League steuerpflichtig

**Veräußert der Steuerpflichtige ein kurz zuvor entgeltlich erworbenes Ticket für ein Spiel der UEFA Champions League, unterliegt ein daraus erzielter Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer nach § 23 EStG.**

**BFH v. 29.10.2019 - IX R 10/18**

**I. Sachverhalt:**

Im Streitfall hatten die Steuerpflichtigen im April 2015 über die offizielle UEFA-Webseite zwei Tickets für das Finale der UEFA Champions League in Berlin zugekauft bekommen (Anschaffungskosten: 330 €) und diese im Mai 2015 über eine Ticketplattform wieder veräußert (Veräußerungserlös abzüglich Gebühren 2.907 €). Dabei gingen die Steuerpflichtigen von der Steuerfreiheit des Veräußerungsgeschäfts aus. Dagegen erfasste das FA den Gewinn in Höhe von 2.577 € bei deren Einkommensteuerfestsetzung.

**II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Auch der BFH entschied, dass die Steuerpflichtigen mit der Veräußerung der beiden Tickets ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verwirklicht haben.

Einkünfte aus solchen privaten Veräußerungsgeschäften unterliegen der Einkommensteuer. Zu ihnen gehören u.a. Veräußerungen von sog. "anderen Wirtschaftsgütern" des Privatvermögens, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt (§§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG); von der Besteuerung ausgenommen sind nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs. "Andere Wirtschaftsgüter" in diesem Sinne sind sämtliche vermögenswerten Vorteile, deren Erlangung sich der Steuerpflichtige etwas kosten lässt und die einer selbständigen Bewertung zugänglich sind. Hierzu zählen auch UEFA Champions League-Tickets, mit denen der Karteninhaber das verbrieftete Recht auf Zutritt zum Fußballstadion und Besuch des Fußballspiels an dem auf dem Ticket angegebenen Tag erwirbt. Die Tickets stellen nach Auffassung des BFH insbesondere keine sog. "Gegenstände des täglichen Gebrauchs" dar, so dass sie nicht von der Besteuerung ausgenommen sind.

10. Darlehensverzicht eines Gesellschafters seit Geltung der Abgeltungssteuer – der BFH bleibt sich treu!

**Verzichtet ein Gesellschafter auf die Rückzahlung eines Darlehens, das er seiner GmbH gegeben hat, entsteht für ihn nur dann ein steuerlich zu berücksichtigender Aufwand, wenn er für die Anschaffung des Darlehens Aufwendungen getragen hat, die ihn in seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit gemindert haben. Mit seiner Entscheidung hat der BFH die Entscheidung des Großen Senats vom 9.6.97 (GrS 1/94, BStBl II 98, 307) für die Zeit nach Einführung der Abgeltungssteuer insoweit fortentwickelt.**

**BFH v. 6.8.19 - VIII R 18/16**

### **I. Sachverhalt**

Der klagende Ehemann war im Streitjahr 2010 zu rd. 48 % an der X-GmbH beteiligt. Die übrigen Anteile hielten der C und eine Beteiligungsgesellschaft. Bis zum 31.12.09 war die Beteiligungsgesellschaft zusätzlich noch als typisch stille Gesellschafterin der X-GmbH beteiligt. Bei Beendigung der stillen Beteiligung zum 31.12.09 war die GmbH nicht in der Lage, die geleistete stille Einlage zurückzuzahlen. Der Kläger und C erwarben die Forderung von der Beteiligungsgesellschaft, die einen Nennwert von 801.000 EUR hatte, zum Kaufpreis von 364.000 EUR. Zeitgleich schloss der Kläger einen Darlehensvertrag mit der GmbH über 801.000 EUR mit marktüblicher Verzinsung. Der Zinsanspruch sollte allerdings erst dann entstehen, wenn die GmbH erstmals keinen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag mehr ausweist. Gleichzeitig verzichtete der Kläger auf einen Teilbetrag des Darlehens i. H. v. 275.000 EUR.

In seiner Steuererklärung machte der Kläger einen Verlust in Höhe des Verzichtsbetrages (43,5 % von 275.000 EUR = 119.625 EUR) geltend, da er das Darlehen teilentgeltlich erworben habe (801.000 EUR für 364.000 EUR = 43,5 %).

### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Im Ergebnis versagte der BFH jedoch die steuerliche Berücksichtigung des Verlustes.

Zwar stand dem Kläger gegen die X-GmbH eine Darlehensforderung im Nennbetrag von 801.000 EUR und damit eine Kapitalforderung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG zu. Verzichtet der Inhaber auf eine solche Kapitalforderung, kann dies unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7, S. 2 EStG zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen führen. Dies ist jedoch hier nicht der Fall.

Der Verzicht eines Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft führt nach der o. g. Entscheidung des Großen Senats aber nur dann zu einem komplett einlagefähigen Vermögensvorteil, wenn die erlassene Forderung vollwertig ist. Ist die Forderung nicht oder nur teilweise werthaltig, so beschränkt sich die Einlage auf den werthaltigen Teil. In Höhe des nicht werthaltigen Teils liegt ein Forderungsausfall vor, der – anders als nach der Rechtslage zum Zeitpunkt



der Entscheidung des Großen Senats des BFH im Jahr 1997 – nach Einführung der Abgeltungsteuer gemäß § 20 Abs. 2 S. 2 EStG steuerlich zu berücksichtigen ist.

Im vorliegenden Fall führt der teilweise Verzicht des Klägers auf seine entgeltlich erworbene Forderung nicht zu einer Einlage i. S. d. § 20 Abs. 2 S. 2 EStG. Der Kläger hat im Streitjahr eine Forderung gegen die Gesellschaft im Nennwert von 801.000 EUR für 364.000 EUR erworben. Kurze Zeit später hat er auf einen Teilbetrag von 275.000 EUR verzichtet. Der Kläger hat demnach nicht auf den werthaltigen Teil der Forderung verzichtet. Hierfür wäre erforderlich gewesen, dass er auf einen Nennbetrag der Forderung verzichtet, der den nicht werthaltigen Teil der Forderung i. H. v. rund 437.000 EUR (801.000 EUR  $\cdot$  364.000 EUR) übersteigt. Mit dem Teilverzicht von 275.000 EUR hat der Kläger somit lediglich auf Teile des nicht werthaltigen Teils der Forderung verzichtet.

Der Kläger hat hierfür keine Aufwendungen getragen. Er hat die Gesamtforderung von 801.000 EUR für rd. 364.000 EUR erworben; und diese vom Kläger getragenen Anschaffungskosten sind dem werthaltigen Teil der Forderung zuzuordnen. Somit entfallen keine abziehbaren Anschaffungskosten auf den Forderungsausfall. Vielmehr bezog sich der Verzicht des Klägers i. H. v. 275.000 EUR nur auf den nicht werthaltigen Teil der Forderung. Seine Leistungsfähigkeit wurde durch den Verzicht folglich nicht gemindert, sodass kein steuerlich zu berücksichtigender Verlust vorliegt.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Der Kläger hatte mit seinem Begehren hier zwar keinen Erfolg. Dies liegt aber nur daran, dass er für seine Anschaffungskosten von rd. 364.000 EUR einen Gegenwert, nämlich eine Einlage im Einlagekonto der GmbH erhalten hat. Für den Verzichtsbetrag von 275.000 EUR hat der Kläger nichts aufgewendet und entsprechend auch keinen Verlust erlitten.

Das Urteil kann jedoch gleichwohl als Sieg für die Steuerpflichtigen gewertet werden. Denn für den Normalfall, dass ein Gesellschafter seiner GmbH ein Darlehen aus seinem Vermögen gegeben hat und dadurch seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit entsprechend dem Nennbetrag des hingegebenen Darlehens gemindert wurde, eröffnet das Urteil die steuerliche Berücksichtigung nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG, wenn die GmbH das Darlehen wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten nicht mehr zurückzahlen kann.

Der Verzicht eines Gesellschafters auf den nicht werthaltigen Teil seiner Forderung gegen die GmbH steht nämlich einer Abtretung an die GmbH gleich und führt nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem gemäß § 20 Abs. 2 S. 2 EStG steuerlich zu berücksichtigenden Forderungsausfall. Da insoweit keine Einlage, d. h. kein Gegenwert, vorliegt, ist der Gesellschafter in seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemindert worden. Entsprechend ist der Verlust im Rahmen des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG steuerlich zu berücksichtigen.

Mit seinem Urteil setzt der BFH seine Rechtsprechung fort, nach der seit Einführung der Abgeltungsteuer grundsätzlich sämtliche Wertveränderungen im Zusam-

menhang mit Kapitalanlagen zu erfassen sind. Dies gilt gleichermaßen für Gewinne und Verluste.

## 11. Steuerliche Behandlung eines Forderungsausfalls aus einem Gesellschafterdarlehen

**Der Verlust eines gewährten Darlehens an eine GmbH kann zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen und zu einer Erhöhung des Auflösungsverlustes führen.**

**FG Düsseldorf v. 28.1.2020 - 10 K 2166/16 E**

### **I. Sachverhalt:**

Die klagenden Eheleute hatten einer GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Ehemann war, im Januar 2012 ein Darlehen gewährt. Im März 2012 riet die Hausbank der GmbH zu einer Umschuldung. Im Dezember 2012 gewährte sie daraufhin den Klägern einen Kredit, der als Gesellschafterdarlehen dienen sollte. Im Juni 2013 gewährten die Kläger der GmbH ein weiteres Darlehen. Die GmbH wurde zum 31.12.2014 aufgelöst. Die beiden Darlehen wurden nicht vollständig an die Kläger zurückgezahlt.

In ihrer Einkommensteuererklärung 2014 machten die Kläger für den Kläger einen Auflösungsverlust i.S.d. § 17 EStG geltend. Sie vertraten die Ansicht, dass bei der Verlustberechnung die beiden nicht zurückgezahlten Darlehen als nachträgliche Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung des Klägers zu berücksichtigen seien. Die Darlehen seien erforderlich gewesen, um den Kapitalbedarf der unterkapitalisierten GmbH mit Fremdmitteln abzudecken. Ob ein Darlehen eigenkapitalersetzenden Charakter habe, sei nach der Einführung des MoMiG vom 23.10.2008 nicht mehr erheblich.

Das Finanzamt folgte dieser Berechnung nicht. Es vertrat die Auffassung, dass die beiden Darlehen vor der Krise gewährt worden seien und dass der Kläger bei Kriseneintritt die Rückforderung unterlassen habe. Dadurch seien seine Forderungen wertlos geworden und hätten mithin keine Auswirkung auf die Höhe seines Auflösungsverlusts.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage richtete sich gegen die Nichtberücksichtigung der Darlehen.

### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Das FG hat der Klage teilweise stattgegeben. Revision wurde eingelegt und ist beim BFH unter IX R 5/20 anhängig.

Der Verlust des im Januar 2012 gewährten Darlehens führt zu negativen Einkünften der Kläger aus Kapitalvermögen und der Ausfall des im Juni 2013 gewährten Darlehens erhöht den Auflösungsverlust des Klägers.

Wegen der Vermögenslosigkeit der GmbH hat der endgültige Darlehensverlust bereits im Zeitpunkt der Auflösung der Gesellschaft festgestanden. Die Verluste sind daher im Streitjahr 2014 zu berücksichtigen. Die erste Darlehenshingabe (Januar 2012) ist vor Eintritt der Krise und die zweite Darlehenshingabe (Juni 2013)

während der Krise erfolgt. Die GmbH ist im Laufe des Jahres 2012 in eine Krise geraten, denn die Hausbank ist nicht mehr bereit gewesen, ihr weitere Darlehen zu gewähren. Bei der Berechnung des Auflösungsverlusts i.S.d. § 17 EStG ist der vom Kläger im Juni 2013 gewährte und nicht zurückgezahlte Darlehensanteil als nachträgliche Anschaffungskosten anzusetzen. Unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens ist der Auflösungsverlust des Klägers entsprechend zu erhöhen.

Das im Januar 2012 gewährte Darlehen führt hingegen nicht zu einer Erhöhung des Auflösungsverlusts. Der Kläger ist als alleiniger Geschäftsführer über die wirtschaftliche Entwicklung der Gesellschaft hinreichend informiert gewesen. Dennoch hat er dieses Darlehen bei Eintritt der Krise nicht zurückgefordert. Dadurch ist der Wert dieses Darlehens auf Null Euro gesunken. Der Verlust des im Januar 2012 gewährten Darlehens ist aber als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Dies gilt auch, soweit die Klägerin Darlehensgeberin gewesen ist. Seit der Einführung der Abgeltungssteuer führt der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust. Die insofern erforderliche Einkunftserzielungsabsicht der Kläger wird dabei widerlegbar vermutet.

Der Ausfall des im Juni 2013 gewährten Darlehens führt hingegen nicht zu negativen Kapitaleinkünften der Kläger. Dies gilt sowohl für den Anteil der Klägerin als auch für den im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens nicht abzugsfähigen Anteil des Klägers. Die Vermutung der Einkunftserzielungsabsicht ist insofern widerlegt, als dieses Darlehen in der Krise gegeben worden und damit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Die Revision war zuzulassen, da der BFH bislang nicht entschieden hat, ob ein Steuerpflichtiger sich nur teilweise dafür entscheiden kann, die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen weiter anzuwenden, wenn die Anwendung von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG zu einem für ihn steuerlich günstigeren Ergebnis führt.

## 12. Grobes Verschulden eines Steuerberaters bei unterlassener Geltendmachung eines Auflösungsverlustes

**Nach ständiger BFH-Rechtsprechung setzt die Entstehung eines Auflösungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG die zivilrechtliche Auflösung der Gesellschaft (z.B. durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens), nicht aber deren Beendigung voraus. Ein Steuerberater handelt grob schuldhaft, wenn er in Kenntnis von der Entstehung eines Auflösungsverlustes iSd § 17 Abs. 4 EStG bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung den Stand des Insolvenzverfahrens nicht ermittelt.**

### **FG Hamburg v. 22.3.2019 - 3 K 33/18**

#### **I. Sachverhalt:**

Die klagenden Eheleute wurden zumindest seit 2011 von dem Prozessbevollmächtigten, einem Steuerberater, steuerlich beraten. Im Jahr 1999 hatten der Ehemann und der Sohn der A-GmbH Darlehen gewährt, wobei die Mittel aus aufgenommenen (Refinanzierungs-)Darlehen stammten. Das Darlehen an die A-GmbH wurde weder verzinst noch getilgt. Für den Fall der Insolvenz der A-GmbH verzichtete der Ehemann (ebenso wie der Sohn) auf das Darlehen. Im Jahr 2002 wurden die Darlehen bei der A-GmbH erfolgswirksam in Eigenkapital umgewandelt.

Im Jahr 2010 wurde ein Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der A-GmbH gestellt. Die Verfahrenseröffnung wurde 2011 auf der Internetseite [www.handelsregister.de](http://www.handelsregister.de) bekanntgemacht. Mit Beschluss vom 7.7.2015 wurde das Insolvenzverfahren nach Vollzug der Schlussverteilung aufgehoben. Die Aufhebung wurde noch 2015 auf der Internetseite [www.handelsregister.de](http://www.handelsregister.de) veröffentlicht und anschließend ins Handelsregister eingetragen. Die Löschung der Gesellschaft wurde 2017 ins Handelsregister eingetragen und auf der Internetseite [www.handelsregister.de](http://www.handelsregister.de) bekanntgemacht.

Im August 2012 hatte der Steuerberater der Eheleute dem Finanzamt mitgeteilt, dass in 2010 ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der A-GmbH gestellt worden sei; sämtliche Stammeinlagen seien verloren. Mit einer Änderung des Verlustes sei nicht mehr zu rechnen, eine Verlustermittlung werde er nachreichen. Im Oktober 2012 reichte der Steuerberater dem Finanzamt den Beschluss des Insolvenzgerichts aus Dezember 2010 ein, ohne auf einen etwaigen Auflösungsverlust näher einzugehen bzw. diesen zu beziffern. In der im Februar 2017 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2015 erklärten die Eheleute jeweils Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung sowie Renteneinkünfte. Einen Verlust aus der Auflösung der A-GmbH gem. § 17 Abs. 4 EStG machten sie nicht geltend. Entsprechende Bescheide ergingen, die nicht angefochten wurden.

Im September 2017 wies das Finanzamt im Zusammenhang mit der Bearbeitung der Steuererklärung des Sohnes für 2015 den Steuerberater der Eheleute, der auch die steuerlichen Angelegenheiten des Sohnes betreute, darauf hin, dass das Insolvenzverfahren über das Vermögen der A-GmbH durch Beschluss vom 7.7.2015 aufgehoben worden sei. Daraufhin beantragten die Kläger, den Einkommensteuerbescheid für 2015 durch Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes i.S.d. § 17

Abs. 4 EStG zu ändern, was das Finanzamt jedoch ablehnte, da die Tatsache, dass die Gesellschaft in 2015 aufgelöst worden sei, den Eheleuten bereits bei Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2015 im Februar 2017 bekannt gewesen sei.

## II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab. Die Entscheidung ist rechtskräftig.

Den Klägern steht kein Anspruch auf die begehrte Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheides 2015 zu.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung setzt die Entstehung eines Auflösungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG die zivilrechtliche Auflösung der Gesellschaft (z.B. durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens), nicht aber deren Beendigung voraus. Nach der Auflösung der Gesellschaft bestimmt sich der Zeitpunkt der Entstehung des Auflösungsverlustes nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Bei einer Auflösung mit anschließender Liquidation ist dabei regelmäßig der Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation maßgebend.

Unabhängig von der Frage, ob die Löschung im Handelsregister nach § 394 FamFG konstitutiv oder deklaratorisch ist, stand vorliegend bereits im Jahr 2015 mit Aufhebung des Insolvenzverfahrens und nicht erst in Jahr 2017 bei Löschung der A-GmbH fest, dass eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter ausscheidet und dass keine sonstigen im Rahmen des § 17 Abs. 4 EStG berücksichtigungsfähigen Kosten mehr entstehen würden. Die Berücksichtigung des nachträglich bekanntgewordenen Auflösungsverlustes ist aber deshalb zu verneinen, weil die Eheleute bzw. hier ihrem Steuerberater ein grobes Verschulden daran traf, dass die zugrunde liegenden Tatsachen erst nachträglich bekannt geworden waren.

Als grobes Verschulden hat der Steuerpflichtige Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit zu vertreten. Dabei hat er auch ein Verschulden seines steuerlichen Beraters bei der Anfertigung der Steuererklärung zu vertreten; dabei werden an einen solchen Berater erhöhte Sorgfaltsanforderungen hinsichtlich der von ihm zu erwartenden Kenntnis und sachgemäßen Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften gestellt. Einen Steuerberater trifft ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen oder Beweismitteln, wenn er bei der Erstellung der Steuererklärung die ihm zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt.

Der Steuerberater muss für die Abgabe einer vollständigen Steuererklärung den maßgebenden Sachverhalt ermitteln. Hat er Kenntnis von der Entstehung eines Auflösungsverlustes i.S.d. § 17 Abs. 4 EStG, ist er gehalten, bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung den Status des Insolvenzverfahrens durch gezielte Nachfrage beim Mandanten zu ermitteln. Unter Anwendung dieser Grundsätze beruhte das nachträgliche Bekanntwerden der neuen Tatsache, der Aufhebung des Insolvenzverfahrens, auf einem groben, den Eheleuten zuzurechnenden Verschulden ihres Steuerberaters.

### 13. Anwendung des § 15a EStG bei Beteiligung an einer Zebragesellschaft

**Wird ein Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden GbR von einem Gesellschafter – hier: einer KG – im gewerblichen Betriebsvermögen gehalten (sog. Zebragesellschaft), ist die Vorschrift des § 15a EStG auch hinsichtlich der aus der Beteiligung an der GbR bezogenen Einkünfte der KG nur auf der Ebene der KG anzuwenden.**

**Die unbeschränkten Haftungsverhältnisse bei der GbR sind nicht zu berücksichtigen.**

**BFH v. 19.9.2019 – IV R 32/16**

#### **I. Sachverhalt:**

Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, die an einer vermögensverwaltenden GbR beteiligt war. Streitig war, ob der aus der Beteiligung an der GbR resultierende Verlust bei der KG ausgleichsfähig oder lediglich verrechenbar i.S.d. § 15a EStG ist.

Die Klägerin vertrat insoweit die Ansicht, § 15a EStG sei nicht anwendbar, soweit ein unbeschränkt abzugsfähiger Verlust aus einer vermögensverwaltenden Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung durch eine Mitunternehmerschaft mit beschränkter Haftung durchgeleitet werde. Einspruch und Klage (FG Münster v. 12.4.2016 – 5 K 3838/13 F) blieben ohne Erfolg.

#### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Der IV. Senat des BFH gelangt zu dem Ergebnis, dass die Vorschrift des § 15a EStG auch hinsichtlich der aus der Beteiligung an der GbR bezogenen Einkünfte der KG auf der Ebene der KG anzuwenden ist. Die unbeschränkten Haftungsverhältnisse bei der GbR sind nach seiner Ansicht nicht zu berücksichtigen. Die Verluste aus der GbR sind damit lediglich verrechenbar i.S.d. § 15a EStG – und nicht ausgleichsfähig. Der BFH ist damit der Ansicht der Klägerin nicht gefolgt und hat die Revision zurückgewiesen.

#### **III. Hinweise für die Praxis:**

§ 15a Abs. 1 S. 1 EStG bestimmt, dass der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden darf, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht; er darf insoweit auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden.

Sinn und Zweck des § 15a EStG ist es, dem Kommanditisten einen steuerlichen Verlustausgleich nur insoweit zu gewähren, als er wirtschaftlich durch die Verluste belastet wird.

Die Frage nach der wirtschaftlichen Belastung ist gesellschaftsbezogen zu beantworten. So sieht § 15a Abs. 2 S. 1 EStG eine Verrechnung der nach § 15a Abs. 1 EStG nicht ausgleichsfähigen und abziehbaren Verluste nur mit Gewinnen aus der Gesellschaft vor, bei der auch die Verluste angefallen sind. Gewinne und Verluste müssen mithin aus derselben Einkunftsquelle stammen.

---

Im Streitfall ist neben dem Verlust der KG aus ihrer eigenen Tätigkeit auch der Verlust aus ihrer Beteiligung an der GbR angefallen. Beide Verlustanteile stammen aus der nämlichen Einkunftsquelle mit der Folge, dass auch Verluste der KG aus ihrer Beteiligung an der GbR unter § 15 Abs. 1 EStG fallen – so der BFH.

Die Einordnung der GbR als Zebragesellschaft bringt es mit sich, dass keine doppelstöckige Struktur (KG als Obergesellschaft und GbR als Untergesellschaft) vorliegt. Deshalb ist die Vorschrift des § 15a EStG auch hinsichtlich der aus der Beteiligung an der GbR bezogenen Einkünfte der KG nur auf der Ebene der KG anzuwenden.

Danach konnte im Streitfall offenbleiben, ob die vom BFH für doppelstöckige Personengesellschaften entwickelten Grundsätze, wonach § 15a EStG auch auf Ebene der Untergesellschaft anzuwenden ist (z.B. BFH v. 18.12.2003 – IV B 201/03, GmbH-StB 2004, 71 [Schimmele] = BStBl. II 2004, 231), eingreifen, wenn die Untergesellschaft – anders als hier – eine Gesellschaft wäre, auf die ungeachtet ihrer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit § 15a EStG über § 21 Abs. 1 S. 2 EStG sinngemäß anzuwenden wäre (so etwa im Fall einer vermögensverwaltenden und nicht gewerblich geprägten KG).



14. Externe Datenschutzbeauftragte sind als gewerbliche Unternehmer einzuordnen

**Ein externer Datenschutzbeauftragter ist gewerblicher Unternehmer, auch wenn er zugleich als Rechtsanwalt tätig ist. Es liegt keine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 EStG vor. Der externe Datenschutzbeauftragte ist daher gewerbesteuerpflichtig und - bei Überschreiten bestimmter Gewinn Grenzen - auch buchführungspflichtig.**

**BFH v. 14.1.2020 - VIII R 27/17**

**I. Sachverhalt:**

Der Kläger ist als selbständiger Rechtsanwalt im Bereich des IT-Rechts tätig. Neben seiner anwaltlichen Tätigkeit arbeitet er als externer Datenschutzbeauftragter u.a. für verschiedene größere Unternehmen aus unterschiedlichen Wirtschaftszweigen. Zu seinen Aufgaben gehören u.a. die datenschutzrechtliche Prüfung der formalrechtlichen Anforderungen an die bestehende Datenschutzorganisation und die (datenschutzrechtliche) Prüfung von Datenverarbeitungsprogrammen, mit deren Hilfe personenbezogene Daten verarbeitet werden.

Das Finanzamt ordnete die Tätigkeit des Klägers als externer Datenschutzbeauftragter als gewerblich ein und setzte für die Jahre 2010 bis 2014 jeweils Gewerbesteuermessbeträge fest. Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

**II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Auch die Revision vor dem BFH blieb erfolglos.

Der Kläger ist in Bezug auf seine Tätigkeit als externer Datenschutzbeauftragter gewerblicher Unternehmer i.S.d. § 141 Abs. 1 AO, denn er übt keine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus. Der Kläger übt als Datenschutzbeauftragter weder eine dem Beruf des Rechtsanwalts vorbehaltene noch eine diesem Beruf ähnliche Tätigkeit aus. Vielmehr wird er in einem eigenständigen, von seiner Anwaltstätigkeit abzugrenzenden Beruf tätig.

Der Datenschutzbeauftragte berät in interdisziplinären Wissensgebieten. Hierfür muss er zwar neben datenschutzrechtlichem Fachwissen auch Fachwissen in anderen Bereichen (z.B. der Informations- und Kommunikationstechnik und der Betriebswirtschaft) besitzen. Eine spezifische akademische Ausbildung muss er aber - anders als der Rechtsanwalt - nicht nachweisen. Aus diesem Grunde ist der Kläger als Datenschutzbeauftragter auch nicht in einem dem Rechtsanwalt ähnlichen Beruf tätig.

Schließlich ist auch keine sonstige selbständige Arbeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG anzunehmen. Hierfür fehlt es nämlich an der erforderlichen Vergleichbarkeit mit den dort genannten Regelbeispielen.

## 15. Arbeitshilfe des BMF zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück

**Im Revisionsverfahren stellt sich die Frage, ob die vom BMF zur Verfügung gestellte "Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)" bei der Aufteilung eines vertraglich vereinbarten Kaufpreises auf Grund und Gebäude für Zwecke der AfA-Bemessung zugrunde gelegt werden kann. Der Senat hat das BMF zum Beitritt zu diesem Verfahren aufgefordert (§ 122 Abs. 2 Satz 3 FGO).**

**BFH v. 21.1.2020 - IX R 26/19**

### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin ist eine Grundstücksgemeinschaft. Sie hatte 2017 eine 38,83 qm große Eigentumswohnung verbunden mit einem Miteigentumsanteil von 38,577/1 000 an dem Grundstück mit einer Größe von 1 185 qm und dem Sondernutzungsrecht an einem Kellerraum sowie an einem Doppelgaragenplatz erworben. Es handelt sich um eine Einzimmerwohnung im zweiten Obergeschoss eines im Jahr 1973 fertiggestellten Mehrfamilienhauses, die vermietet wird. Der Kaufpreis betrug 110.000 €, wovon 2.642 € auf den Anteil an der Instandhaltungsrücklage für April 2017 entfielen. Zudem enthielt der Kaufvertrag folgende Regelung: "Im Kaufpreis enthalten ist das Entgelt für den anteiligen Wert des Grundstücks, den die Beteiligten nach bestem Wissen zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses mit 20.000 € beziffern." Die Anschaffungskosten beliefen sich einschließlich Nebenkosten auf 118.002 €

In ihrer Feststellungserklärung für das Jahr 2017 berücksichtigte die Klägerin eine AfA-Bemessungsgrundlage i.H.v. 96.547 €. Dabei legte sie die Kaufpreisaufteilung des notariellen Kaufvertrags zugrunde und berechnete einen Gebäudeanteil von 81,81 % (20 000/110 000). Das Finanzamt ermittelte auf der Grundlage der vom BMF im Internet bereitgestellten "Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)" einen Gebäudeanteil von 27,03 %. Dementsprechend wurden die Anschaffungskosten von 118.002 € aufgeteilt und i.H.v. 31.896 € der AfA unterworfen. Später nahm die Behörde einen Gebäudewertanteil von 30,9 % und eine AfA-Bemessungsgrundlage von 36.463 € an.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab. Zur Begründung führte es aus, dass die vertragliche Kaufpreisaufteilung im Streitfall nicht die realen Wertverhältnisse widerspiegele. Es halte die Arbeitshilfe für die Wertermittlung, insbesondere für die Ermittlung des Gebäudesachwerts, grundsätzlich für geeignet.

### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Auf die Revision der Klägerin hat der BFH das Bundesministerium der Finanzen aufgefordert, dem Verfahren beizutreten.

Der Senat nimmt das Revisionsverfahren zum Anlass, sich grundlegend mit der Frage zu befassen, welche Bedeutung der vom BMF zur Verfügung gestellten "Ar-

beitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)" bei der Aufteilung eines vertraglich vereinbarten Kaufpreises auf Grund und Gebäude nach den realen Verkehrswerten für Zwecke der AfA-Bemessung zukommt. Vor diesem Hintergrund hält er es für angezeigt, das BMF an diesem Revisionsverfahren zu beteiligen und zum Beitritt aufzufordern (§ 122 Abs. 2 Satz 3 FGO).

## **II. Bilanzsteuerrecht**

### **1. Maßgeblichkeit der HB für die StB nach Inkrafttreten des BilMoG**

**Der Handelsbilanzwert für eine Rückstellung bildet auch nach Inkrafttreten des BilMoG gegenüber einem höheren steuerrechtlichen Rückstellungswert die Obergrenze.**

**BFH v. 20.11.2019 – XI R 46/17**

#### **I. Sachverhalt:**

Die Steuerpflichtige ist eine GmbH und betreibt als Unternehmensgegenstand den Abbau und die Verwertung von Rohstoffen. Für Verpflichtungen zur Rekultivierung von Abbaugrundstücken bildete sie in Handels- und Steuerbilanzen Rückstellungen. In der Handelsbilanz zum 31.12.2010 erfasste sie Ansammlungsrückstellungen i.H.v. 295.870 € bei deren Ermittlung geschätzte Kostensteigerungen bis zum Erfüllungszeitpunkt einbezogen wurden. Der auf diese Weise ermittelte Erfüllungsbetrag wurde mit einem Zinssatz von 4,94 % abgezinst. Steuerrechtlich erfolgte die Ermittlung ohne künftige Kostensteigerungen.

Der ermittelte Verpflichtungsbetrag wurde entsprechend dem Schreiben des BMF v. 9.12.1999 – IV C 2 - S 2175 - 30/99 nicht abgezinst und betrug laut Steuerbilanz 330.685 €

Nach einer durchgeführten Außenprüfung kürzte der Prüfer den in der Steuerbilanz angesetzten Rückstellungsbetrag um 34.815 € auf den niedrigeren Handelsbilanzwert i.H.v. 295.870 € weil ansonsten steuerrechtlich ein höherer Rückstellungsbetrag als in der Handelsbilanz ausgewiesen werde. Für den sich aus der erstmaligen Anwendung des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) in 2010 hieraus ergebenden Gewinn i.H.v. 34.815 € bildete er sodann eine Rücklage für Rückstellungsauflösung nach R 6.11 Abs. 3 S. 2 EStR 2012 i.H.v. 14/15 des sich aus der Auflösung der Rückstellung ergebenden Gewinns (jährlich 2.321 €). Einspruch und Klage (FG Rh.-Pf. v. 7.12.2016 – 1 K 1912/14) blieben erfolglos.

#### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Der XI. Senat des BFH hat das Urteil der Vorinstanz bestätigt und entschieden, dass das FG zutreffend die Höhe der Rückstellung unter Anwendung der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG mit einem unter dem steuerbilanziellen Wert niedrigeren handelsrechtlichen Wertansatz berücksichtigt hat.

Die im Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG enthaltene Regelung, dass Rückstellungen „höchstens insbesondere“ mit den Beträgen nach den folgenden Grundsätzen in Buchst. a-f anzusetzen sind, führt dazu, dass die sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a-f EStG ergebenden Rückstellungsbeträge den zulässigen Ansatz nach der Handelsbilanz nicht überschreiten dürfen.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG hat die GmbH in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist. Danach sind für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden. Die Bewertung von Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz folgt den handelsrechtlichen Vorschriften.

#### **Handelsrechtliche Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz:**

Auch mit Einführung des BilMoG besteht weiterhin gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG die handelsrechtliche Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz. Beachten Sie: Sie wird nur dann und nur insoweit durchbrochen, als der Gesetzgeber steuerrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorbehalte festgeschrieben hat (§ 5 Abs. 6 EStG).

Der erkennende Senat stellt mit seiner Entscheidung klar, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz durch das BilMoG nicht in formeller Hinsicht abgeschafft worden ist – und hält somit an der bisherigen Rechtsprechung fest (Anschluss an BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676 = EStB 2013, 124 u. v. 13.7.2017 – IV R 34/14, EStB 2017, 400). Dieser Grundsatz werde nur dann durchbrochen, wenn die steuerlichen Sonderbestimmungen dazu führten, dass der handelsrechtliche Wertansatz unterschritten werde.

Da durch den „höchstens insbesondere“-Verweis der Bezug zur handelsrechtlichen Bewertung weiterhin bestehen bleiben sollte, hat dies keine Verselbständigung der Steuerbilanzwerte von den Handelsbilanzwerten durch Einführung des BilMoG zur Folge gehabt. Auch wenn mit Einführung des BilMoG die Steuerbilanz deutlich gegenüber der Handelsbilanz verselbständigt wurde, gilt weiterhin die handelsrechtliche Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz. Aus dem Wortlaut „höchstens insbesondere“ im § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG wollte der Gesetzgeber gerade zum Ausdruck bringen, dass weiterhin der handelsrechtliche Wert aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes eine weitere Obergrenze darstellt.

## 2. Notwendiges Betriebsvermögen bei einem land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetrieb

**Ein vom Verpächter eines ruhenden land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs erworbenes verpachtetes landwirtschaftliches Grundstück ist nur dann dem notwendigen Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs zuzuordnen, wenn es innerhalb eines überschaubaren Zeitraums (zwölf Monate) in das bestehende Pachtverhältnis des landwirtschaftlichen Betriebs bzw. bei parzellenweiser Verpachtung in eines der bestehenden Pachtverhältnisse einbezogen wird.**

**BFH v. 19.12.2019 - VI R 53/16**

### I. Sachverhalt:

Die Klägerin erzielte u.a. Einkünfte aus der parzellenweisen Verpachtung eines ruhenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Diesen hatte sie 1996 von ihrem Vater im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übernommen. Den Gewinn daraus ermittelte sie in den Streitjahren 2008 und 2009 durch Einnahmen-Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG jeweils für das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr vom 1. Mai bis 30. April.

Bereits im Jahr 1985 hatten die Eltern der Klägerin die Grundstücke Gemarkung ... --Grundstück 1-- und ... --Grundstück 2-- übertragen. Dabei handelte es sich um Grünlandflächen, die der beabsichtigten Erweiterung des Gewerbebetriebs des Klägers dienen sollten. Nachdem eine gewerbliche Nutzung der Grundstücke 1 und 2 nicht möglich erschien, tauschte die Klägerin diese Grundstücke im Jahr 1986 gegen die im Eigentum Dritter stehenden Teilflächen aus den Parzellen ... --Grundstück 3-- und ... --Grundstück 4--. In dem Tauschvertrag war zugunsten der Klägerin ein dinglich gesichertes Rückübertragungsrecht an den Grundstücken 1 und 2 für den Fall vereinbart, dass diese bis zum 31.12.1999 in einem rechtskräftigen Bebauungsplan als Gewerbegebiet oder sonstiges Baugebiet ausgewiesen werden. Auf den Grundstücken 3 und 4 errichtete die Klägerin ein Betriebs- und Verwaltungsgebäude, das sie an den Kläger für dessen Gewerbebetrieb verpachtete.

Mit Wirkung zum 26.1.1996 erwarb die Klägerin das Grundstück 1 und eine aus dem Grundstück 2 abgetrennte Teilfläche --Grundstück 5-- zum Kaufpreis von 30.933 DM wieder zurück. Beide Grundstücke waren zu diesem Zeitpunkt verpachtet. Die Veräußerin verpflichtete sich im Übertragungsvertrag, das Pachtverhältnis bis August 1996 zu beenden. Die Klägerin verpflichtete sich, dem Pächter die unentgeltliche Nutzung der Grundstücke bis zum Ablauf des Pachtverhältnisses zu gestatten. Tatsächlich gab dieser die Grundstücke 1 und 5 bereits im Mai 1996 frei. Die Grundstücke nutzte fortan u.a. der Ehemann für seinen Gewerbebetrieb.

Da der Kläger für den Aufwuchs keine Verwendung hatte, verpachtete die Klägerin die Grundstücke 1 und 5 ab Mai 1999 mit jährlicher Verlängerungsoption an den benachbarten Landwirt. Zum 30.11.2008 kündigte sie das Pachtverhältnis wieder. Während des Pachtverhältnisses war es dem Kläger weiterhin gestattet, die Grund-

stücke für seinen Gewerbebetrieb zu nutzen. Die jährliche Pacht i.H.v. 325 DM bzw. 155 € erklärte die Klägerin in den Wirtschaftsjahren 1999/2000 bis 2008/2009 in voller Höhe als Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft. Im September 2008 verkaufte die Klägerin die Grundstücke 1 und 5 zu einem Kaufpreis von 850.000 €. Einen Veräußerungsgewinn erfasste sie bei der Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 nicht, da sie die Grundstücke ihrem Privatvermögen zuordnete.

Das Finanzamt war der Ansicht, die Grundstücke 1 und 5 seien mit Erwerb, spätestens im Mai 1999 in das Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs der Klägerin eingelegt worden. Unter Berücksichtigung des Teilwerts, der dem Wert des 1996 vereinbarten Kaufpreises entspreche, und weiterer Nebenkosten sei im Wirtschaftsjahr 2008/2009 ein der Höhe nach unstreitiger Gewinn von 800.361 € erzielt worden. Entsprechend dieser Rechtsauffassung erließ die Behörde Änderungsbescheide.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

## **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Die Revision des Finanzamtes blieb vor dem BFH ohne Erfolg.

Das FG hat die Grundstücke zu Recht dem Privatvermögen der Klägerin zugeordnet und den Gewinn aus deren Veräußerung nicht bei ihren Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG erfasst.

Das Finanzamt war zu Unrecht davon ausgegangen, ein an einen Dritten verpachtetes landwirtschaftlich genutztes Grundstück, das erst nach der Einstellung der aktiven Bewirtschaftung erworben worden sei, sei ohne weitere Zweckbestimmung des Betriebsinhabers immer dem notwendigen Betriebsvermögen dessen landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs zuzuordnen, auch wenn es nicht in die bestehenden Pachtverhältnisse einbezogen worden sei. Eine derartige Zuordnung eines an einen dritten Landwirt verpachteten Grundstücks zum notwendigen Betriebsvermögen lässt sich nicht aus der BFH-Rechtsprechung zum Verpächterwahlrecht ableiten, wonach der Fortbestand des zunächst aktiv bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs weder bei der Betriebsverpachtung im Ganzen noch bei der parzellenweise (Betriebs-)Verpachtung an die Erklärung der Betriebsfortführung geknüpft ist (so nun ausdrücklich auch § 16 Abs. 3b EStG).

Die Betriebsvermögenseigenschaft der Wirtschaftsgüter des ehemals aktiv bewirtschafteten Betriebs bestehen zwar in dem ruhenden Betrieb - auch bei parzellenweiser Verpachtung - unverändert fort. Dies bedeutet indes nicht, dass der Erwerb eines an einen Dritten verpachteten Grundstücks durch den Inhaber eines Verpachtungsbetriebs ebenso zu behandeln ist, wie der Erwerb eines nicht verpachteten, zur aktiven Bewirtschaftung vorgesehenen Grundstücks durch den Inhaber eines aktiv bewirtschafteten Betriebs. Gleich zu behandeln ist vielmehr der Erwerb eines verpachteten Grundstücks sowohl beim aktiven als auch beim ruhenden Betrieb. Insofern kommt es für die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen bei beiden Betriebsformen darauf an, ob der Betriebsinhaber eine entsprechende Zweckbestimmung getroffen hat, wonach das erworbene verpachtete Grundstück dem (aktiven) Betrieb oder dem Verpachtungsbetrieb auf Dauer zu dienen bestimmt ist. Da-

von ist bei einem Verpachtungsbetrieb indes nur auszugehen, wenn das Grundstück in das oder bei parzellenweiser Verpachtung in eines der bestehenden Pachtverhältnisse einbezogen wird.

Scheidet die Annahme notwendigen Betriebsvermögens eines an einen Dritten verpachteten Grundstücks aus, kann es, soweit eine eindeutige Zuweisung zum Verpachtungsbetrieb vorliegt, als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. Für die Zuordnung des an Dritte verpachteten Grundstücks zum gewillkürten Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs ist allerdings erforderlich, dass der Land- und Forstwirt seinen diesbezüglichen Zuordnungswillen klar und eindeutig bekundet. Ob eine eindeutige Zuordnungsentscheidung getroffen worden ist, ist eine Frage der konkreten Umstände des Einzelfalls.

Im Streitfall waren die Grundstücke schon deshalb nicht dem notwendigen Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs der Steuerpflichtigen zuzuordnen, da sie nicht in die bestehenden Pachtverhältnisse einbezogen worden waren. Auch lag kein gewillkürtes Betriebsvermögen vor. Denn die Grundstücke wurden nicht zur Betriebserweiterung des Verpachtungsbetriebs, sondern nur im Hinblick auf deren mögliche Nutzung für den Gewerbebetrieb des Ehemanns erworben. Die Verpachtung an einen Landwirt habe nur einen Ertrag bringende Interimslösung dargestellt, die keine endgültige Funktionszuweisung zum Verpachtungsbetrieb beinhalte.

Zusätzlich war von Bedeutung, dass die Grundstücke nicht im Anlageverzeichnis des Verpachtungsbetriebs aufgenommen worden waren und nach der in den hier maßgeblichen Streitzeiträumen vertretenen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung und ebenso der höchstrichterlichen Rechtsprechung ein Steuerpflichtiger, der den Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelte, Wirtschaftsgüter, die nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehörten, nicht durch einen Willkürakt dem Betriebsvermögen zuordnen konnte.



3. Besitz weiterer privater Pkw spricht gegen die Privatnutzung eines betrieblichen Großraumtaxis

**Auch Taxen fallen in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG, da es sich bei Taxen typischerweise um Fahrzeuge handelt, die für den Transport von Personen nebst einer gewissen Menge Gepäck und damit für private Zwecke verschiedenster Art geeignet sind. Stehen aber einem Steuerpflichtigen neben einem als Großraumtaxi genutzten Pkw drei weitere Pkw für die Privatnutzung zur Verfügung und werden die privaten Pkw nur von vier Personen genutzt, kann der erste Anschein einer Privatnutzung betrieblicher Pkw widerlegt sein.**

### **FG Hamburg v. 11.12.2019 - 2 K 10/19**

#### **I. Sachverhalt:**

Die Beteiligten streiten darüber, ob auf einen von dem Kläger als Taxi genutzten Pkw-1 die sog. 1 %-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG) anwendbar ist. Der Kläger war im Streitjahr 2016 als Taxiunternehmer tätig. Zu seinem Betriebsvermögen gehörte seinerzeit der fragliche Pkw-1, welchen er als Großraumtaxi nutzte.

#### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Privat standen der Familie des Klägers weitere Pkw zur Verfügung, was das FG in seiner Bewertung als ausreichende Erschütterung des Anscheinsbeweises der Privatnutzung des Großraumtaxis angesehen hat. Die Entscheidung ist rechtskräftig; die Revision wurde nicht zugelassen.

Der Gewinn aus gewerblichen Einkünften war nicht um 1 % des Bruttolistenpreises des von dem Kläger als Großraumtaxi genutzten Pkw-1 zu erhöhen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG ist die private Nutzung eines Kfz, das zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung im Zeitpunkt der Erstzulassung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen.

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG greift aber dann nicht, wenn eine private Nutzung nicht stattgefunden hat. Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden dienstliche oder betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt. Dafür spricht der Beweis des ersten Anscheins (BFH v. 4.12.2012 - VIII R 42/09; BFH v. 14.5.1999 - VI B 258/98). Auch Taxen unterfallen dem Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG, da es sich bei Taxen typischerweise um Fahrzeuge handelt, die für den Transport von Personen nebst einer gewissen Menge Gepäck und damit für private Zwecke verschiedenster Art geeignet sind. Es handelt sich somit um Fahrzeuge, die typischerweise auch für private Zwecke genutzt werden können (BFH v. 18.4.2013 - X B 18/12).

Der Beweis des ersten Anscheins kann aber durch den sog. Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden. Dies ist dem Kläger vorliegend gelungen. Der Senat geht unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls und nach dem Ergeb-

nis der Beweisaufnahme davon aus, dass durch den Kläger keine private Nutzung des Pkw-1 stattgefunden hat.

Entgegen der Ansicht des Klägers handelt es sich bei dem fraglichen als Großraumtaxi genutzten Pkw-1 zwar nicht bereits aufgrund seiner Beschaffenheit um ein Kraftfahrzeug, auf welches die Grundsätze der privaten Nutzungsentnahme keine Anwendung finden, da ein Großraumtaxi nicht mit einem Lkw oder einer Zugmaschine gleichzusetzen ist. Das fragliche Kraftfahrzeug ist auch nicht aufgrund seiner Eigenschaft als Taxi von der Anwendung der Vorschriften zur Versteuerung einer privaten Nutzung ausgeschlossen.

Der Kläger hat jedoch zur Überzeugung des Gerichts den Anscheinsbeweis einer privaten Nutzung erfolgreich erschüttert bzw. entkräftet. Der Kläger hat einen Sachverhalt überzeugend darlegt und belegt, aus dem sich die ernsthafte Möglichkeit ergibt, dass auch eine gelegentliche Privatnutzung des betrieblichen Kraftfahrzeugs ausgeschlossen scheint.

So hat die Zeugin A glaubhaft geschildert, dass dem gemeinsamen Haushalt mit dem Kläger und ihrem Sohn neben dem fraglichen Pkw-1 dem Haushalt insgesamt drei weitere Fahrzeuge dauerhaft zur Verfügung (Pkw-3, Pkw-2 und Pkw-4) standen. Weiterhin hat die Zeugin A die Nutzung der Fahrzeuge dergestalt geschildert, dass sie selber so gut wie gar nicht mit den Autos fahre, sondern mit der Bahn oder dem Fahrrad ihre Arbeitsstätte aufsuche. Einkäufe für die Familie erledigte sie vornehmlich in dem nur etwa 50 Meter entfernten Supermarkt. Der Pkw-1 sei auch nicht für Urlaubsfahren genutzt worden, da sie und der Kläger im Streitjahr ein Wohnmobil besessen hätten, mit dem man in Urlaub gefahren sei. Im Übrigen hätten sie die gemeinsamen Urlaube vor allem an Orten verbracht, die für Pkw-Fahrten zu weit entfernt lagen, als dass sie mit dem Auto dorthin hätten fahren können.

Die Glaubhaftigkeit der geschilderten Umstände der Nutzung der Kraftfahrzeuge ergibt sich für den Senat auch daraus, dass die Zeugin A von sich aus erklärt hat, dass der Pkw-3 ein "Liebhaberstück" des Klägers sei und er diesen für den täglichen Gebrauch praktisch nicht verwende, sondern im Regelfall den Pkw-2 nutze. Diese Aussage, die die Zeugin von sich aus gegeben hat und die für sich betrachtet für den Kläger nicht vorteilhaft ist, erhöht aus Sicht des Senats jedoch die Glaubhaftigkeit der Aussagen der Zeugin A zur Nutzung der verschiedenen Kraftfahrzeuge.

Die von der Zeugin A eingeräumte gelegentliche Nutzung des Pkw-4 durch ihren Sohn und die vom Kläger bereits im Erörterungstermin eingeräumte gelegentliche Nutzung des Pkw-2 durch seine Tochter C, ändern nichts daran, dass dem Kläger und der Zeugin A durchgehend insgesamt drei Privatfahrzeuge zur Verfügung standen. Unter diesen Umständen ist für den Senat die Anscheinsvermutung für eine private Nutzung des Pkw-1 nachhaltig erschüttert. Dies gilt auch vor dem Hintergrund, dass es sich bei dem Pkw-1 nicht um ein "normales" Taxi handelt, sondern um ein Großraumfahrzeug, das besonders im Großstadtverkehr keinen besonderen Vorteil gegenüber einem Pkw bietet.

Die vom Kläger vorgelegten Schichtzettel, die einen Anteil von "Leerfahrten" in Höhe von teilweise mehr als 50 % pro Tag aufweisen, sind aus Sicht des Gerichts zwar nicht als Fahrtenbuch zu werten, sie sind aber auch nicht so auffällig hinsicht-

lich des Anteils an "Leerfahrten", dass sich aus den Schichtzetteln eine private Nutzung des Taxis für Privatfahrten ableiten ließe.

4. Positive Ergänzungsbilanz ist bei Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils aufzulösen

**Erwirbt ein Mitunternehmer einen weiteren Anteil infolge des Todes eines Mitgesellschafter im Wege der Anwachsung hinzu, entsteht ein neuer, einheitlicher Mitunternehmeranteil. Dies gilt auch dann, wenn der Erwerber bereits im Anwachsungszeitpunkt die Absicht hat, den hinzuerworbenen Anteil an einen anderen Mitgesellschafter zu veräußern. Bei der späteren Teilanteilsveräußerung ist die positive Ergänzungsbilanz oder -rechnung korrespondierend in Höhe des veräußerten Bruchteils des Anteils aufzulösen**

**BFH 6.8.19, VIII R 12/16**

**I. Sachverhalt**

Klägerin ist eine als Partnerschaft tätige Rechtsanwaltsgesellschaft. An der Gesellschaft waren im Jahr 2004 zunächst M zu 42 %, X und S zu je 25 % und F zu 8 % beteiligt. X verstarb infolge eines Unfalls. Entsprechend der Fortsetzungsklausel im Partnerschaftsvertrag schied er damit gegen Abfindung an die Erben aus der Gesellschaft aus. Sein Anteil wuchs den Mitunternehmeranteilen der drei verbliebenen Gesellschafter an. Somit waren zum 31.12.04 an der Klägerin beteiligt: M zu 56 %, S zu 33,33 % und F zu 10,67 %. Im Streitjahr 2005 trat die bislang bei der Klägerin angestellte A mit einem Anteil von 10 % in die Partnerschaftsgesellschaft ein und der Anteil des F wurde auf 18 % aufgestockt. Die anderen Anteile veränderten sich entsprechend:

- M übertrug 10 % seines Anteils an A und 4 % an F. Hierfür erhielt M von A 160.000 EUR und von F 54.000 EUR.
- S übertrug 3,33 % seines Anteils an F gegen Zahlung von 53.280 EUR.

A und F hatten den Kaufpreis an die Klägerin zu zahlen, die diesen als Abfindungszahlung an die Erben des X behandelte.

Aufgrund der Übertragungen setzte das FA für 2005 bei M und S jeweils steuerpflichtige Veräußerungsgewinne an. Dabei wurden die Zahlungen von A und F als Veräußerungsentgelt einem anteiligen Buchwert des veräußerten Teilmitunternehmeranteils gegenübergestellt. Für die Ermittlung dieses anteiligen Buchwerts bezog das FA sowohl das negative Kapitalkonto des M in der Gesamthandsbilanz als auch das Mehrkapital aus der positiven Ergänzungsrechnung des M in Höhe des veräußerten Bruchteils des Partnerschaftsanteils von X (25 %) in die Berechnung ein. Ebenso verfuhr das FA bei S.

## II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH gab dem FA im Ergebnis Recht.

Scheidet ein Gesellschafter aufgrund einer Fortsetzungsklausel im Todesfall gegen eine Barabfindung an seine Erben aus einer Mitunternehmerschaft aus, liegt hierin eine Veräußerung seines Mitunternehmeranteils durch den Erblasser und in der Anwachsung dessen Erwerb durch die verbleibenden Gesellschafter. Entsprechend wurden die von M und S geleisteten Abfindungszahlungen anknüpfend an den Anteilserwerb als Anschaffungskosten für den im Gesamthandsvermögen befindlichen Praxiswert der Rechtsanwaltsgesellschaft behandelt.

Die von M und S im Wege der Anwachsung erworbenen Anteile des verstorbenen X haben sich dadurch mit ihren bisherigen Anteilen zu einheitlichen Anteilen verbunden. Ein Gesellschafter einer Personengesellschaft hält nämlich, auch wenn er seine Anteile an derselben Gesellschaft zu unterschiedlichen Zeitpunkten erwirbt, grundsätzlich nur einen einheitlichen Gesellschaftsanteil an dieser Personengesellschaft.

Dass M und S bereits im Anwachsungszeitpunkt die Absicht hatten, die von X hinzuerworbenen Teilanteile alsbald auf F und A zu übertragen, ändert an dieser Tatsache nichts.

Der Grund: Mitunternehmer ist auch, wer einen Anteil an einer Personengesellschaft in der Absicht erwirbt, diesen kurze Zeit später weiter zu veräußern.

M und S waren nicht Treuhänder der im Wege der Fortsetzungsklausel erhaltenen Mitunternehmeranteile. Auch der Umstand, dass der Hinzuerwerb der Anteile kraft Anwachsung durch den Unfalltod des X verursacht wurde, spricht nicht für eine Sonderzuordnung. Der Hinzuerwerb der Anteile beruhte auf der im Partnerschaftsvertrag enthaltenen Klausel, der M und S beim Eintritt in die Rechtsanwaltsgesellschaft zugestimmt haben.

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teils eines solchen einheitlichen Mitunternehmeranteils ist nach § 16 Abs. 2 S. 1 EStG zu ermitteln, indem dem Veräußerungsentgelt die Veräußerungskosten und der anteilige Buchwert des Teilanteils gegenübergestellt werden. Dabei ist auch das Mehrkapital aus einer positiven Ergänzungsbilanz oder -rechnung des Veräußerers zu berücksichtigen. Es bildet zusammen mit dem Kapitalanteil in der Gesellschaftsbilanz/Gesamthand den Buchwert des Mitunternehmeranteils. Es sind die Grundsätze der Durchschnittsbewertung maßgeblich. Das Buchkapital aus der Gesamthand und das Mehrkapital aus der Ergänzungsbilanz bzw. -rechnung entfällt danach gleichmäßig auf den sukzessiv erworbenen Mitunternehmeranteil, von dem später ein Bruchteil veräußert wird.

Dabei ist eine positive Ergänzungsbilanz oder -rechnung für ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens aufzulösen. Das in der Ergänzungsrechnung oder -bilanz enthaltene Mehrkapital ist in das anteilige Buchkapital des veräußerten Teilanteils

einzu beziehen. Es handelt sich bei den Ansätzen in einer Ergänzungsbilanz/-rechnung um Korrekturposten zu den dem jeweiligen Gesellschafter anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens. Dementsprechend ist die Auflösung und Beibehaltung der Korrekturposten von der Beibehaltung des Umfangs der Beteiligung des Veräußerers an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens abhängig. Eine überquotale Berücksichtigung der Ergänzungsbilanzrechnung bei der Veräußerung eines Teilunternehmeranteils ist nicht möglich.

5. Ein-Prozent-Regelung: Zur Ermittlung des Entnahmewerts für die private Nutzung eines betrieblichen Pkw bei Fehlen eines Fahrtenbuchs

**Das FG Rheinland-Pfalz hat sich vorliegend mit der Frage befasst, ob der Entnahmewert für die private Nutzung eines betrieblichen Pkw nach der sog. Ein-Prozent-Methode zu ermitteln ist, weil im Streitjahr die tatsächlichen Betriebsausgaben zzgl. einer bereits im Vorjahr abgeflossenen Leasing-Sonderzahlung den Ansatz nach der Ein-Prozent-Methode übersteigen, oder ob der Entnahmewert mit den tatsächlich im Streitjahr abgeflossenen Betriebsausgaben anzusetzen und damit auf einen unter dem Ansatz nach der Ein-Prozent-Methode liegenden Wert beschränkt ist.**

**FG Rheinland-Pfalz v. 10.12.2019 - 3 K 1681/19**

### **I. Sachverhalt:**

Die Kläger sind verheiratet und wurden im Streitjahr (2016) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erzielte der Kläger Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Bereich "Beratung Ingenieurwesen", die er im Wege der vereinfachten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte. Nachdem der Kläger das vorgenannte Einzelunternehmen Anfang 2015 gegründet hatte, leaste er im Januar 2015 im Rahmen seines freiberuflichen Einzelunternehmens einen Pkw der Marke BMW, (Bruttolistenpreis 55.800 €), mit einer Vertragslaufzeit von 36 Monaten. Neben einer im Jahr 2015 gezahlten Leasing-Sonderzahlung i.H.v. rd. 13.400 € netto zzgl. Umsatzsteuer waren mtl. Leasingraten i.H.v. 250 € zzgl. Umsatzsteuer vereinbart.

Der Kläger machte in seiner Einnahmenüberschussrechnung für das Jahr 2015 Leasingkosten i.H.v. rd. 16.700 € als Betriebsausgaben geltend, in denen die vorgenannte Leasing-Sonderzahlung ohne Umsatzsteuer enthalten war, und die das Finanzamt auch in voller Höhe als Betriebsausgaben für den Veranlagungszeitraum 2015 berücksichtigte. Ein Fahrtenbuch führte der Kläger im Streitjahr nicht.

Für das Streitjahr erklärte der Kläger Entnahmen aus privater Kfz-Nutzung i.H.v. insgesamt rd. 5.800 € sowie Betriebsausgaben für Kfz-Kosten i.H.v. insgesamt rd. 6.000 € (3.000 € für Leasingkosten; 1.200 € für Steuern, Versicherung, Maut; 1.800 € für sonstige Fahrtkosten ohne AfA). Insgesamt errechnete der Kläger einen Verlust aus seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit i.H.v. rd. 5.000 €. Das Finanzamt legte seiner Veranlagung einen Verlust des Klägers aus seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit i.H.v. lediglich rd. -4.100 € zugrunde. Der "Privatanteil an den Kfz-Kosten" sei nicht i.H.v. 5.800 € sondern i.H.v. 7.000 € anzusetzen. Dies ergebe sich aus der fiktiven Verteilung der im Jahr 2015 geleisteten Leasing-Sonderzahlung i.H.v. rd. 13.400 € auf die zwölf Monate des Jahres 2016 als zusätzliche Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Kfz-Nutzung, sodass eine Kostendeckelung nicht erfolge.

## II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab. Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

Die Entscheidung des Finanzamts, die Nutzungsentnahme für die private Pkw-Nutzung des Klägers nicht auf die mit dem Pkw zusammenhängenden Betriebsausgaben des freiberuflichen Einzelunternehmens des Klägers zu beschränken, sondern von der Anwendung der Ein-Prozent-Methode auszugehen, stellt keine Verletzung zwingenden Rechts dar.

Die Kläger können die von ihnen begehrte sog. "Kostendeckelung" mit einer Beschränkung der Nutzungswertentnahme auf die Höhe der tatsächlich im Streitjahr gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG abgeflossenen Betriebsausgaben des klägerischen Einzelunternehmens schon deshalb nicht verlangen, weil hierfür eine gesetzliche Grundlage fehlt. Die Besteuerung der Nutzungsentnahme für private Pkw-Nutzungen erfolgt nach dem Regelungssystem des EStG also nur entweder durch den Ansatz der Ein-Prozent-Methode ohne weitere Voraussetzungen oder durch den Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen der privaten Nutzung unter der Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führt.

Die von den Klägern begehrte "Kostendeckelung" ist in diesem klaren Regelungssystem hingegen gesetzlich nicht vorgesehen. Dass das Finanzamt sie nicht angewendet hat, führt also entgegen der Auffassung der Kläger nicht zu einem Verstoß gegen das EStG.

Die Kläger können einen Anspruch auf Anwendung der sog. Kostendeckelung auch nicht aus der Anwendung einer entsprechenden Billigkeitsregelung gem. BMF-Schreiben vom 18.11.2009, insbesondere nicht aus § 163 AO i.V.m. einer Allgemeinverfügungen der Finanzverwaltung herleiten. Im Übrigen hätten die Kläger auch in der Sache keinen Anspruch aus der zunächst für das Streitjahr geltenden Verwaltungsvorschrift auf Anwendung der Billigkeitsgrundsätze gem. BMF-Schreiben vom 18.11.2001, da die Voraussetzungen dieses Schreibens für eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nicht erfüllt sind. Überdies könnte ein solcher Anspruch im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung nicht mehr aus der früheren Erlasslage abgeleitet werden, da die Finanzverwaltung zu diesem Zeitpunkt ihre frühere Verwaltungsauffassung bereits geändert hatte.



## 6. Investitionsabzugsbetrag: Rückgängigmachung und fehlende Hinzurechnung

**Unter welchen Voraussetzungen kann ein Investitionsabzugsbetrag (IAB) rückgängig gemacht werden? Welche Folgen hat dabei ein bestandskräftiger Steuerbescheid? Nach dem BFH reicht für eine Rückgängigmachung aus, wenn im Investitionsjahr der innerbilanzielle Abzug von den Anschaffungskosten vorgenommen wird - es aber unterlassen wurde, den im Vorjahr abgezogenen IAB außerbilanziell hinzuzurechnen.**

**Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit dem Urteil dazu Stellung genommen, ob das Finanzamt (FA) trotz eines nicht änderbaren Steuerbescheids einen IAB nachträglich im Jahr seines Abzugs rückgängig machen kann, wenn der Steuerpflichtige im späteren Jahr der Investition zwar den (innerbilanziellen) Abzug vornimmt, es aber unterlassen hat, den in einem Vorjahr abgezogenen IAB außerbilanziell hinzuzurechnen.**

**BFH, Urt. v. 03.12.2019 - X R 11/19**

### **I. Sachverhalt**

In seiner Gewinnermittlung machte A einen außerbilanziellen IAB geltend. A benannte in den beim FA eingereichten Unterlagen weder die anzuschaffenden oder herzustellenden Wirtschaftsgüter noch gab er die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten an.

Das FA veranlagte erklärungsgemäß und ohne den Bescheid unter einen Vorbehalt der Nachprüfung zu stellen. Im Folgejahr erwarb A verschiedene Wirtschaftsgüter und minderte die Anschaffungskosten dieser Wirtschaftsgüter innerbilanziell um jeweils 40 %, was in der Summe dem geltend gemachten IAB entsprach.

Die außerbilanzielle Hinzurechnung des IAB unterblieb hingegen. Sowohl die innerbilanzielle Minderung als auch das Unterbleiben der außerbilanziellen Hinzurechnung war aus den beim FA eingereichten Unterlagen erkennbar. Das FA veranlagte A auch für das Jahr der Investition erklärungsgemäß und ohne Vorbehalt der Nachprüfung.

Nachdem das FA den Fehler bemerkt hatte, erließ es geänderte Bescheide über Einkommensteuer und den Gewerbesteuermessbetrag, in denen es den Gewinn jeweils um den IAB erhöhte. Verfahrensrechtlich waren die Änderungsbescheide auf § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG bzw. § 35b Abs. 1 GewStG gestützt. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Der vorgenommene Abzug ist rückgängig zu machen, soweit der IAB nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres hinzugerechnet wurde.

Wurde der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern.

Dies gilt nach der Regelung gem. § 7g Abs. 3 Satz 3 erster Halbsatz EStG auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bestandskräftig geworden ist. Die vom Wortlaut dieser Vorschriften vorgesehenen Voraussetzungen für eine Änderung des Einkommensteuerbescheids sind vorliegend erfüllt.

A hat einen Abzug gem. § 7g Abs. 1 EStG vorgenommen, den er aber nicht bis zum Ende des dem dritten auf das Jahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres hinzurechnet hat.

Es ist ebenfalls ausgeschlossen, dass diese Hinzurechnung künftig noch vorgenommen werden wird, da die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr der Investition nicht mehr geändert werden kann. Weitere Voraussetzungen für eine Änderung der Veranlagung des Abzugsjahres sieht der Wortlaut der insoweit maßgebenden Vorschriften nicht vor.

Der BFH begründet dies damit, dass die für das Jahr des Abzugs geltende spezielle Korrekturvorschrift gem. § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG auch dann anwendbar ist, wenn die Voraussetzungen für die Vornahme des Investitionsabzugs nicht vorgelegen haben.

Dies gilt auch, wenn zwar tatsächlich eine Investition vorgenommen worden ist, aber sowohl der Steuerpflichtige die angeordnete Hinzurechnung unterlassen als auch das FA diesen Fehler im Rahmen der Veranlagungsarbeiten nicht bemerkt hat. Da die Einkommensteuerveranlagung des A noch nicht der Festsetzungsverjährung unterlag, konnte das FA den Bescheid entsprechend ändern.

Folglich konnte das FA die Änderung des Gewerbesteuermessbescheids auf § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG stützen. Danach ist u.a. ein Gewerbesteuermessbescheid von Amts wegen zu ändern, wenn der Einkommensteuerbescheid geändert wird und die Änderung den Gewinn aus Gewerbebetrieb berührt.

Dies ist hier angesichts der Änderung des Einkommensteuerbescheids der Fall. Auch in Bezug auf den geänderten Gewerbesteuermessbescheid ist die Festsetzungsfrist gewahrt.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Der BFH hat mit dieser Entscheidung seine Rechtsprechung zur Rückgängigmachung eines IAB weiter konkretisiert: Der BFH stellt darauf ab, dass die Voraussetzungen gem. § 7g EStG nicht vollständig erfüllt sind, und sieht dies als vorrangiger gegenüber der vermeintlichen Bestandskraft des Steuerbescheids an.

Der BFH lässt es für eine Rückgängigmachung ausreichen, wenn der Steuerpflichtige im späteren Jahr der Investition zwar den (innerbilanziellen) Abzug von den Anschaffungskosten vornimmt, es aber unterlassen hat, den in einem Vorjahr abgezogenen IAB außerbilanziell hinzuzurechnen.

### **III. Körperschaftsteuer**

#### 1. Kein Kapitalertragsteuerabzug bei Holding-Personengesellschaft

**Auch Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an mittelbar über eine Personengesellschaft beteiligte Gesellschafter können vom Kapitalertragsteuerabzug nach § 44a Abs. 5 S. 4 EStG ausgenommen sein.**

#### **FG Münster v. 27.11.2019 – 13 K 2902/19 Kap**

##### **I. Sachverhalt:**

Das Gericht hatte die Frage zu entscheiden, ob bei Gewinnausschüttungen einer GmbH vom Kapitalertragsteuerabzug Abstand genommen werden kann, wenn für die mittelbar über eine Holding-Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter eine sog. Dauerüberzahlerbescheinigung vorliegt.

Der dem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt lässt sich vereinfacht wie folgt zusammenfassen (streitbefangen ist das Jahr 2019):

Alleinige Gesellschafterin einer GmbH war eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG (KG), deren alleinige Gesellschafter zwei rechtsfähige Familienstiftungen (KSt-Subjekte) waren. Da die Familienstiftungen im Wesentlichen über keine weiteren Einnahmen verfügten als die (mittelbaren) Ausschüttungen der GmbH, führten Einbehalt und Abführung von Kapitalertragsteuer auf solche Ausschüttungen regelmäßig (infolge des Schachtelprivilegs des § 8b KStG) zu einer KSt-Überzahlung und einer entsprechenden späteren Erstattung.

##### **Dauerüberzahlerbescheinigungen erst nach Leistungsklage:**

Die von den Stiftungen beantragten sog. Dauerüberzahlerbescheinigungen nach § 44a Abs. 5 EStG wurden vom beklagten FA zunächst verweigert. Erst im Klageverfahren auf Erteilung der Dauerüberzahlerbescheinigungen gab das FA nach und erteilte die begehrten Dauerüberzahlerbescheinigungen.

Kapitalertragsteuerabzug trotz erteilter Dauerüberzahlerbescheinigung? Zeitgleich mit Erteilung der Dauerüberzahlerbescheinigungen erklärte das FA, dass diese die GmbH nicht berechtigten, bei Gewinnausschüttungen vom Kapitalertragsteuerabzug Abstand zu nehmen. Eine nur schwer nachvollziehbar anmutende Meinung, denn warum sollten sonst die Dauerüberzahlerbescheinigungen erteilt worden sein? Nach Auffassung des FA sei Gläubigerin (auch im steuerlichen Sinn) der Kapitalerträge die zwischengeschaltete KG – und diese verfüge gerade nicht über eine Dauerüberzahlerbescheinigung. Wie könnte sie auch? – ist doch eine Mitunternehmerschaft bekanntlich kein ESt- oder KSt-Subjekt.

##### **Unnötiges weiteres Verfahren auf Kosten des FA/aller Steuerzahler:**

Mit dieser Auffassung des FA war den Stiftungen nicht geholfen. Aus Prozessökonomie- und Kostengeschichtspunkten wäre es sinnvoll gewesen, die Frage, ob die den Gesellschaftern der KG (Stiftungen) erteilten Dauerüberzahlerbescheinigungen die GmbH berechtigten, vom Kapitalertragsteuerabzug Abstand zu nehmen, bereits

im ersten Verfahren (nach entsprechenden einvernehmlichen Änderungen) zu klären. Gleichwohl bestand das FA auf einem weiteren Verfahren.

### **Herbeiführung eines zweiten Verfahrens:**

Um die Rechtsfrage kurzfristig einer Klärung zuführen zu können, nahm die GmbH also kurzfristig eine überschaubare Gewinnausschüttung vor und führte darauf – unter Verweis auf die vorliegenden Dauerüberzahlerbescheinigungen – keine Kapitalertragsteuer ab. Das FA wurde darüber informiert und reagierte genau so, wie es sich die Steuerpflichtigen gewünscht hatten: nämlich durch Erlass eines Nachforderbescheids zur Kapitalertragsteuer.

Gegen diesen richtete sich das anschließende Einspruchs- und Klageverfahren. Zwischen Gewinnausschüttung und dem obsiegenden FG-Urteil sind nicht einmal fünf Monate vergangen. Das FA darf sich also fragen, ob das die zusätzlichen Kosten, die es verursacht hat und die selbstverständlich von allen Steuerzahlern zu tragen sind, wert war.

## **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

### **Keine Kapitalertragsteuer bei Vorlage einer Dauerüberzahlerbescheinigung:**

Von Gewinnausschüttungen einer GmbH ist kein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen, wenn

- die Kapitalerträge beim Gläubiger Betriebseinnahmen sind und
- die Kapitalertragsteuer bei ihm auf Dauer höher wäre als die gesamte festzusetzende ESt oder KSt (§ 44a Abs. 5 S. 1 EStG).

Die Erfüllung der Voraussetzungen ist durch Vorlage einer vom FA erteilten sog. Dauerüberzahlerbescheinigung nachzuweisen (§ 44a Abs. 5 S. 3 EStG).

Entscheidend ist, wer Gläubiger der Kapitalerträge ist: Da nach § 44a Abs. 5 S. 1 EStG nur dann kein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen werden muss, wenn der „Gläubiger“ der Kapitalerträge eine sog. Dauerüberzahlerbescheinigung vorlegt, kommt es entscheidend darauf an, wer Gläubiger der Kapitalerträge ist. Im vom Gericht zu beurteilenden Sachverhalt war zivilrechtlich natürlich ausschließlich die zwischengeschaltete KG Gläubigerin der Kapitalerträge (also der Gewinnausschüttungen ihrer Tochter-GmbH).

### **Mitunternehmer sind „Gläubiger“ der Kapitalerträge i.S.d. § 44a Abs. 5 EStG:**

Dagegen ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung der im VI. Teil des EStG verwendete Begriff des „Gläubigers“ von Kapitalerträgen nicht zivilrechtlich zu verstehen, sondern es soll sich um einen spezifisch steuerrechtlichen Begriff handeln. Es komme nicht darauf an, wem zivilrechtlich der Kapitalertrag zusteht, sondern wer im steuerrechtlichen Sinne durch den Kapitalertrag Einkünfte erzielt – und zu wessen Lasten daher die Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen ist. Bei Mitunternehmerschaften sind daher die Mitunternehmer in diesem Sinne „Gläubiger“ der Kapitalerträge, da ihnen die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte steuerrechtlich zugerechnet werden (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG).

**§ 44a Abs. 4a und Abs. 8a EStG bestätigen diese Auslegung:**

Im Urteilsfall hatte das beklagte FA etwas hilflos versucht zu argumentieren, die Regelungen in § 44a Abs. 4a und Abs. 8a EStG bestätigten seine Auffassung, wonach auf den zivilrechtlichen Gläubiger der Kapitalerträge abzustellen sei. Nach diesen Bestimmungen sind § 44a Abs. 4 bzw. Abs. 8 EStG entsprechend auf Personengesellschaften i.S.d. § 212 Abs. 1 SGB V anzuwenden, wobei „die Personengesellschaft an die Stelle des Gläubigers der Kapitalerträge“ treten soll. Diese Regelungen bestätigen damit gerade, dass im Normalfall Personengesellschaften eben nicht „Gläubiger der Kapitalerträge“ sind, sondern deren Gesellschafter. Ansonsten wären diese Regelungen nämlich überflüssig.

**Verfügung der OFD NRW sollte/muss geändert werden:**

Nach der Verfügung der OFD NW v. 21.9.2018 – S 2404a-2018/0001-St 224, Ziff. 4, soll in Fällen, in denen eine Holding-Personengesellschaft als zivilrechtliche Gläubigerin von Kapitalerträgen anzusehen ist, keine Dauerüberzahlerbescheinigung zu erteilen sein. In der Verfügung wird noch auf die beiden dem Urteilsverfahren vorausgegangenen Verfahren hingewiesen. Nachdem das beklagte FA – vermutlich im Einvernehmen mit der OFD – gegen das vorliegende Urteil keine Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt hat – und es somit rechtskräftig werden lassen –, wird bei ordnungsgemäßem Vorgehen die entsprechende Passage in der OFD-Verfügung zu ändern sein.

**III. Hinweise für die Praxis:**

Das Urteil entspricht

- den jeweils rechtskräftigen Urteilen des FG Hamburg v. 19.10.2017 – 2 K 57/17 und des FG Sachsen-Anhalt v. 30.5.2013 – 6 K 1103/12,
- der ständigen BFH-Rechtsprechung und
- der wissenschaftlichen Kommentierung eines BFH-Richter (Levedag in Schmidt, 38. Aufl. 2019, § 43 EStG Rz. 13),

weswegen es eigentlich wenig überraschend ist.

Umso unverständlicher ist es, wie das beklagte FA sowie die OFD NRW in ihrer o.g. Verfügung nahezu krampfhaft an einer kaum vertretbaren Rechtsauffassung festhalten.

Große Bedeutung hat das Urteil deswegen, weil es – soweit ersichtlich – das erste zu diesem Themenkomplex gegen die Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen ergangene Urteil ist. Entsprechend darf erwartet werden, dass sich die Verwaltungspraxis in Nordrhein-Westfalen in Zukunft an der geltenden Rechtslage – wie sie durch das Urteil bestätigt ist – hält.

**Für alle Steuerpflichtigen empörend ist das Verhalten der Finanzverwaltung allemal:**

Nicht nur der Umstand, stur an einer nahezu einhellig als absurd angesehenen Rechtsauffassung festzuhalten, sondern auch noch mutwillig zu verhindern, dass

---

diese in einem einzigen Gerichtsverfahren kosten- und prozessökonomisch überprüft wird.

Bedeutung für rechtsfähige Stiftungen: Neben seiner allgemeinen Bedeutung für Holding-Personengesellschaften hat das Urteil besondere Bedeutung für rechtsfähige Stiftungen. Da sie Anteile an Kapitalgesellschaften – von Fällen der Betriebsaufspaltung einmal abgesehen – in der Regel nicht im Betriebsvermögen halten, können sie bei einer unmittelbaren Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft keine Dauerüberzahlerbescheinigung erhalten.

Mit dem Urteil ist nun bestätigt, dass durch das Zwischenschalten einer (gewerblich geprägten) Holding-Personengesellschaft letztendlich auch Stiftungen in solchen Konstellationen in den Genuss einer Dauerüberzahlerbescheinigung gelangen können.

## 2. Tante kann nahestehende Person sein

**Gewährt eine UG der Tante ihrer Alleingesellschafterin ein nicht fremdübliches Beraterhonorar, kann dies zu verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) führen, denn auch eine Tante kann unter Hinzutreten besonderer Umstände eine nahestehende Person sein.**

### **FG Münster v. 16.1.2020 - 10 K 3930/18 K,G,F**

#### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin ist eine UG, deren Alleingesellschafterin im Streitjahr 2013 die Nichte der alleinigen Geschäftsführerin war. Im Jahr 2008 war die Klägerin von der Tochter der Tante als Alleingesellschafterin gegründet worden. Über das Vermögen der Tante, die von Anfang an Geschäftsführerin war, lief bereits zu diesem Zeitpunkt ein Privatinsolvenzverfahren.

Im Geschäftsführervertrag aus dem Jahr 2008, der allein von der Tante als Geschäftsführerin unterzeichnet worden war, wurde ein festes Gehalt von 18.000 € pro Jahr bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden vereinbart. In der Folgezeit wurde die Höhe des Gehalts durch ebenfalls allein von der Geschäftsführerin unterzeichnete Gesellschafterbeschlüsse mehrfach geändert, zuletzt am 29.12.2012. Danach sollte das Gehalt nur bis Juni 2013 gezahlt und für die Folgezeit ein Beraterhonorar festgesetzt werden, dessen Höhe noch festzulegen sei.

Am 1.11.2014 wurde ein Beratervertrag zwischen der Klägerin und der Geschäftsführerin abgeschlossen, wonach diese eine Vergütung von 30 € pro Stunde zzgl. Umsatzsteuer erhalten sollte. Zum 31.12.2013 verbuchte die Klägerin ein Beraterhonorar i.H.v. 60.000 € (netto) auf dem Forderungsverrechnungskonto der Tante für Beratungsleistungen von Januar bis Dezember 2013. Ende 2015 übertrug die Alleingesellschafterin ihren gesamten Geschäftsanteil an der Klägerin zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 € an ihre Tante. Zur "Unternehmensgruppe" gehören zwei weitere Gesellschaften in Form von UG, deren Gesellschaftsanteile ebenfalls im Jahr 2013 von der Nichte auf die Tante übertragen wurden.

Das Finanzamt beurteilte das Beraterhonorar aufgrund der Gesamtschau der Umstände als vGA. Hiergegen wandte die Klägerin ein, dass das Honorar auf Grundlage einer eindeutigen Vereinbarung gezahlt worden sei und legte hierzu einen weiteren Gesellschafterbeschluss vom 29.12.2012 vor, wonach die Geschäftsführerin ab dem 1.1.2013 ein monatliches Beratungshonorar von 5.000 € erhalten sollte.

#### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Das FG wies die Klage ab. Die Revision wurde nicht zugelassen.

Zu Recht hat das Finanzamt das Beraterhonorar als vGA qualifiziert und dem Ge-

---

winn der Klägerin sowohl für Zwecke der Körperschaftsteuer als auch für Zwecke der Gewerbesteuer außerbilanziell hinzugerechnet.

Die Tante der Alleingesellschafterin war als deren nahestehende Person anzusehen, weil sie als alleinige einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführerin der Klägerin einen weitreichenden Handlungsspielraum gehabt und diesen sogar über ihre formalen Kompetenzen hinaus für sich in Anspruch genommen hatte. Das zeigte sich daran, dass sie die unterschiedlichen Anpassungen ihrer Geschäftsführergehälter im Rahmen von Gesellschafterbeschlüssen und den Beratervertrag allein unterzeichnet hatte.

Ferner war sie die alleinige Akteurin im gesamten Unternehmensverbund gewesen, wodurch es an einem natürlichen Interessengegensatz gefehlt hat. Dementsprechend waren auch die weiteren Gesellschaften im Unternehmensverbund nach Abschluss ihrer Privatinsolvenz auf die Tante übertragen worden.

Die Vereinbarung über das Beraterhonorar hielt einem formellen Fremdvergleich nicht stand. Es lag bereits keine im Vorhinein abgeschlossene zivilrechtlich wirksame Vereinbarung vor, da die Tante ihre Leistungen bereits vor Abschluss des Beratervertrags vom 1.11.2014 erbracht hatte. Darüber hinaus war dieser Vertrag auch zivilrechtlich unwirksam, da hierfür die Gesellschafterversammlung und nicht der Geschäftsführer zuständig war. Der nachträglich eingereichte Gesellschafterbeschluss vom 29.12.2012 stellte ebenfalls keine klare und eindeutige Vereinbarung dar, da er inhaltlich dem Beschluss vom selben Tag widersprach.

Unabhängig davon war der Beratervertrag nicht tatsächlich durchgeführt worden. Es war nicht erkennbar, dass die Tante neben ihrer Geschäftsführertätigkeit, die nach dem Geschäftsführervertrag ihre gesamte Arbeitskraft in Anspruch nehmen sollte, weitere Beratungsleistungen erbracht hatte.



### 3. Anwendungsfragen zu § 14 Absatz 2 KStG

#### **BMF-Schreiben v. 4.3.2020 - IV C 2 -S 2770/19/10003**

##### **Rz. 1**

Mit Urteil vom 10. Mai 2017 -1 R 93/15 (BStBl 2019 II S. 278) hat der BFH entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung entschieden, dass die Vereinbarung von variablen Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens an einen außenstehenden Gesellschafter der Anerkennung einer steuerlichen Organschaft entgegensteht, wenn sich die Ausgleichszahlungen im Ergebnis an dem Gewinn der beherrschten Gesellschaft bemessen.

Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. Dezember 2018 (BGBl 2018 I S. 2338) wurde in § 14 Absatz 2 KStG geregelt, unter welchen Voraussetzungen neben dem festen Betrag nach § 304 Absatz 2 Satz 1 des Aktiengesetzes (AktG) zusätzlich vereinbarte und geleistete (variable) Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter der Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft nicht entgegenstehen.

Nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zu Anwendungsfragen zu § 14 Absatz 2 KStG wie folgt Stellung:

#### **I. Anwendungsbereich des § 14 Absatz 2 KStG**

##### **Rz. 2**

Für die Anwendung des § 14 Absatz 2 KStG ist es unerheblich, ob die Ausgleichszahlungen von der Organgesellschaft oder dem Organträger geleistet werden. Es kommt auch nicht darauf an, wer die Ausgleichszahlungen zivilrechtlich schuldet. Dies entspricht im Übrigen dem Rechtsgedanken des § 16 KStG, wonach stets die Organgesellschaft die Ausgleichszahlungen zu versteuern hat - unabhängig davon, ob sie selbst oder der Organträger die Ausgleichszahlungen geleistet hat.

##### **Rz. 3**

Der Anwendungsbereich des § 14 Absatz 2 KStG ist nur eröffnet, wenn Ausgleichszahlungen vereinbart und geleistet werden.

##### **Rz. 4**

In Fällen, in denen neben dem aktienrechtlichen Mindestbetrag i. S. d. § 304 Absatz 2 Satz 1 AktG weitere, gewinnabhängige Ausgleichszahlungen zwar vereinbart sind, die variablen Betragskomponenten aber z. B. wegen eines niedrigen oder negativen Ergebnisses der Organgesellschaft in einem konkreten Wirtschaftsjahr nicht zu leisten sind und auch tatsächlich nicht geleistet werden, kommt § 14 Absatz 2 Satz 1 KStG für dieses Wirtschaftsjahr nicht zur Anwendung. In solchen Fällen bestimmt sich allein nach § 14 Absatz 1 KStG und § 16 KStG, dass die tatsächlich geleisteten Ausgleichszahlungen in der nach § 304 Absatz 2 Satz 1 AktG angeordneten Höhe unschädlich für die steuerliche Anerkennung der Organschaft sind.

##### **Rz. 5**

Der Anwendungsbereich des § 14 Absatz 2 KStG ist eröffnet, wenn die Vereinbarung zu Ausgleichszahlungen keine Festbetragskomponente i. S. d. § 304 Absatz 2

Satz 1 AktG enthält, sondern die Ausgleichszahlungen nach dem Gewinn des Organträgers bemessen werden (variable Ausgleichszahlung i. S. d. § 304 Absatz 2 Satz 2 AktG). Der mindestens zugesicherte Betrag i. S. d. § 304 Absatz 2 Satz 1 AktG beläuft sich in diesem Fall auf null. Somit geht der Gesamtbetrag der Ausgleichszahlungen über diesen Betrag hinaus und unterliegt in voller Höhe der betragsmäßigen Begrenzung nach § 14 Absatz 2 Satz 2 KStG; siehe hierzu Randnummer 6.

## **II. Höchstbetrag der Ausgleichszahlungen i. S. d. § 14 Absatz 2 Satz 2 KStG Rz. 6**

Als Bezugsgröße für den fiktiven Gewinnanteil eines außenstehenden Gesellschafters i. S. d. § 14 Absatz 2 Satz 2 KStG ist stets auf den Gesamtgewinn der Organgesellschaft abzustellen.

### **1. Disquotale Gewinnverteilungsabreden**

#### **Rz. 7**

Der Höchstbetrag der Ausgleichszahlungen bemisst sich ausschließlich nach dem Gewinnanteil, der dem Anteil am gezeichneten Kapital entspricht, und kann durch vertragliche Vereinbarung einer disquotalen Gewinnverteilung nicht beeinflusst werden.

### **2. Ausgleichszahlungen, die an dem Ergebnis bestimmter Bereiche der Organgesellschaft bemessen werden (Spartengewinne, sogenannte Trackingstock-Strukturen)**

#### **Rz. 8**

Soweit mit einem außenstehenden Gesellschafter Ausgleichszahlungen vereinbart werden, die sich z. B. an dem Ergebnis einer einzelnen (gewinnträchtigen) Sparte orientieren, ist dies für die Prüfung der Begrenzung der steuerlich anzuerkennenden Ausgleichszahlungen im Rahmen des § 14 Absatz 2 Satz 2 KStG unbeachtlich. Auch in diesen Fällen ist als Ausgangsgröße bei der Berechnung des fiktiven Gewinnanteils auf den Gesamtgewinn der Organgesellschaft (d. h. die Gesamtsumme aller Spartenergebnisse) abzustellen.

### **3. Ermittlung des fiktiv für eine Ausschüttung zur Verfügung stehenden Gewinnanteils**

#### **Rz. 9**

Maßgebend für die Ermittlung des Höchstbetrages nach § 14 Absatz 2 Satz 2 KStG ist der Betrag, der in dem Wirtschaftsjahr ohne Bestehen des Gewinnabführungsvertrages an den außenstehenden Gesellschafter hätte geleistet werden können (Stand-alone-Betrachtung).

#### **Rz. 10**

Bei der Ermittlung des fiktiv für eine Ausschüttung zur Verfügung stehenden Gewinnanteils ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss vor Gewinnabführung als Ausgangsgröße um Beträge zu bereinigen, die bei einer Ausschüttung an den au-

Bestehenden Gesellschafter ohne Bestehen der Organschaft nicht zur Verfügung gestanden hätten. Insbesondere folgende Positionen sind abzuziehen:

- Zuführungen in gesetzliche Rücklagen
- Zuführungen in andere Gewinnrücklagen i. S. d. § 272 Absatz 3 HGB
- Ausschüttungsgesperrte Beträge (z. B. nach § 253 Absatz 6 HGB)
- Fiktive Ertragsteuerbeträge (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer), die ohne Bestehen der Organschaft auf Ebene der Organgesellschaft entstanden wären. Soweit Steuerumlagen den Jahresüberschuss der Organgesellschaft gemindert bzw. erhöht haben, sind diese Beträge im Rahmen der Ermittlung der fiktiven Ertragsteuerbelastung der Organgesellschaft gegenzurechnen bzw. einzubeziehen.

#### **Rz. 11**

Insbesondere folgende Beträge sind hinzuzurechnen:

- Die Auflösung von in organschaftlicher Zeit gebildeten Rücklagen i. S. d. Randnummer 10
- Ausgleichszahlungen an den außenstehenden Gesellschafter, soweit sie den Jahresüberschuss gemindert haben
- Körperschaftsteuerbeträge auf Ausgleichszahlungen nach § 16 KStG, soweit sie den Jahresüberschuss gemindert haben.

### **4. Wirtschaftsjahrbezogene Betrachtungsweise**

#### **Rz. 12**

Die Ermittlung des Höchstbetrages i. S. d. § 14 Absatz 2 Satz 2 KStG ist für jedes Wirtschaftsjahr gesondert vorzunehmen. Soweit in einem Wirtschaftsjahr die an den außenstehenden Gesellschafter insgesamt geleisteten Ausgleichszahlungen (Summe aus dem Festbetrag nach § 304 Absatz 2 Satz 1 AktG und den darüberhinausgehenden Beträgen) geringer sind als dessen fiktiver Gewinnanteil i. S. d. § 14 Absatz 2 Satz 2 KStG, kann der nicht voll ausgeschöpfte Teil des Höchstbetrages nicht in die Ermittlung des Höchstbetrages für die folgenden Wirtschaftsjahre einbezogen werden.

### **III. „Kaufmannstest“ i. S. d. § 14 Absatz 2 Satz 3 KStG**

#### **Rz. 13**

Mit dem Kaufmannstest soll verhindert werden, dass die besonderen Voraussetzungen der Sondervorschriften für die Organschaft - insbesondere das Erfordernis der Gesamtgewinnabführung - zweck- und systemwidrig durch die Vereinbarung von Ausgleichszahlungen in beliebiger Höhe unterlaufen werden können. Insbesondere rein steuerlich motivierte variable Ausgleichszahlungen, bei denen es an einer sachlichen Begründung fehlt, sind schädlich für die steuerliche Anerkennung der Organschaft. Sofern Organträger und Minderheitsgesellschafter nicht in einem Näheverhältnis zueinanderstehen, wird es in der Regel aufgrund des bestehenden Interessengegensatzes sachliche Gründe für die Vereinbarung der zusätzlichen Ausgleichszahlung geben, sodass der Kaufmannstest regelmäßig einer steuerlichen Anerkennung der Organschaft nicht entgegensteht.

### **IV. Rechtsfolgen**

#### **Rz. 14**

---

Wenn die an außenstehende Gesellschafter insgesamt geleisteten Ausgleichszahlungen den nach § 14 Absatz 2 KStG zulässigen Höchstbetrag nicht übersteigen, greift die gesetzliche Fiktion und der ganze Gewinn gilt als abgeführt i. S. d. § 14 Absatz 1 Satz 1 KStG. Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen (§§ 14 ff KStG) ist die Organshaft für diesen Veranlagungszeitraum anzuerkennen. Die Organgesellschaft hat nach § 16 KStG in Höhe von 20/17 der Ausgleichszahlungen ein eigenes Einkommen zu versteuern.

**Rz. 15**

Sofern die an den außenstehenden Gesellschafter insgesamt geleisteten Ausgleichszahlungen den nach § 14 Absatz 2 KStG zulässigen Höchstbetrag übersteigen, steht dies der steuerlichen Anerkennung der Organshaft entgegen. Die in R 14.5 Absatz 8 KStR 2015 dargelegten Grundsätze sind anzuwenden.

4. Kredite unter verbundenen Unternehmen: Fehlende Sicherheiten auch hier nicht fremdüblich

**Mit einer bemerkenswerten Entscheidung hat der BFH seine Haltung zu der Frage, wann eine Darlehensgewährung unter Konzerngesellschaften fremdüblich ist, erheblich verschärft. In einem zu § 1 AStG ergangenen Urteil entschied das Gericht, dass es nicht dem unter fremden Dritten Üblichen entspricht, wenn verbundene Unternehmen einander unbesicherte Darlehen gewähren.**

**Dadurch hat der BFH die bislang bereits unter nahen Angehörigen geltende Besicherungspflicht auf § 1 Abs. 1 AStG übertragen und das Konstrukt des „Konzernrückhalts“ nicht mehr als ausreichend gelten lassen.**

**BFH vom 19.6.19 - I R 32/17**

## **I. Sachverhalt**

Die X-GmbH und mit ihr verbundene Organgesellschaften gewährten verschiedenen ausländischen „Konzerntöchtern“ der X-GmbH Darlehen. Diese waren zwar marktüblich verzinst, wurden aber ohne Sicherheiten gewährt. Im Streitjahr schrieb die X-GmbH die Darlehen wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten der in Frankreich und USA ansässigen Tochtergesellschaften gewinnmindernd ab. Zudem übertrug die X-GmbH verschiedene Wirtschaftsgüter zum Buchwert auf eine maltesische Tochtergesellschaft, bei der sie Alleingesellschafterin war. Die Anteile an der maltesischen Tochtergesellschaft brachte die X-GmbH in eine weitere in Malta ansässige Tochtergesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Schließlich erzielte die X-GmbH noch Zinseinnahmen aus den Darlehensforderungen gegen die ausländischen Tochtergesellschaften.

Das FA rechnete

- die Gewinnminderungen aufgrund der Teilwert-AfA außerbilanziell wieder dem steuerpflichtigen Gewinn hinzu,
- erhöhte den Bilanzansatz der maltesischen Tochtergesellschaft um den Teilwert der übertragenen Wirtschaftsgüter
- und behandelte die Zinseinnahmen in vollem Umfang als steuerpflichtig.

## **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Der BFH gab dem FA in weitem Umfang Recht.

Hinsichtlich der Teilwert-AfA auf die Darlehen an die ausländischen Tochtergesellschaften kommt danach eine außerbilanzielle Hinzurechnung gemäß § 1 Abs. 1 AStG in Betracht. Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH wäre die Sache noch anders gelaufen. Bislang sollte eine Korrektur der Einkünfte nach § 1 Abs. 1 AStG lediglich dann möglich sein, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Darlehenszins seiner Höhe nach dem Fremdvergleichsmaßstab

nicht standhält. Auf eine Besicherung konnte bei Darlehen innerhalb eines Konzernverbands nach den Grundsätzen des sog. „Rückhalts im Konzern“ verzichtet werden. An dieser großzügigen Rechtsprechung hält der BFH nicht mehr fest.

Wäre ein fremder Dritter als Darlehensgeber in der Situation der X-GmbH oder ihrer Organgesellschaften nicht bereit gewesen, die Darlehen den jeweiligen ausländischen Gesellschaften zu gewähren, würde der sog. „Rückhalt im Konzern“ die steuerliche Hinzurechnung nach § 1 Abs. 1 AStG nicht hindern. Der Topos des Konzernrückhalts beschreibt lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung und brachte zum Ausdruck, dass innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abgesichert werden müssen, da die Konzernobergesellschaft genügend Einblick und Einflussmöglichkeiten hat, in Krisensituationen die Rückzahlung des Darlehens sicherzustellen.

Über das Konstrukt des Konzernrückhalts galt für unentgeltlich übernommene Garantie- und Patronatszusagen im Konzern bislang der Grundsatz, dass das wirtschaftliche Eigeninteresse der Konzernobergesellschaft an ihren Beteiligungsgesellschaften sowie die Verantwortung als Gesellschafterin bei der Finanzierung dieser Gesellschaften Geschäftsabschlüsse unter nicht fremdüblichen Bedingungen rechtfertigen könne. So konnte vielfach eine Berichtigung nach § 1 AStG verhindert werden. Doch damit ist jetzt wohl Schluss!

Für die Gewinnminderung, die auf der Übertragung der Wirtschaftsgüter zu Buchwerten auf die maltesische Tochtergesellschaft beruht, kommt ebenfalls eine außerbilanzielle Hinzurechnung gemäß § 1 Abs. 1 AStG in Betracht. Voraussetzung hierfür ist eine Minderung der Einkünfte, die durch eine nicht fremdübliche Bedingung im Rahmen einer Geschäftsbeziehung zum Ausland veranlasst ist. Geschäftsbeziehung in diesem Sinne ist gemäß § 1 Abs. 4 AStG wiederum jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die nicht aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung erfolgt ist. Der Annahme einer Geschäftsbeziehung steht jedenfalls nicht entgegen, dass die Klägerin die Wirtschaftsgüter verdeckt in die maltesische Tochtergesellschaft eingelegt hat, also ohne eine wertgleiche Gegenleistung zu erhalten – wie sie unter fremden Dritten üblich wäre.

Eine solche gesellschaftsvertragliche Vereinbarung setzt wiederum voraus, dass die Übertragung der Wirtschaftsgüter nicht nur (formal) zu den gesellschaftsvertraglichen Abreden gehört, sondern auch zu einer Änderung der Gesellschafterstellung der Klägerin führt (z. B. Änderung der Beteiligungshöhe oder der Beteiligungsrechte).

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Die Entscheidung hat im Konzernbereich erhebliche Bedeutung, da sie die bisher nur unter Verwandten geltenden „harten“ Anforderungen an die Darlehensvergabe nunmehr auch auf den Konzernbereich überträgt.

Das bedeutet, dass bei Darlehensvereinbarungen unter zusammenhängenden Konzerngesellschaften nicht mehr nur auf eine angemessene marktübliche Verzinsung

geachtet werden muss, sondern auch auf eine marktübliche Besicherung. Letzteres kann somit nur durch Grundpfandrechte, Sicherheitsübertragungen oder entgeltliche Bürgschaften der Konzernspitze erfolgen.

Hinsichtlich der Buchwertübertragung ist festzustellen, dass eine solche nur noch dann möglich ist, wenn sie aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt ist, sich also in einer Mehrung von Beteiligungskapital im Anlagevermögen der X-GmbH auswirken würde. Im Streitfall war dies nicht der Fall.

## **IV. Umsatzsteuer**

1. EuGH-Vorlage: Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Leistung durch einen Ist-Versteuerer

**Das FG Hamburg hat dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob Art. 167 MwStSysRL einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der das Recht zum Vorsteuerabzug auch dann bereits im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes entsteht, wenn der Steueranspruch gegen den Leistenden nach nationalem Recht erst bei Vereinnahmung des Entgelts entsteht?**

**FG Hamburg v. 10.12.2019 - 1 K 337/17**

### **I. Sachverhalt:**

Streitig ist, ob der Vorsteueranspruch des Leistungsempfängers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bereits mit der Ausführung der Leistung oder erst mit der Entrichtung des Entgelts entsteht, wenn der Leistungserbringer ein Ist-Versteuerer nach § 20 UStG ist, der die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten berechnet.

Die Klägerin ist eine zur Umsatzsteuer optierende Vermietungsgesellschaft, die ein ihrerseits gemietetes Grundstück weitervermietete. Beiden Vertragsparteien war gestattet, die Steuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen. Die Mietzahlungen wurden der Klägerin teilweise gestundet, die Vorsteueransprüche machte sie immer erst geltend, wenn die Zahlung erfolgte. Diese Verfahrensweise wurde nach einer Außenprüfung beanstandet und die Vorsteuer nunmehr bereits im Zeitraum der Ausführung des Umsatzes - monatsweise Mietüberlassung - berücksichtigt. Infolge zwischenzeitlich eingetretener Verjährung konnte die Vorsteuer in den Änderungsbescheiden für vergangene Jahre nicht mehr berücksichtigt werden. Hiergegen richtete sich die auf einen Unionsrechtsverstoß gestützte Klage.

### **II. Die Vorlage an den EUGH**

Das FG setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob Art. 167 MwStSysRL einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der das Recht zum Vorsteuerabzug auch dann bereits im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes entsteht, wenn der Steueranspruch gegen den Leistenden nach nationalem Recht erst bei Vereinnahmung des Entgelts entsteht?

Nach deutscher Regelungslage kann der Leistungsempfänger die Vorsteuer abziehen, wenn die Leistung erbracht ist. Unerheblich ist, ob der Leistende Soll- oder Ist-Versteuerer ist und ob das Entgelt bereits gezahlt wurde. Dies ermöglicht eine Vorfinanzierung zu Lasten des Fiskus, indem der Leistungsempfänger die Vorsteuer abzieht, obwohl er die Leistung noch nicht gezahlt hat und der Leistungsempfänger die entsprechende Steuer noch nicht schuldet.

Diese für den Steuerpflichtigen günstige - und auch missbrauchsanfällige - Rege-



lung könnte dem Unionsrecht widersprechen, das in Art. 167 MwStSysRL vorsieht, dass der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers erst entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht; Ausnahmen für Leistungen von Ist-Versteuerern sind nicht vorgesehen.

Die Frage der Vereinbarkeit der nationalen Regelung mit dem Unionsrecht war daher dem EuGH im Wege des Vorabersuchens vorzulegen. Da für den Steuerpflichtigen günstige Regelungen normalerweise nicht zu Klageverfahren führen und demzufolge auch keine Vorlagen an den EuGH auslösen, bedurfte des - der im Streitfall gegebenen - besonderen Konstellation.

2. Welcher Steuersatz ist auf Downloads für Unterrichtsmaterialien anzuwenden?

**Der nationale Gesetzgeber hat in Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/1713 zwar den § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG neu in das UStG eingefügt. Diese Neuregelung kommt jedoch erstmals mit Wirkung vom 18.12.2019 zur Anwendung, so dass eine rückwirkende Anwendung für die Streitjahre 2011 bis 2013 nicht in Betracht kommt.**

**FG Münster v. 28.1.2020 - 15 K 2629/17 U**

### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin war in den Streitjahren 2011 bis 2013 nichtselbständig tätig. Daneben erstellte sie im Streitzeitraum Skripte/Materialien, die als Unterrichtsgrundlagen genutzt wurden. Die Bereitstellung der Skripte/Materialien erfolgte dabei ausschließlich auf elektronischem Wege über eine von der Klägerin betriebene Webseite.

Die Nutzungsentgelte für die Streitjahre versteuerte die Klägerin allesamt zum ermäßigten Umsatzsteuersatz. Nach einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Klägerin auf elektronischem Wege Leistungen erbringe, die nicht dem ermäßigten, sondern dem Regelsteuersatz unterlägen. Entsprechend den Prüfungsfeststellungen erließ das Finanzamt geänderte Umsatzsteuer(USt-)bescheide.

Die Klägerin machte geltend, dass entsprechend der vertraglichen Vereinbarung der Schwerpunkt der von ihr erbrachten Leistung in der Übertragung der Urheberrechte liege. Sie halte gemäß ihrer AGB sowohl im internen Bereich als auch im Blogbereich Inhalte zum Download bereit. Für diese Übertragung der Urheberrechte erbrachten ihre Kunden als Gegenleistung im Rahmen des Leistungsaustausches die vereinbarte Gebühr. Für die Einräumung der Nutzungsrechte an den Inhalten, die denen von Büchern, Abhandlungen und Vorträgen bzw. Gutachten oder Studien entsprechen würde, für die der ermäßigte Steuersatz eingreife, sei der ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c) UStG anzuwenden.

### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Das FG wies die Klage ab. Die Revision wurde nicht zugelassen.

Die Umsätze der Klägerin stellen im Inland steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistungen dar, die nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, sondern dem Regelsteuersatz von 19%.

Die Klägerin hat mit der Gewährung des Zugangs zum internen Bereich ihrer Website an die zahlenden Nutzer sonstige Leistungen gegen Entgelt ausgeführt. Die Hauptleistung der Klägerin besteht darin, dass es dem Nutzer ermöglicht wird, die von der Klägerin auf ihrer Website im internen Bereich zur Verfügung gestellten Materialien einzusehen und diese ggf. auszudrucken und/oder im Wege eines sog. Downloads auf eigene Datenträger abzuspeichern. Diese Leistungen werden im Wege eines Leistungsaustausches gegen Entgelt erbracht. Da eine Freischaltung durch die Klägerin und damit ein Zugriff des Nutzers auf den internen Bereich erst

nach Zahlung erfolgten, ist der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der sonstigen Leistung der Klägerin und dem von den Nutzern zu zahlenden Betrag gegeben. Die Klägerin betrieb ihr Unternehmen zudem im Inland und auch die Leistungsempfänger, die die Leistungen für ihre nichtselbständige Tätigkeit bezogen, hatten ihren Wohnsitz im Inland.

Die hier wegen des Leistungsorts im Inland steuerbaren und mangels Eingreifens einer Steuerbefreiung auch steuerpflichtigen Umsätze der Klägerin hat das Finanzamt zu Recht dem Regelsteuersatz von 19% unterworfen (§ 12 Abs. 1 UStG). Denn die Umsätze unterfallen weder der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 2 jeweils i.V.m. Anlage 2 Nr. 49 Buchst. a) UStG noch nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c) UStG, soweit die Klägerin das Material im internen Bereich zur Ansicht und zum Download bereitstellt. Die Klägerin hat keine Lieferungen der von ihr erstellten Materialien auf physischen Trägern erbracht, sondern diese auf elektronischem Weg als sonstige Leistungen zum Abruf und Download ihren Nutzern zur Verfügung gestellt.

Zwar ist durch die Richtlinie (EU) 2018/1713 die MwStSystRL dahingehend geändert worden, dass sie den Mitgliedstaaten nunmehr die Möglichkeit einräumt, auf Umsätze mit Büchern, Zeitungen, Zeitschriften und anderen Erzeugnissen unabhängig von der äußerer Form der Publikation einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden. Der nationale Gesetzgeber hat in Umsetzung dieser Richtlinie den § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG neu in das UStG eingefügt. Danach gilt nunmehr die Steuerermäßigung auch für folgende Leistungen: "die Überlassung der in Nr. 49 Buchst. a) bis e) und Nr. 50 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG bezeichneten Erzeugnisse in elektronischer Form, unabhängig davon, ob das Erzeugnis auch auf einem physischen Träger angeboten wird, mit Ausnahme der Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen in Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen". Diese Neuregelung kommt jedoch erstmals mit Wirkung vom 18.12.2019 zur Anwendung, so dass eine rückwirkende Anwendung für die Streitjahre nicht in Betracht kommt.

### 3. EuGH-Vorlage zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft

**Mit Beschluss v. 11.12.2019 hat der BFH einen Fall der umsatzsteuerlichen Organschaft dem EuGH im Hinblick auf die Europarechtskonformität einer Gestaltung zur Entscheidung vorgelegt, die es einem Mitgliedstaat gestatten würde, anstelle der Mehrwertsteuergruppe (des Organkreises) ein Mitglied der Mehrwertsteuergruppe (den Organträger) zum Steuerpflichtigen zu bestimmen.**

#### **BFH v. 11.12.2019 - XI R 16/18**

##### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin ist eine GmbH, die durch notarielle Urkunde vom 29.8.2005 errichtet worden war. Gesellschafter der Klägerin sind A (zu 51 %) und die (C e.V.) zu 49 %. A ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. C e.V. ist ein eingetragener Verein. Alleiniger Geschäftsführer der Klägerin war im Streitjahr 2005 (E), der zugleich alleiniger Geschäftsführer der A und geschäftsführender Vorstand des C e.V. war.

Vor der Gründung der Klägerin waren dem Finanzamt zwei Entwürfe des Gesellschaftsvertrags zur Stellungnahme im Hinblick auf das Vorliegen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft vorgelegt worden. Mit Schreiben vom 29.12.2004 teilte das Finanzamt mit, dass nur die Version 2 die Anforderungen an die finanzielle Eingliederung erfülle. Am 29.8.2005 notariell beurkundet wurde jedoch Version 1.

Im Rahmen einer Außenprüfung nahm der Prüfer an, dass es im Streitjahr an einer finanziellen Eingliederung der Klägerin in das Unternehmen der A gefehlt habe. A sei zwar mit 51 % mehrheitlich am Gesellschaftskapital der Klägerin beteiligt gewesen, habe aber aufgrund der Regelungen in § 7 des Gesellschaftsvertrags nicht über eine Stimmrechtsmehrheit verfügt und sei damit nicht in der Lage gewesen, Beschlüsse bei der Klägerin durchzusetzen. Die im Streitjahr von der Klägerin erzielten Umsätze zum Regelsteuersatz gegenüber Dritten und aus den Leistungen gegenüber A seien damit bei der Klägerin als Unternehmerin zu erfassen. In Höhe von insgesamt 10.412 EUR stehe ihr der Vorsteuerabzug zu.

Am 30.12.2013 reichte die Klägerin beim Finanzamt eine Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ein, die einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Das Finanzamt folgte jedoch der Auffassung des Prüfers und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Das Finanzamt habe zu Unrecht das Vorliegen einer Organschaft zwischen der Klägerin als Organgesellschaft und A als Organträgerin abgelehnt.

##### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Auf die Revision der Finanzbehörde hat der BFH das Verfahren ausgesetzt und dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Zwar wäre bei isolierter Beurteilung des Streitfalls nach nationalem Recht die Re-

vision begründet; die Vorentscheidung wäre aufzuheben und die Klage abzuweisen. Denn die für eine Organschaft nach nationalem Recht erforderliche finanzielle Eingliederung in Form der Mehrheit der Stimmrechte liegt nicht vor.

Allerdings hat das FG im Ausgangspunkt zutreffend angenommen, dass ungeachtet der bereits vorhandenen Klärung durch den Tenor Ziffer 2 des EuGH-Urteils *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496, BStBl II 2017, 604) unionsrechtlich zweifelhaft ist, ob an dieser Deutung der Eingliederungsvoraussetzungen mit der Begründung festgehalten werden kann, das Erfordernis der Über- und Unterordnung (Eingliederung mit Durchgriffsrechten) sei aus Gründen der Rechtssicherheit und zur Vermeidung von Missbräuchen und Steuerhinterziehung und -umgehung erforderlich. Der vorlegende Senat ersucht insoweit um weitere Klärung zu den unionsrechtlichen Maßstäben, wie die erforderliche Prüfung vorzunehmen ist.

Dem EuGH werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 i.V.m. Art. 21 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG dahingehend auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat gestatten, anstelle der Mehrwertsteuergruppe (des Organkreises) ein Mitglied der Mehrwertsteuergruppe (den Organträger) zum Steuerpflichtigen zu bestimmen?
2. Falls die Frage 1 verneint wird: Sind Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 i.V.m. Art. 21 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG insoweit berufbar?
3. Ist bei der nach Rz 46 des EuGH-Urteils *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496, Rz 44 f.) vorzunehmenden Prüfung, ob das in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG enthaltene Erfordernis der finanziellen Eingliederung eine zulässige Maßnahme darstellt, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet ist, ein strenger oder ein großzügiger Maßstab anzulegen?
4. Sind Art. 4 Abs. 1, Abs. 4 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG dahingehend auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat gestatten, im Wege der Typisierung eine Person als nicht selbständig i.S. des Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG anzusehen, wenn sie in der Weise finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers (Organträgers) eingegliedert ist, dass der Organträger seinen Willen bei der Person durchsetzen und dadurch eine abweichende Willensbildung bei der Person verhindern kann?

4. Umsatzsteuerliche Behandlung von Miet- und Leasingverträgen als Lieferung oder sonstige Leistung;

### **EuGH-Urteil vom 4. Oktober 2017, Rs. C-164/16, Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd.**

#### **BMF-Schreiben v. 18.3.2020 - III C 2 -S 7100/19/10008 :003**

#### **I. Grundsätzliches**

Der EuGH hat mit Urteil vom 4. Oktober 2017, Rs. C-164/16, Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, entschieden, dass die in Art. 14 Abs. 2 Buchstabe b MwStSystRL verwendete Formulierung „Mietvertrag, der die Klausel enthält, dass das Eigentum unter normalen Umständen spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird“ dahin auszulegen ist, dass für die Annahme einer Lieferung zwei Voraussetzungen erfüllt sein müssen.

Zum einen muss der Vertrag, aufgrund dessen die Übergabe des Gegenstands erfolgt, ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an diesem Gegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer enthalten. Diese Voraussetzung sieht der EuGH als erfüllt an, wenn der Vertrag eine Kaufoption für den Leasinggegenstand vorsieht.

Zum anderen muss aus den - zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung und objektiv zu beurteilenden - Vertragsbedingungen deutlich hervorgehen, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird.

Der Vertrag darf dem Leasingnehmer keine echte wirtschaftliche Alternative in dem Sinne bieten, dass er zu dem Zeitpunkt, an dem er eine Wahl zu treffen hat, je nach Interessenlage den Gegenstand erwerben, zurückgeben oder weiter mieten kann. Bei einer im Vertrag enthaltenen - formal zwar völlig unverbindlichen - Kaufoption ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen die Optionsausübung zum gegebenen Zeitpunkt in Wirklichkeit als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint.

Die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leasing- und Mietverträgen in Abschnitt 3.5 Abs. 5 und 6 UStAE steht teilweise nicht im Einklang mit der EuGH-Entscheidung. Abschnitt 3.5 Abs. 5 UStAE stellt für die Annahme einer Lieferung darauf ab, ob der Leasingnehmer wie ein Eigentümer über den Gegenstand verfügen kann, und verweist hierzu auf die einkommensteuerrechtliche Zurechnung des Gegenstandes. Danach sind für eine Zurechnung des Leasinggegenstands - unabhängig von einer Kaufoption - u. a. das Verhältnis der unkündbaren Grundmietzeit zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendbarkeit nach Ablauf der Mietzeit beim Leasinggeber und das Verhältnis des Kaufpreises zum Buchwert zum Zeitpunkt des Ablaufs der Mietzeit maßgeblich.

Nach Abschnitt 3.5 Abs. 6 Satz 1 UStAE liegt bei Mietverträgen i. S. des § 535 BGB mit dem Recht zum Kauf, nach denen der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums von weiteren Willenserklärungen abhängig ist, eine Lieferung erst zum Zeitpunkt der übereinstimmenden Willenserklärung vor. Dies widerspricht der Auffassung des EuGHs, nach der sich die Frage, ob es sich um eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt, im Sinne der Rechtssicherheit bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses eindeutig klären lassen muss.

Die Abs. 5 und 6 des Abschnitts 3.5 UStAE sind in ihrer derzeitigen Fassung insoweit nicht mehr anwendbar.

## II. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird Abschnitt 3.5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl 2010 I S. 864, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 6. Februar 2020 - III C 3 - S 7156/19/10002 :001 (2020/0057950), BStBl 2020 I S. 235, geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Nach Absatz 4 wird die Zwischenüberschrift wie folgt gefasst:  
„Lieferungen und sonstige Leistungen bei Miet- und Leasingverträgen“
2. Absatz 5 wird wie folgt gefasst:  
„(5) Werden Gegenstände im Leasingverfahren überlassen, ist die Übergabe des Gegenstands durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer nur dann eine Lieferung, wenn:
  1. der Vertrag ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an diesem Gegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer enthält und
  2. aus den - zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung und objektiv zu beurteilenden - Vertragsbedingungen deutlich hervorgeht, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird.

Eine ausdrückliche Klausel zum Eigentumsübergang liegt auch vor, wenn der Vertrag eine Kaufoption für den Gegenstand enthält.

Bei einer im Vertrag enthaltenen - formal zwar völlig unverbindlichen - Kaufoption ist die zweite Voraussetzung erfüllt, wenn angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen die Optionsausübung zum gegebenen Zeitpunkt in Wirklichkeit als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint.

Der Vertrag darf dem Leasingnehmer keine echte wirtschaftliche Alternative in dem Sinne bieten, dass er zu dem Zeitpunkt, an dem er eine Wahl zu treffen hat, je nach Interessenlage den Gegenstand erwerben, zurückgeben oder weiter mieten kann. 5 Dies kann z.B. dann der Fall sein, wenn nach dem Vertrag zu dem Zeitpunkt, zu dem die Option ausgeübt werden darf, die Summe der vertraglichen Raten dem Verkehrswert des Gegenstands einschließlich der Finanzierungskosten entspricht und der Leasingnehmer wegen der Ausübung der Option nicht zusätzlich eine erhebliche Summe entrichten muss (vgl. EuGH-Urteil vom 4. 10 2017, C-

164/16, Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, BStBl II 2020, S. XXX). 6 Eine erhebliche Summe ist im Sinne des Satzes 5 zu entrichten, wenn der zusätzlich zu entrichtende Betrag 1 Prozent des Verkehrswertes des Gegenstandes im Zeitpunkt der Ausübung der Option übersteigt. 7 Für die Überlassung eines Gegenstands außerhalb des Leasingverfahrens (z.B. Mietverträge im Sinne des § 535 BGB mit Recht zum Kauf) gelten die Sätze 1 bis 5 sinngemäß.

3. Absatz 6 wird wie folgt gefasst:

„(6) Erfolgt bei einer grenzüberschreitenden Überlassung eines Leasinggegenstands (sog. Cross-Border-Leasing) die Zuordnung dieses Gegenstands auf Grund eines Rechts eines anderen Mitgliedstaates ausnahmsweise abweichend von Absatz 5 bei dem im Inland ansässigen Vertragspartner, ist dieser Zuordnung zur Vermeidung von endgültigen Steuerausfällen zu folgen; ist die Zuordnung abweichend von Absatz 5 bei dem im anderen Mitgliedstaat ansässigen Vertragspartner erfolgt, kann dieser gefolgt werden, wenn der Nachweis erbracht wird, dass die Überlassung in dem anderen Mitgliedstaat der Besteuerung unterlegen hat.“

4. Absatz 7 Satz 5 wird wie folgt gefasst:

„5Daher ist z. B. bei einer nach Absatz 5 als Lieferung zu qualifizierenden Nutzungsüberlassung mit vorangehender Eigentumsübertragung auf den Überlassenden (sog. sale-and- Mietkauf-back) ein Finanzierungsgeschäft anzunehmen.“

### **III. Anwendung**

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 18. März 2020 abgeschlossene Leasing- und Mietverträge wird es jedoch - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs - nicht beanstandet, wenn die Beteiligten Abschnitt 3.5 Abs. 5 und 6 UStAE übereinstimmend in der am 17. März 2020 geltenden Fassung anwenden.



## 5. Haushaltshilfeleistungen: Wann greift die Umsatzsteuerbefreiung?

**Unter welchen Voraussetzungen sind Haushaltshilfeleistungen von der Umsatzsteuer befreit? Nach dem Finanzgericht Münster kommt es dabei nicht allein darauf an, dass Dienstleister sozialversicherungsrechtlich anerkannt sind. Die Leistungen müssen zudem an hilfsbedürftige Personen erbracht worden sein. Für die Unterscheidung zu nicht hilfsbedürftigen Personen sind entsprechende Nachweise wichtig.**

**Das Finanzgericht Münster (FG) hat mit seinem Urteil entschieden, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen gem. § 4 Nr. 16 UStG nur vorliegen, wenn die Personen, für welche die Haushaltshilfe erbracht wird, auch selbst hilfsbedürftig sind. Dass die Dienstleisterin von Pflege- und Krankenkasse für Haushaltshilfeleistungen nach dem SGB anerkannt ist, ist nicht ausreichend.**

FG Münster, Urt. v. 25.02.2020 - 15 K 2427/17 U

### **I. Sachverhalt:**

Die Steuerpflichtige erbringt Haushaltshilfeleistungen i.S.d. §§ 38, 24 Buchst. h) und § 132 SGB V für Personen, denen z.B. aufgrund einer Schwangerschaft, Entbindung oder Krankenhausbehandlung die Weiterführung des Haushalts nicht mehr möglich ist. Sie schloss dazu Verträge mit Ersatz- und Pflegekassen.

Neben den Leistungen an o.g. Hilfsbedürftige behandelte die Beklagte auch die Leistungen gem. § 4 Nr. 16 UStG an Personen als steuerfrei, deren Hilfsbedürftigkeit nicht festgestellt war.

Im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung beanstandete dies das zuständige Finanzamt und korrigierte, die bisher als steuerfrei behandelten Umsätze für nicht offiziell als hilfsbedürftig anerkannte Personen.

Die Steuerpflichtige wendet sich dagegen, da sie eine gem. § 4 Nr. 16 UStG begünstigte Einrichtung ist und auch gegenüber den nicht hilfsbedürftigen Kunden identische Leistungen erbringt.

Der Einspruch gegen die Änderungsbescheide wurde abgelehnt.

### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Das FG wies die Klage ab und ließ eine Revision nicht zu.

#### **Leistungen i.S.d. § 4 Nr. 16 UStG**

Umsätze sind gem. § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG steuerfrei, wenn diese mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbunden sind.

Zusätzlich müssen gem. § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG die Leistungen i.S.d. Satzes 1, die von Einrichtungen gem. § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. b)–l) erbracht werden, befreit werden, wenn es sich um Leistungen handelt, die nach dem SGB anerkannt sind oder für die mit Ersatz- oder Pflegekassen entsprechende Verträge abgeschlossen wurden.

Die Hilfsbedürftigkeit des Empfängerkreises ist gem. Abschn. 4.16.2 UStAE buch- und belegmäßig für jede Person nachzuweisen, z.B.

- durch eine Bestätigung der Krankenkasse, Pflegekasse, Sozialhilfeträger;
- durch Vorlage einer Bescheinigung des Gesundheitsamts oder durch eine ärztliche Verordnung;
- durch Anerkennung eines Pflegegrads.

Die Steuerbefreiung kann für einen darüber hinausgehenden Personenkreis nach der Auffassung des FG nicht gewährt werden. Für die Erfüllung der o.g. Voraussetzungen reicht es nicht aus, dass die Leistungen von einer Ersatz- und Pflegekasse nach den SGB anerkannten Einrichtungen handelt. Die Leistungen müssen darüber hinaus noch an einen hilfsbedürftigen Personenkreis erbracht werden.

Die Hilfsbedürftigkeit kann ebenfalls nicht pauschal gem. § 53 AO für Personen ab einem Alter von über 75 Jahren angenommen werden, da für die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 16 UStG strengere Voraussetzungen anzunehmen seien als nach der AO. Das FG verwies dazu auf die in Abschn. 4.16.2 UStAE aufgeführten Nachweise.

Eine Steuerbefreiung kommt für Leistungen an nicht hilfsbedürftige Personen auch nicht in Frage, da anerkannte Einrichtungen gem. § 4 Nr. 16 UStG einen Wettbewerbsvorteil gegenüber reinen Haushaltshilfen oder Putzhilfen hätten, die ausschließlich an nicht hilfsbedürftige Personen Umsätze erbringen.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Pflegedienstleister und Haushaltshilfen sollten überprüfen, ob die Möglichkeit besteht, sich bei den entsprechenden Sozialkassen registrieren zu können, um ihre Dienstleistungen umsatzsteuerfrei einem weiteren Personenkreis anzubieten. Bei einer entsprechenden vorliegenden Registrierung ist stets zwischen hilfsbedürftigen und nicht hilfsbedürftigen Personen zu unterscheiden und dieses auch buchmäßig nachzuhalten. Die entsprechenden Nachweise sollten dabei stets eingeholt werden.

## 6. Zu geringer Umsatz im Kfz-Handel: Kein Unternehmer iSd UStG

**Eine unternehmerische bzw. wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist zu verneinen, wenn innerhalb von 2 Jahren zwar 10 Kfz angeschafft werden, über einen längeren Zeitraum aber lediglich 2 Fahrzeuge weiterveräußert werden und ein händlerähnliches Auftreten am Markt nicht dargestellt wird.**

### **FG Hamburg v. 16.10.2019 - 2 K 312/17**

#### **I. Sachverhalt:**

Streitig war, ob der Kläger in den Streitjahren unternehmerisch tätig war und deshalb zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Der Kläger ist der Ansicht, dass er in den Streitjahren 2010 und 2011 unternehmerisch tätig gewesen ist, weil er einen Exporthandel betrieben habe. Bei einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass in diesem Zeitraum 10 Kfz angeschafft, aber nur 2 Kfz veräußert wurden.

#### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Das FG hat eine unternehmerische bzw. wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des UStG verneint. Die Revision wurde nicht zugelassen.

Es kann nicht festgestellt werden, dass der Kläger in den Streitjahren als Unternehmer iSd UStG tätig war. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs. 1 S. 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Die Tätigkeit des Klägers in den Streitjahren fällt nicht unter diese Definition. Er hatte zwar ab dem ... Oktober 2009 einen Gewerbebetrieb für den Im- und Export von gebrauchten Fahrzeugen und Fahrzeugteilen angemeldet, aber in 2009 nach seinen eigenen Angaben keine entsprechende Tätigkeit entfaltet und das Gewerbe bereits am ... Mai 2010 wieder abgemeldet. Zwischen August 2010 und Oktober 2011 war dann zwar wieder ein Gewerbebetrieb Im- und Export angemeldet, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist aber während dieser Perioden keine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. des Umsatzsteuerrechts entfaltet worden.

Der Kläger verfügte nicht über ein Geschäftslokal, insbesondere verfügte er nicht über das Minimum von drei Stellplätzen, das Voraussetzung für den Erhalt von roten Händler-Kennzeichen war. Nach den - insoweit unstrittigen - Feststellungen der Außenprüfung hat der Kläger im Streitjahr 2010 zwei Fahrzeuge angeschafft und im Folgejahr acht weitere. Veräußert worden sind hiervon jedoch lediglich zwei Fahrzeuge, der BMW 320D im Oktober 2010 und der Smart Coupé im Oktober 2013, letzteres zu einem Zeitpunkt, als der Kläger nur noch einen Nebenerwerbsbetrieb für den Im- und Export von Textilien und KFZ-Teilen angemeldet hatte. Allein für den BMW ist ein handschriftlicher Kaufvertrag vorgelegt worden. Aus diesen Vorgängen allein lässt sich keine nachhaltige, einem Händler vergleich-

bare Tätigkeit ableiten, zumal es sich bei dem einzig nachgewiesenen Verkauf um eine Veräußerung mit einem verhältnismäßig geringen Aufschlag auf den Einkaufspreis und ersichtlich ohne Inrechnungstellung der Ausfuhrkosten an eine Privatperson handelte. Selbst unter Berücksichtigung des behaupteten weiteren Verkaufs, des Smart Coupé, drei Jahre später, ist noch nicht von einer unternehmerischen Betätigung auszugehen. Ein derart geringes wirtschaftliches Engagement nähert sich dem Verhalten einer Privatperson, die ebenfalls in regelmäßigen Abständen ein Auto zu verkaufen pflegt (vgl. dazu BFH v. 18.7.1991 - V R 86/87).

Auch aus den übrigen Umständen ergibt sich kein anderes Bild. Allein der Erwerb von zehn Autos belegt noch nicht eine wirtschaftliche Tätigkeit. Entscheidend ist die Entfaltung einer Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, d.h. eine auf den Verkauf gerichtete Betätigung, die dem Bild eines Händlers entspricht. Eine solche hat der Kläger nicht hinreichend dargetan. Seine Angaben in der mündlichen Verhandlung sind vage geblieben. So soll der in Rede stehende BMW 320D über ein russisches Autohaus verkauft worden sein, in der Akte befindet sich aber nur der handschriftliche Vertrag mit der erwerbenden Privatperson, ein Hinweis auf ein Autohaus fehlt. Unterlagen über die Einschaltung eines russischen Autohauses in weiteren Fällen hat der Kläger ebenfalls nicht vorlegen können. Auch die weiteren von ihm behaupteten Abverkäufe sind unspezifisch geblieben und nicht nachgewiesen worden.

Soweit - ebenfalls unstreitig - drei Fahrzeuge an die Schwester nach Armenien ausgeführt wurden, ist ebenfalls nicht nachgewiesen worden, dass es sich insoweit um eine Handelstätigkeit gehandelt hat. Es sind zwar handschriftliche Erklärungen der Schwester und des Schwagers zur Akte gereicht worden (...), wonach diese dem Kläger geholfen hätten, die Autos zu verkaufen bzw. diese auf Automärkten präsentiert hätten. Dies überzeugt indessen nicht. Insoweit fehlt es an nachvollziehbaren objektiven Belegen darüber, dass die Fahrzeuge tatsächlich zum Verkauf angeboten worden sind, wie beispielsweise Belege über Standmieten auf den Automärkten in C und B. Ferner ist nicht ohne weiteres nachvollziehbar, warum die Fahrzeuge in Armenien nicht absetzbar gewesen sein sollen. Da sowohl die Schwester als auch der Schwager dem Kläger größere Geldbeträge zur Verfügung gestellt haben sollen - jedenfalls eine Überweisung des Schwagers von 20.000 € im August 2011 auf das Konto des Klägers ist belegt -, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Fahrzeuge letztlich für Familienmitgliedern in Armenien beschafft worden sind und nicht dem Absatz an Dritte dienten.

Auch hinsichtlich der verbliebenen fünf Fahrzeuge (vier BMW und ein Opel Corsa), die zum Zeitpunkt der Außenprüfung und auch bei Klageerhebung 2017 noch auf den Kläger zugelassen waren, ist eine nachhaltige Händlerstätigkeit nicht erkennbar. Der während der Außenprüfung eingereichte Link auf eine online-Anzeige im russischen Netz für einen BMW 520D lässt sich nicht näher verifizieren. Der weitere Link auf eine armenische Plattform mit dem Angebot für einen Mercedes Benz C 200 und einen BMW 520i lässt sich ebenfalls weder zeitlich noch inhaltlich verlässlich zuordnen. Soweit der Kläger im Klageverfahren Ausdrücke von online-Inseraten bei XX eingereicht hat, betreffen diese ersichtlich einen im Jahr 2016 eingestellten BMW 530. Dies lässt ebenfalls verlässliche Rückschlüsse auf das zu beurteilende Verhalten des Klägers im Hinblick auf die in den Streitjahren angeschafften Fahrzeuge nicht zu. Im Übrigen können vereinzelte Angebote im Internet allein die erforderliche händlerähnliche Betätigung nicht entscheidend stützen, denn

auch Privatpersonen bedienen sich dieses Betriebsweges, um gelegentliche private Autoverkäufe zu tätigen.

## V. **Gewerbsteuer**

### 1. GewSt-Pflicht des Einbringungsgewinns I

**Bringt eine natürliche Person ihren gesamten Anteil an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft (hier: Aktiengesellschaft) zum Buchwert ein und veräußert der Einbringende oder sein Erbe einen Teil der erhaltenen Anteile (hier: Aktien) innerhalb der Sperrfrist, so unterliegt der hierdurch ausgelöste Einbringungsgewinn I nicht der GewSt, wenn auch die Einbringung zum gemeinen Wert nicht gewerbsteuerpflichtig gewesen wäre.**

**BFH v. 11.7.2019 – I R 26/18**

#### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin existierte zunächst in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Im Streitjahr 2013 wurde sie gem. § 25 UmwStG unter Buchwertfortführung in eine AG umgewandelt. Im Rahmen der Umwandlung erhielt A entsprechend seiner prozentualen Beteiligung Aktien an der AG.

A verstarb im darauffolgenden Jahr und wurde von seiner Ehefrau beerbt. Diese übertrug im Rahmen eines Vermächtnisverzichts- und Abfindungsvertrags einen Teil der Aktien an die Tochter. Die Klägerin berücksichtigte diesen Vorgang i.R.d. GewSt-Erklärung nicht.

Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass die Übertragung der Aktien von der Ehefrau auf die Tochter einen Einbringungsgewinn I (EBG I) EStB 2020, 119i.S.d. § 22 Abs. 1 UmwStG ausgelöst habe, welcher der GewSt unterliege.

#### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Der I. Senat des BFH ist zu dem Ergebnis gelangt, dass der EBG I im Streitfall nicht der GewSt unterliegt. Er ist damit der Vorinstanz (FG Köln v. 19.7.2018 – 6 K 2507/16, EFG 2018, 1730) gefolgt.

Als ausschlaggebend erachtet der BFH

- den Wortlaut und
- den systematischen Zusammenhang des § 22 Abs. 1 UmwStG. Diese legen es nahe, dass der EBG I auch gewerbsteuerlich den Regeln unterworfen ist, die für eine Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Einbringung zum Tragen gekommen wäre.

Im Streitfall aber hätte die Einbringung des gesamten Mitunternehmeranteils auch bei Ansatz des gemeinen Wertes keine GewSt ausgelöst, weil A als natürliche Person unmittelbar an der formgewechselten Mitunternehmerschaft beteiligt war.

Lediglich soweit der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft oder eines Mitunternehmeranteils nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligtem Mitunternehmer entfällt, gehört er zum Gewerbeertrag (§ 7 S. 2 GewStG).

### **III. Hinweise für die Praxis:**

#### **BFH widerspricht Finanzverwaltung:**

Der BFH widerspricht mit der vorliegenden Entscheidung der Ansicht der Finanzverwaltung (vgl. UmwStE 2011, BMF v. 11.11.11 Rz. 22.07), wonach dann, wenn nicht sämtliche erhaltenen Anteile in einem Vorgang veräußert werden, für Zwecke des § 7 S. 2 GewStG nicht mehr von der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs etc. auszugehen ist. Er erteilt dieser Sichtweise eine deutliche Absage.

Nach Ansicht des BFH kommt es für die rechtliche Beurteilung allein auf die Besteuerung des Einbringungsgewinns an. Die spätere Veräußerung ist selbst nicht Besteuerungsgegenstand des § 22 UmwStG, sondern lediglich das auslösende Moment für die rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns.

Der BFH folgt mit dieser Ansicht der ganz herrschenden Meinung im Schrifttum (Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 22 Rz. 290; Beutel in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, Anh. GewStG und Umwandlungen nach dem UmwStG Rz. 326).

Das Besprechungsurteil steht im Einklang

- mit der Rechtsprechung zur Vorgängerregelung (BFH v. 29.4.1982 – IV R 51/79, BStBl. II 1982, 732 = FR 1982, 522) sowie
- mit der aktuellen Rechtsprechung zum Einbringungsgewinn II (EBG II) nach § 22 Abs. 2 UmwStG, wonach der EBG II dann nicht der GewSt unterliegt, wenn die Einbringung der Anteile zum gemeinen Wert nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre (vgl. dazu BFH v. 11.7.2019 – I R 13/18, EStB 2020, 117).

## 2. GewSt-Pflicht des Einbringungsgewinns II

**Bringt eine natürliche Person ihren gesamten Anteil an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft zum Buchwert ein und veräußert diese einen miteingebrachten Kapitalgesellschaftsanteil innerhalb der Sperrfrist, so unterliegt der hierdurch ausgelöste Einbringungsgewinn II nicht der GewSt, wenn auch die Einbringung zum gemeinen Wert nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre.**

**BFH v. 11.7.2019 – I R 13/18**

### **I. Sachverhalt:**

Klägerin ist eine GmbH, die von einem Ehepaar zu gleichen Teilen gehalten wurde. Im Streitjahr 2010 brachten die Eheleute zunächst ihre Geschäftsanteile an einer KG sowie weitere GmbH-Anteile in die Klägerin gegen Gewährung neuer Anteile nach § 20 UmwStG ein. Noch im Streitjahr veräußerte die Klägerin die eingebrachten KG-Anteile sowie die ebenfalls miteingebrachten GmbH-Anteile weiter.

Das FA vertrat die Ansicht, dass aus der Veräußerung der eingebrachten GmbH-Anteile ein Einbringungsgewinn II (EBG II) entstanden ist, der der GewSt unterliegt.

### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Der I. Senat des BFH ist zu dem Ergebnis gelangt, dass im Streitfall der EBG II nicht der GewSt unterliegt. Er ist damit der Ansicht der Vorinstanz (Schl.-Holst. FG v. 21.3.2018 – 1 K 1/16) gefolgt.

Als ausschlaggebend erachtet der BFH

- den Wortlaut und
- den systematischen Zusammenhang des § 22 Abs. 2 UmwStG. Diese legen es nahe, dass der EBG II auch gewerbesteuerlich den Regeln unterworfen ist, die für eine Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Einbringung zum Tragen gekommen wäre.

Im Streitfall aber hätte die Einbringung des GmbH-Anteils auch zum gemeinen Wert nicht der GewSt unterlegen, weil die Eheleute als natürliche Personen unmittelbar an der KG, zu deren Betriebsvermögen die Anteile gehörten, beteiligt waren. Beachten Sie: Lediglich soweit der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft oder eines Mitunternehmeranteils nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligtem Mitunternehmer entfällt, gehört er zum Gewerbeertrag (§ 7 S. 2 GewStG).

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsvorgangs: Soweit im Rahmen

- einer Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) oder
- des Anteilstausches (§ 21 Abs. 1 UmwStG 2006)



unter dem gemeinen Wert eingebrachte Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt durch die übernehmende Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar veräußert werden und soweit beim Einbringenden der Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei gewesen wäre, ist der Gewinn aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung rückwirkend als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen zu versteuern (EBG II), § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG.

Der im Streitfall entstandene EBG II ist – wie der BFH nun entscheiden hat – nicht der GewSt zu unterwerfen. Der Senat folgt damit der ganz h.M..

Nach Ansicht des BFH kommt es für die rechtliche Beurteilung allein auf die Besteuerung des Einbringungsvorgangs an. Die spätere Veräußerung der miteingebrachten Anteile innerhalb der Sperrfrist durch die übernehmende Gesellschaft ist selbst nicht Besteuerungsgegenstand des § 22 UmwStG, sondern lediglich das auslösende Moment für die rückwirkende Besteuerung des Einbringungsvorgangs.

Das Besprechungsurteil steht im Einklang mit der aktuellen Rechtsprechung zum EBG I nach § 22 Abs. 1 UmwStG, wonach auch der EBG I nicht der GewSt unterliegt, wenn auch die Einbringung zum gemeinen Wert nicht gewerbsteuerpflichtig gewesen wäre (vgl. dazu BFH v. 11.7.2019 – I R 26/18, EStB 2020, 118).

3. **Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 GewStG bei Grundstücksunternehmen**

**Sieht ein Vertrag über die Vermietung eines Grundstücks mit einem noch zu errichtenden Gebäude vor, dass die auf Betriebsvorrichtungen entfallenden Aufwendungen vom Mieter getragen und Betriebsvorrichtungen nicht mitvermietet werden sollen, ist nicht bereits dann eine für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen anzunehmen, wenn bei einzelnen Betriebsvorrichtungen die darauf entfallenden Aufwendungen nicht herausgerechnet werden, sondern in die Herstellungskosten des Gebäudes eingehen.**

**BFH v. 28.11.2019 - III R 34/17**

**I. Sachverhalt:**

Die Klägerin ist eine GmbH und Rechtsnachfolgerin einer KG. Sie ging durch Umwandlungsbeschluss vom 19.11.2004 mit Umwandlungsstichtag vom 31.8.2004 aus der KG hervor. Die KG hatte 2001 eine aus mehreren (Teil-)Grundstücken bestehende Fläche erworben. Am selben Tag hatte sie mit einer AG einen "Miet- und Ankaufvertrag" abgeschlossen, nach dessen Inhalt sich die KG dazu verpflichtete, auf dem Gelände auf eigene Rechnung ein Zentrum zu errichten und anschließend für 20 Jahre an die AG zu vermieten. Die jährlichen Mietzahlungen der AG sollten sich auf 7,072 % der Gesamtinvestitionskosten belaufen und zugleich Mieterdarlehen sein. Nach Ablauf der Mietzeit soll der AG das Recht zustehen, den Grundbesitz nebst Gebäuden zu einem angemessenen Preis anzukaufen; dabei sollen die Mieterdarlehen auf den Kaufpreis angerechnet werden.

In dem Vertrag wurde auch geregelt, dass Mietobjekt der gesamte Grundbesitz nebst wesentlichen Bestandteilen sein sollte, nicht jedoch Zubehör und Betriebsvorrichtungen i.S.d. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG. Betriebsvorrichtungen sollten nicht von der Vermieterin angeschafft und finanziert werden. Etwaige von der Mieterin eingebaute Betriebsvorrichtungen, die als wesentliche Bestandteile des Grundstücks zu beurteilen seien, sollten als vorbehaltenes wirtschaftliches Eigentum der Mieterin anzusehen sein.

Die KG errichtete das Zentrum nicht selbst; sie beauftragte vielmehr die AG mit der Errichtung. Die von der AG eingeschalteten Bauunternehmer erhielten den Werklohn nach Freigabe durch die AG direkt von der KG. Einzelne Rechnungen, die nach Ansicht der KG Betriebsvorrichtungen betrafen, sandte sie an die AG zurück, damit diese unmittelbar mit dem Bauunternehmen abrechne. Im August 2003 vereinbarten Mitarbeiter der KG und der AG mündlich, dass die AG von der KG verauslagte Kosten für Betriebsvorrichtungen übernehmen sollte und die AG auch unmittelbare wirtschaftliche Eigentümerin der Betriebsvorrichtungen und Mobilien werden sollte.

Die Klägerin machte in den Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre 2004 bis 2007 die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG geltend. Das Finanzamt war letztlich der Ansicht, die Klägerin habe Kosten für Betriebsvorrichtungen und andere bewegliche Wirtschaftsgüter getragen, die

zusammen mit der Immobilie an die AG vermietet worden seien. Aus diesem Grund könne die erweiterte Kürzung nicht gewährt werden. Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

## II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auf die Revision der Klägerin hob der BFH die Entscheidung auf und wies die Streitsache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück.

Der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG nicht entscheiden, ob der Klägerin die sog. erweiterte Kürzung von Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zusteht.

Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes gekürzt. Gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt an Stelle der Kürzung nach Satz 1 auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (sog. erweiterte Kürzung). Zweck der erweiterten Kürzung ist es, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer aus Gründen der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die nur Grundstücksverwaltung betreiben, freizustellen.

"Verwaltung und Nutzung" i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist nicht deckungsgleich mit dem einkommensteuerrechtlichen Begriff der privaten Vermögensverwaltung. Die (Mit-)Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter überschreitet den Rahmen der nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG unschädlichen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes auch dann, wenn einkommensteuerrechtlich noch von Vermögensverwaltung auszugehen wäre. Eigener Grundbesitz wird verwaltet und genutzt, wenn er zum Zwecke der Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz eingesetzt wird, etwa durch Vermietung und Verpachtung. Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt.

Darüber hinaus liegen Nebentätigkeiten innerhalb des von dem Ausschließkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gezogenen Rahmens vor und sind - ausnahmsweise - nicht begünstigungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung angesehen werden können. Der Begriff des Grundbesitzes i.S.v. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bestimmt sich nach Bewertungsrecht. Zum Grundvermögen gehören nach § 68 Abs.1 Nr. 1 BewG der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör. Betriebsvorrichtungen zählen bewertungsrechtlich nicht zum Grundbesitz (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG). Die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen schließt die erweiterte Kürzung auch dann aus, wenn sie einen nur geringfügigen Umfang annimmt.

"Eigener" Grundbesitz ist der zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörende Grundbesitz. Die Annahme eigenen Grundbesitzes i.S.v. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

---

setzt nicht zwingend zivilrechtliches Eigentum des Unternehmers voraus, vielmehr reicht wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO aus. Umgekehrt liegt kein eigener Grundbesitz des Unternehmers vor, wenn dieser zwar zivilrechtlicher, nicht aber wirtschaftlicher Eigentümer ist. Das FG wird nun im zweiten Rechtsgang aufzuklären haben, ob die Anlagen und Wirtschaftsgüter, die es als Betriebsvorrichtungen beurteilt hat, von der Klägerin wirksam an die AG vermietet wurden, ggf., ob trotz einer etwaigen zivilrechtlichen Unwirksamkeit steuerrechtlich eine entgeltliche Nutzungsüberlassung anzunehmen ist (§ 41 Abs. 1 Satz 1 AO). Entsprechendes gilt für die Frage, wer wirtschaftlicher Eigentümer der fraglichen Betriebsvorrichtungen war.

4. Keine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags einer grundbesitzverwaltenden Kapitalgesellschaft bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

**Eine der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags entgegenstehende schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass diese einer von mehreren auf dem vermieteten Grundstück ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten dienen. Für die Frage, ob ein Nebengeschäft im Hinblick auf die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags unschädlich ist, kommt es auf die Verhältnisse im jeweiligen Erhebungszeitraum an.**

**Es reicht nicht aus, dass das Nebengeschäft in einem anderen Erhebungszeitraum als unschädlich zu beurteilen wäre. Eine schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Mitvermietung in einem Mietvertrag vereinbart wurde, an den die den Mietvertrag übernehmende Kapitalgesellschaft über den streitigen Erhebungszeitraum hinaus gebunden ist.**

**BFH v. 18.12.2019 - III R 36/17**

#### **I. Sachverhalt:**

Streitig war, ob im Erhebungszeitraum 2008 die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags für Grundstücksunternehmen vorlagen.

Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt; maßgebend ist der Einheitswert des letzten Feststellungszeitpunktes vor dem Ende des Erhebungszeitraums (§ 14 GewStG). Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, können stattdessen gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist grundsätzlich ausgeschlossen, wenn die Verwaltung oder Nutzung des eigenen Grundbesitzes die Grenzen der Gewerblichkeit überschreitet.

Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt.

## II. Die Entscheidung des Gerichts:

Im Streitfall hatte das FG zu Recht entschieden, dass die als Kapitalgesellschaft gewerbesteuerpflichtige Steuerpflichtige auch Erträge erzielte, die nicht auf die Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz im bewertungsrechtlichen Sinne zurückzuführen sind.

Der in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verwendete Begriff des Grundbesitzes ist ebenso wie in Satz 1 dieser Bestimmung im gegenüber dem Einkommensteuerrecht enger bewertungsrechtlichen Sinne zu verstehen. Dies beruht auf dem Zweck des § 9 Nr. 1 GewStG, die Doppelbelastung von Grundbesitz mit Realsteuern -- Gewerbesteuer und Grundsteuer-- zu vermeiden. Bei Erträgen, die nicht auf die Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz im bewertungsrechtlichen Sinne zurückzuführen sind, ist eine Doppelbelastung durch Grundsteuer und Gewerbesteuer nicht zu befürchten.

Der Umfang des Grundvermögens ergibt sich aus § 68 BewG. Danach gehören zum Grundvermögen u.a. der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör (§ 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG), nicht aber Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG).

Aus dem gesetzlichen Erfordernis der Zugehörigkeit "zu einer Betriebsanlage" ergibt sich, dass der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetzt, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Zwischen der Betriebsvorrichtung und dem Betriebsablauf muss ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie er üblicherweise bei Maschinen gegeben ist. Dagegen reicht es nicht aus, wenn eine Anlage für einen Betrieb lediglich nützlich oder notwendig oder sogar gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist. Entscheidend ist, ob die Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes genutzt werden. Für die Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen kommt es deshalb darauf an, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist oder ob sie unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dient. Die zivilrechtliche Einordnung eines Gegenstands als wesentlicher Gebäudebestandteil schließt das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung i.S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht aus.

Im Streitfall kam der BFH zu dem Ergebnis, dass die streitbefangenen Gegenstände und Anlagen zwar zum Grundvermögen i.S. des § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG gehören, jedoch Betriebsvorrichtungen darstellen und deshalb nach § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht in das Grundvermögen einzubeziehen sind. Im Streitfall ging es um Zapfsäulen, Rohrleitungen und Tanks sowie um die Bodenbefestigung einer Tankstelle, die allesamt Betriebsvorrichtungen der Tankstelle darstellen.

Die Mitvermietung dieser Betriebsvorrichtungen stand im Streitfall der erweiterten Kürzung entgegen, da auch keine der von der Rechtsprechung entwickelten Ausnahmen vom Ausschluss einer erweiterten Kürzung vorlagen. Die Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen stellte sich nicht als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung dar.

**III. Hinweise für die Praxis:**

Außerdem stellte der BFH heraus, dass es für die Frage, ob ein Nebengeschäft unschädlich ist, auf die Verhältnisse im jeweiligen Erhebungszeitraum ankommt. Denn das Ausschließlichkeitskriterium weist entsprechend dem Charakter der Gewerbesteuer als Jahressteuer auch eine zeitliche Dimension auf. Diese verlangt, dass während des gesamten Erhebungszeitraums ausschließlich die in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begünstigten Tätigkeiten ausgeübt werden. Wird nur während eines Teils des Erhebungszeitraums eine nicht begünstigte Tätigkeit ausgeübt, entfallen für den gesamten Erhebungszeitraum die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung.

## 5. Identität von "bisherigem" und "neuem" Gewerbebetrieb

**Fällt die Unternehmensidentität und damit die sachliche Gewerbesteuerpflicht während des Kalenderjahrs weg, ist der Gewerbesteuermessbetrag für einen abgekürzten Erhebungszeitraum festzusetzen. Ob der bisherige Gewerbebetrieb eingestellt und (ggf.) ein neuer Gewerbebetrieb in Gang gesetzt wird, bestimmt sich danach, ob der "bisherige" und der "neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung identisch sind.**

### **BFH v. 19.12.2019 - IV R 8/17**

#### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin ist eine 1996 gegründete GmbH & Co. KG. Ihre Komplementärin hat keine Kapitaleinlage zu leisten und ist am Ergebnis der Klägerin nicht beteiligt. Kommanditisten waren im Streitjahr 2012 zunächst die F, eine Anstalt des öffentlichen Rechts, und die M, eine rechtsfähige Stiftung. Wirtschaftsjahr ist das Kalenderjahr.

Zum 30.10.2012 veräußerten F und M ihre Kommanditanteile an der Klägerin an den Z, eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Die Gesellschaftsanteile an der Komplementärin wurden ebenfalls auf Z übertragen. Nach dem Gesellschafterwechsel wurden die Gesellschaftsverträge der Klägerin und ihrer Komplementärin am 30.11.2012 neu gefasst. Gleichzeitig wurde der Sitz der Klägerin von X nach Y verlegt. Die Gesellschaft ist zu allen Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die mit dem Geschäftszweck technisch oder wirtschaftlich im Zusammenhang stehen oder dienen oder diesem dienlich oder förderlich sind. Die Gesellschaft kann andere Unternehmen gleicher oder verwandter Art gründen, erwerben oder sich an ihnen beteiligen.

Mit Vertrag vom 14.12.2012 verpachtete die Klägerin die Gebäude und Betriebsvorrichtungen des Kraftwerks mit Wirkung zum 1.11.2012 an Z. Das Grundstück, auf dem das Kraftwerk errichtet worden war, steht im Eigentum des Z. Dieser hatte es der Klägerin 1998 mit Erbbaurechtsvertrag überlassen. Auf den Zeitpunkt des Verkaufs (30.10.2012) hatte die Klägerin einen Zwischenabschluss erstellt. In ihrer Erklärung zur gesonderten Feststellung des Gewerbeverlustes und zur gesonderten Feststellung des Zuwendungsvortrags 2012 errechnete die Klägerin ihren Gewerbeertrag und kürzte diesen um den Verlust, den das Finanzamt zum 31.12.2011 festgestellt hatte. Sodann errechnete sie den Gewerbeertrag nach Verlustabzug und den Gewerbesteuermessbetrag.

Das Finanzamt ermittelte einen geringeren abziehbaren Verlust. Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab. Es entschied, dass das Finanzamt den Gewerbesteuermessbetrag in zutreffender Höhe festgesetzt habe. Erhebungszeitraum sei das gesamte Kalenderjahr 2012. Der partielle Mitunternehmerwechsel habe auf die persönliche Steuerpflicht der Klägerin keinen Einfluss.



## II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auf die Revision der Klägerin hat der BFH das Urteil aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen.

Zwar hat das FG zu Recht entschieden, dass der partielle Mitunternehmerwechsel auf die persönliche Steuerpflicht der Steuerpflichtigen, einer GmbH Co KG, keinen Einfluss habe. Denn ein Fall des § 2 Abs. 5 GewStG ist nur anzunehmen, wenn alle Mitunternehmer der das Unternehmen fortführenden Personengesellschaft auscheiden. Dagegen trugen die bisherigen Feststellungen des FG nicht seine Entscheidung, dass auch die Verpachtung der Gebäude und Betriebsvorrichtungen des Kraftwerks aufgrund des Vertrags vom 14.12.2012 die sachliche Steuerpflicht der Klägerin nicht beendet habe. Das FG hat insoweit allein darauf abgestellt, dass es sich bei der Klägerin um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft handele, so dass die Verpachtung weiterhin als Gewerbebetrieb anzusehen sei. Jedoch kann auch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft nacheinander mehrere Gewerbebetriebe haben.

Dass die Klägerin das Kraftwerk mit Vertrag vom 14.12.2012 verpachtet hatte, kann dazu geführt haben, dass sie ihren bisherigen Betrieb eingestellt und mit Beginn der Verpachtungstätigkeit ggf. einen neuen Betrieb begonnen hat. Ob im Einzelfall der bisherige Gewerbebetrieb eingestellt und (ggf.) ein neuer Gewerbebetrieb in Gang gesetzt wird, bestimmt sich danach, ob der "bisherige" und der "neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung identisch sind. Dies richtet sich nach den gleichen Kriterien, die für die Bestimmung der Unternehmensidentität im Rahmen des § 10a GewStG entwickelt wurden.

Unter Gewerbebetrieb ist in diesem Zusammenhang die tatsächlich ausgeübte gewerbliche Betätigung zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 und Abs. 3 EStG). Ob diese die gleiche geblieben ist, muss nach dem Gesamtbild der Tätigkeit unter Berücksichtigung ihrer wesentlichen Merkmale wie insbesondere der Art der Betätigung, des Kunden- und Lieferantenkreises, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, der Betriebsstätten sowie der Zusammensetzung des Aktivvermögens beurteilt werden. Bei einer Personengesellschaft ist insoweit auf die von der Personengesellschaft ausgeübte werbende Tätigkeit abzustellen, auch wenn die Mitunternehmer Träger des Verlustabzugs sind. Denn der Steuergegenstand, die gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 EStG, wird durch die Tätigkeit der Personengesellschaft bestimmt.

Soweit es in früheren Entscheidungen des BFH im Zusammenhang mit der Frage, ob der "bisherige" Betrieb fortgeführt oder eingestellt wird, heißt, eine Betriebsaufgabe sei regelmäßig zu verneinen, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen, insbesondere Wirtschaftsgüter mit erheblichen stillen Reserven, in den neuen Betrieb überführt werden, hält der BFH daran jedenfalls für die Frage, ob es in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht zu einem Wegfall der Unternehmensidentität und damit zu einem Wegfall der sachlichen Steuerpflicht kommt, nicht mehr fest. Der Umstand, dass eine für den "bisherigen" Betrieb wesentliche Betriebsgrundlage - insbesondere dann, wenn sie "wesentlich" nur wegen der in ihr enthaltenen stillen Reserven ist - in dem "neuen" Betrieb weiter genutzt wird, kann zwar einer der Umstände sein, die bei der erforderlichen Würdigung der Gesamtumstände zu berücksichtigen sind.

---

Allein aus dem Umstand, dass ein Wirtschaftsgut weiter genutzt wird, in dem erhebliche stille Reserven ruhen, kann aber noch nicht auf eine Weiterführung des "bisherigen" Betriebs geschlossen werden.

Sind nach der erforderlichen Würdigung der Gesamtumstände der bisherige und der neue Betrieb nicht identisch, endet die sachliche Steuerpflicht für den bisherigen Betrieb mit der Einstellung der werbenden Tätigkeit und es beginnt (ggf.) eine (neue) sachliche Steuerpflicht mit Aufnahme der (neuen) werbenden Tätigkeit. Entsprechend endet der Erhebungszeitraum für den bisherigen Betrieb und es beginnt (ggf.) ein (neuer) Erhebungszeitraum für einen neuen Betrieb. Fällt die Einstellung der bisherigen werbenden Tätigkeit nicht mit dem Ablauf des Kalenderjahrs zusammen, kommt es für den bisherigen Betrieb zu einem abgekürzten Erhebungszeitraum i.S. des § 14 Satz 3 GewStG. Entsprechend kommt es zu einem abgekürzten Erhebungszeitraum für den neuen Betrieb, wenn die insoweit maßgebliche werbende Tätigkeit nicht zu Beginn eines Kalenderjahrs aufgenommen wird.

War auf den 31.12. des Vorjahrs ein vortragsfähiger Fehlbetrag nach § 10a GewStG festgestellt, kann dieser, vorausgesetzt, die Unternehmeridentität ist nicht (ggf. teilweise) weggefallen, im Folgejahr nur noch mit einem positiven Gewerbeertrag des bisherigen Betriebs verrechnet werden. Soweit er dazu nicht genutzt werden kann, fällt er weg. Er kann selbst bei bestehender Unternehmeridentität wegen Wegfalls der Unternehmensidentität nicht mehr zur Verrechnung mit einem positiven Gewerbeertrag des neuen Betriebs genutzt werden. Erwirtschaftet der neue Betrieb seinerseits allerdings einen Verlust, ist dieser auf den 31.12. des Entstehungsjahrs als vortragsfähiger Gewerbeverlust festzustellen.

## **VI. Abgabenordnung**

### 1. Haftung des Geschäftsführers bei einem Insolvenzverfahren

**Wann greift die Lohnsteuerhaftung von GmbH-Geschäftsführern? Der BFH hat die Pflichten von Geschäftsführern bei der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens verschärft. Demnach gilt: Auch wenn ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt und ein allgemeiner Zustimmungsvorbehalt angeordnet wird, verbleibt die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis grundsätzlich beim gesetzlichen Vertreter der GmbH.**

**Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem aktuellen Urteil seine Rechtsprechung zur Haftung des Geschäftsführers bei Insolvenz einer GmbH weiter konkretisiert.**

**BFH, Urt. v. 22.10.2019 - VII R 30/18**

#### **I. Sachverhalt**

B war alleiniger Geschäftsführer einer GmbH und wurde u.a. wegen rückständiger Lohnsteuern persönlich in Haftung genommen. Die GmbH gab beim Finanzamt (FA) die elektronische Lohnsteueranmeldung der GmbH für den Streitmonat ab, für den die Gehaltszahlungen aufgrund einer Betriebsvereinbarung erst Anfang des Folgemonats vorgenommen wurden. Die Lohnsteuer wurde nicht entrichtet.

Nach wiederholter Kündigung von Belieferungsverträgen der GmbH wurde diese weitestgehend handlungsunfähig. Etwas später machte die GmbH gegenüber dem FA einen Umsatzsteuererstattungsanspruch geltend, der im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung überprüft wurde.

Daraufhin gab das FA einen Teilbetrag zur Auszahlung frei. Zeitnah zur Zahlung wurde beim Amtsgericht ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH gestellt.

Am Tag der Antragstellung besprach ein Fachanwalt für Insolvenzrecht, der ein Mitarbeiter des späteren vorläufigen Insolvenzverwalters war, mit B erste Konsequenzen, welche sich aus der Insolvenzantragstellung ergaben. Am nächsten Morgen wies dieser Fachanwalt B darauf hin, dass kurzfristig ein vorläufiger Insolvenzverwalter eingesetzt werden und B keine Verfügungen über das Vermögen der GmbH vornehmen soll.

Daraufhin meldete das FA u.a. die Lohnsteuern beim Insolvenzgericht zur Tabelle an. Die Forderungen wurden vom Insolvenzverwalter zunächst in voller Höhe bestritten. Später wurde ein Teilbetrag vom Insolvenzgericht zur Tabelle festgestellt. Daraufhin nahm das FA B persönlich in Haftung. Der Einspruch war erfolglos, die Klage hatte hingegen Erfolg.

## II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH sah dies teilweise anders.

### Haftungsvoraussetzungen

Die Nichtabführung einzubehaltender und anzumeldender Lohnsteuer bei deren Fälligkeit, stellt regelmäßig eine zumindest grob fahrlässige Verletzung der Geschäftsführerpflichten dar. Zahlungsschwierigkeiten der GmbH ändern weder etwas an dieser Pflicht des GmbH-Geschäftsführers noch schließen sie sein Verschulden bei Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH aus.

Reichen die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Befriedigung der arbeitsrechtlich geschuldeten Löhne (einschließlich des in ihnen enthaltenen Steueranteils) nicht aus, darf der Geschäftsführer die Löhne nur entsprechend gekürzt auszahlen und muss aus den dadurch übrig bleibenden Mitteln die auf die gekürzten (Netto-)Löhne entfallende Lohnsteuer an das FA abführen.

Durch den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens war B rechtlich nicht gehindert, die Lohnsteuer abzuführen. Allein der Antrag schränkt den Geschäftsführer in seiner Verfügungsbefugnis nicht ein. Auch durch die Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters verlor B als Geschäftsführer der GmbH nicht seine Verfügungsmacht, weil es sich lediglich um einen sogenannten schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter handelte.

Nach dem Beschluss des AG sollte das Recht zur Ausübung der Arbeitgeberbefugnis bei der GmbH verbleiben. Der Geschäftsführer B als gesetzlicher Vertreter der GmbH hatte also weiterhin die Pflicht, Löhne zu zahlen und Lohnsteuer abzuführen.

### Entlastung des Geschäftsführers

Nach Ansicht des BFH reicht es nicht aus, um eine Pflichtverletzung des B zu verneinen, wenn der Mitarbeiter des späteren Insolvenzverwalters gegenüber B unmissverständlich zum Ausdruck gebracht hätte, dass er einer Tilgung der streitgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten unter keinen Umständen zustimmen werde und deshalb eine individuelle Anfrage des Geschäftsführers von vornherein sinnlos sei.

Eine „faktische“ Sperrung des Geschäftskontos der GmbH durch Übersendung des Anordnungsbeschlusses reicht nicht aus, weil dieser Beschluss lediglich den allgemeinen Zustimmungsvorbehalt enthält und zu keiner Sperrung eines Bankkontos führt. Auch die E-Mail des Mitarbeiters reichte dem BFH zur Entlastung nicht aus, weil diese lediglich den Inhalt des Anordnungsbeschlusses wiederholte.

Damit konnte der BFH nicht feststellen, ob möglicherweise entlastende Umstände für B vorliegen, und verwies den Rechtsstreit zurück ans Finanzgericht (FG). Das FG wies den BFH insbesondere auf die erhöhten Pflichten des Geschäftsführers in der Krise der Gesellschaft hin. Daraus folgt auch, dass der Geschäftsführer sich nicht allein mit der Behauptung entlasten kann, er habe angenommen, der vorläufige Insolvenzverwalter werde seine Zustimmung zur Abgabentilgung verweigern.

Im Regelfall wird vom Geschäftsführer zumindest eine entsprechend dokumentierte Anfrage an den vorläufigen Insolvenzverwalter zu erwarten sein. Nur in seltenen Ausnahmefällen kann darauf verzichtet werden, wenn nämlich konkrete und eindeutige objektive Anhaltspunkte für die Sinnlosigkeit einer solchen Anfrage bestehen. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass ein hypothetischer Kausalverlauf keine Berücksichtigung finden kann.

Ferner weist der BFH darauf hin, dass, soweit eine Drittschuldnerin des B im Wege der Vollstreckung gezahlt hatte, dies nicht zu einer Reduzierung der Haftungssumme führt. Jedoch ist der Haftungsbescheid zu ändern bzw. aufzuheben, wenn die Erstschuld noch vor Erlass der Einspruchsentscheidung niedriger festgesetzt wird.

Gleiches gilt, wenn vor Erlass der Einspruchsentscheidung Zahlungen erbracht werden, die zur Tilgung der Erstschuld hätten verwendet werden müssen. Im Streitfall liegt jedoch keine Zahlung des B auf die Steuerschuld vor, weil das FA den Haftungsbescheid vollstreckt hat und eine Tilgung sich deshalb nur auf die Haftungsschuld beziehen kann.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Der BFH hat mit dieser Entscheidung die Pflichten für Geschäftsführer weiter verschärft: Bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer GmbH mit Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters unter Anordnung eines allgemeinen Zustimmungsvorbehalts verbleibt die Verwaltungs- und Verfügungsbe fugnis beim gesetzlichen Vertreter der GmbH.

Der Geschäftsführer kann sich nicht allein dadurch entlasten, er habe angenommen, der vorläufige Insolvenzverwalter werde seine Zustimmung zur Abgabentilgung verweigern. Wegen der erhöhten Anforderungen an den Geschäftsführer in der Krise der GmbH ist im Regelfall eine solche Anfrage an den vorläufigen Insolvenzverwalter erforderlich, deren Nachweis dem Geschäftsführer obliegt.

Nur bei konkreten und eindeutigen objektiven Anhaltspunkten für die Sinnlosigkeit dieser Anfrage kann auf eine solche verzichtet werden. Alle Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften sollten diese Grundsätze beachten.

## **VII. Erbschaftsteuerrecht**

1. Keine günstigere Steuerklasse bei Zuwendung des biologischen - nicht gleichzeitig rechtlichen - Vaters

**Erbt ein Kind von seinem biologischen Vater, findet auf das Erbe nicht die für Kinder günstige Steuerklasse I Anwendung, sondern es wird nach der Steuerklasse III besteuert. Dasselbe gilt, wenn der biologische Vater seinem Kind zu Lebzeiten eine Schenkung macht.**

**BFH v. 5.12.2019 - II R 5/17**

### **I. Sachverhalt:**

Der Kläger ist der leibliche, aber nicht rechtliche Vater (biologischer Vater) der 1987 geborenen Tochter. Zum Zeitpunkt der Geburt war deren Mutter nämlich mit einem anderen Mann verheiratet. Eine Anfechtung der rechtlichen Vaterschaft des Ehemanns der Mutter erfolgte nicht.

Der Kläger hatte seiner Tochter 2016 einen Geldbetrag i.H.v. 30.000 € geschenkt und zu ihr gesagt, dass er die etwa anfallende Schenkungsteuer übernehmen werde. In seiner Schenkungsteuererklärung hatte er die Anwendung der Steuerklasse I beantragt.

Das Finanzamt unterwarf daraufhin den Erwerb der Schenkungsteuer nach der Steuerklasse III. Es war der Ansicht, die Steuerklasse I finde nur im Verhältnis der Tochter zu ihrem rechtlichen Vater Anwendung. Rechtlicher Vater sei aber der Ehemann der Mutter und nicht der Kläger.

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 aufgehoben und die Klage abgewiesen.

Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass auf den Erwerb der Tochter von ihrem biologischen Vater die Steuerklasse I anzuwenden ist. Es gilt die Steuerklasse III.

§ 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 2 ErbStG sieht vor, dass auf Kinder und Stiefkinder die Steuerklasse I anzuwenden ist. In dieser Klasse fällt bei einem Erwerb bis 75.000 € eine Steuer i.H.v. 7 % an. In der Steuerklasse III sind dafür bereits 30 % Steuer zu zahlen. Besser kommen Kinder auch bei den Freibeträgen weg. Sie erhalten 400.000 € bei Steuerklasse III hingegen lediglich 20.000 €

Für die Steuerklasseneinteilung nach § 15 Abs. 1 ErbStG sind die bürgerlich-rechtlichen Vorschriften der §§ 1589 ff. BGB über die Abstammung und Ver-

wandtschaft maßgebend. Diese unterscheiden zwischen dem rechtlichen Vater und dem biologischen Vater und akzeptieren, dass die rechtliche und die biologische Vaterschaft auseinanderfallen können. Insofern hat nur der rechtliche Vater gegenüber dem Kind Pflichten, wie zum Beispiel zur Zahlung von Unterhalt.

Außerdem ist das Kind nur gegenüber seinem rechtlichen, nicht aber seinem biologischen Vater erb- und pflichtteilsberechtigt. Dies rechtfertigt es, den rechtlichen Vater auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer finanziell besser zu stellen. Könnte ein Kind von seinem rechtlichen und zugleich von seinem biologischen Vater nach der Steuerklasse I erwerben, wäre dies schließlich eine Besserstellung gegenüber Kindern, die, wie in den allermeisten Fällen, nur "einen einzigen" Vater haben und nur von diesem steuergünstig erwerben können.

## **VIII. Grunderwerbsteuer**

### **1. Grunderwerbsteuerbefreiung bei Umwandlungen im Konzern**

**Wann gilt nach § 6a GrEStG die Steuerbefreiung für Umwandlungen im Konzern? Der BFH hat die Voraussetzungen der Konzernklausel näher geklärt und dabei der Finanzverwaltung widersprochen. Demnach gilt die Steuerbegünstigung für alle Rechtsträger, die wirtschaftlich tätig sind - unabhängig davon, ob die Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft im Privat- oder im Betriebsvermögen gehalten wird.**

**Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in sieben Entscheidungen am 21.08.2019 und am 22.08.2019 - II R 15/19 (und weitere: II R 16/19, II R 17/19, II R 18/19, II R 19/19, II R 20/19, II R 21/19) seine Grundsätze zur Konzernklausel in der Grunderwerbsteuer (§ 6a GrEStG) weiter konkretisiert.**

#### **I. Sachverhalte in den Besprechungsfällen**

In den Besprechungsfällen hatte zum einen ein im Handelsregister eingetragener Unternehmer (sowohl Einzelkauffrau als auch Kapitalgesellschaften) durch einen Vorgang nach dem UmwStG Teile seines Vermögens in eine neu gegründete Tochterkapitalgesellschaft eingebracht, wobei das eingebrachte Vermögen jeweils Grundvermögen beinhaltete.

Zum anderen hatte das beherrschende Unternehmen zwei Tochterunternehmen miteinander verschmolzen, wobei die Tochterunternehmen über Grundbesitz verfügten.

In allen Fällen setzte das zuständige Finanzamt Grunderwerbsteuer fest, wogegen sich die Steuerpflichtigen unter Hinweis darauf wehrten, dass die fragliche Gestaltung gem. § 6a GrEStG steuerfrei sein müsste. Streitig ist dabei entweder, welche Voraussetzungen das herrschende Unternehmen i.S.d. Vorschrift erfüllen und/oder über welche Zeiträume das Beteiligungsverhältnis mit dem Konzernunternehmen bestanden haben muss.

#### **II. Die Entscheidung des Gerichts:**

##### **Anforderungen an das herrschende Unternehmen**

Der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG ist nicht auf Unternehmen i.S.d. UStG beschränkt. Vielmehr gilt die Vorschrift mangels näherer gesetzlicher Eingrenzung für alle Rechtsträger i.S.d. GrEStG, welche wirtschaftlich tätig sind. Der weite Anwendungsbereich betrifft auch die Rechtsform des Unternehmens. Herrschende Unternehmen können daher Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften sowie natürliche und juristische Personen sein, die wirtschaftlich tätig sind.



Der Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft kann herrschendes Unternehmen i.S.d. § 6a GrEStG sein. Er ist über seine Beteiligung an der Gesellschaft wirtschaftlich tätig. Eine Einschränkung des Tatbestands dahingehend, dass nur bestimmte Verschmelzungsvorgänge von § 6a GrEStG erfasst sein sollen, ist nach Ansicht des BFH der Vorschrift nicht zu entnehmen.

Aus dem Begriff „Unternehmen“ lässt sich zudem nicht herleiten, dass für die Anwendung des § 6a GrEStG die Beteiligung an den abhängigen Gesellschaften im Betriebsvermögen gehalten werden müsste.

Die Vorschrift ist folglich auch anwendbar, wenn die Beteiligung im Privatvermögen einer natürlichen Person gehalten wird. Dies gilt selbst dann, wenn eine Kapitalgesellschaft auf ihren Alleingesellschafter verschmolzen wird und dieser das Vermögen der Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolger übernimmt.

### **Erfordernis der Vor- und Nachbehaltensfrist**

§ 6a Satz 3 und 4 GrEStG verlangen dem Wortlaut nach den Bestand des dort bestimmten Abhängigkeitsverhältnisses innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Umwandlungsvorgang (Vorbehaltensfrist) und fünf Jahren nach dem Umwandlungsvorgang (Nachbehaltensfrist). Umwandlungsvorgänge, bei denen eine beteiligte Gesellschaft erlischt oder neu entsteht, fallen nach dem Wortlaut nicht in den Anwendungsbereich.

Eine vor oder nach der Umwandlung nicht existente Gesellschaft kann die zeitlichen Voraussetzungen der Abhängigkeit aus rechtlichen Gründen nicht erfüllen mit der Folge, dass entgegen den Anforderungen der Vorschrift an dem Umwandlungsvorgang auch (mindestens) eine Gesellschaft beteiligt wäre, die mangels Einhaltung der Nachbehaltensfrist (im Fall des Erlöschens) bzw. der Vorbehaltensfrist (im Fall der Neugründung) nicht von dem herrschenden Unternehmen „abhängig“ wäre.

Der BFH wendet die Vorschrift über diesen Wortlaut hinaus auch auf Umwandlungsvorgänge an, bei denen einer der beteiligten Rechtsträger entsteht. Der BFH begründet dies damit, dass die Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können.

Folglich muss bei Umwandlungsvorgängen zwischen einer abhängigen Gesellschaft und einem herrschenden Unternehmen in Fällen der Verschmelzung nur die Vorbehaltensfrist und in Fällen der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung nur die Nachbehaltensfrist eingehalten werden, um die Steuerbegünstigung zu erlangen. Entsprechendes gilt, wenn mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften an dem Umwandlungsvorgang beteiligt sind.

In diesem Fall muss bei der Verschmelzung die Nachbehaltensfrist nur in Bezug auf die aufnehmende Gesellschaft und die Vorbehaltensfrist in Bezug auf die beiden abhängigen Gesellschaften eingehalten werden. Bei einer Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung muss die Vorbehaltensfrist nur in Bezug auf die

abgebende Gesellschaft und die Nachbehaltensfrist in Bezug auf beide abhängigen Gesellschaften eingehalten werden.

Der BFH begründet seine (weite) Auslegung mit der Systematik der Vorschrift. Die Vorschrift bezieht sich offensichtlich auf die Verschmelzung, die Auf- und Abspaltung sowie die Ausgliederung von Vermögen zur Neugründung und die Vermögensübertragung und ohne Vorbehalt auf bestimmte Umwandlungsfälle.

§ 6a Satz 1 GrEStG differenziert nicht danach, in welcher Richtung, horizontal auf eine Schwestergesellschaft oder vertikal auf die Muttergesellschaft, eine Gesellschaft verschmolzen wird. Stattdessen werden alle dort genannten Umwandlungsvorgänge gleichermaßen begünstigt, auch wenn nur ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft an dem Umwandlungsvorgang beteiligt sind.

Diese Auslegung entspricht nach Ansicht des BFH ebenfalls dem Zweck des § 6a GrEStG. Der Gesetzgeber wollte durch diese Steuerbegünstigung Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns erleichtern, damit Unternehmen flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse reagieren können.

Das schließt auch solche Umwandlungsvorgänge ein, durch die ein Konzern beendet oder neu begründet wird. Es ist kein sachlicher Grund erkennbar, nur bestimmte Umwandlungsvorgänge, z.B. Verschmelzungen auf Schwestergesellschaften, zu begünstigen.

### **Entscheidungen in den Besprechungsfällen**

Nach diesen Grundsätzen ist die Grunderwerbsteuer in keinem der Besprechungsfälle zu erheben, weil die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung jeweils erfüllt sind. Der BFH gab daher den Klagen statt.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Der BFH hat mit diesen Entscheidungen den Anwendungsbereich des § 6a GrEStG entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ausgedehnt: Das herrschende Unternehmen muss nicht Unternehmer i.S.d. UStG sein. Erfasst werden vielmehr alle Rechtsträger, die wirtschaftlich tätig sind, und zwar unabhängig davon, ob die Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft im Privat- oder im Betriebsvermögen gehalten wird.

Daher wird von der Steuerfreiheit auch der Fall erfasst, dass eine abhängige Gesellschaft auf eine natürliche Person als herrschendes Unternehmen verschmolzen wird oder dass eine abhängige Gesellschaft durch Ausgliederung aus einem herrschenden Unternehmen neu entsteht.

Die erforderlichen Fristen müssen nur insoweit eingehalten werden, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können, d.h., dass z.B. bei der Ausgliederung zur Neugründung das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren nach der Ausgliederung zu mindestens 95 % an der neu gegründeten Gesellschaft beteiligt bleiben muss (Nachbehaltensfrist).

Die Vorbehaltensfrist muss in Bezug auf die neu gegründete Gesellschaft nicht eingehalten werden, weil sie aufgrund der Ausgliederung nicht eingehalten werden kann. Dementsprechend muss bei der Verschmelzung einer abhängigen Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen das herrschende Unternehmen innerhalb

---

von fünf Jahren vor der Verschmelzung zu mindestens 95 % an der verschmolzenen abhängigen Gesellschaft ununterbrochen beteiligt gewesen sein (Vorbehaltensfrist). Gleiches gilt bei der Abspaltung.

Vor diesem Hintergrund muss bei der Verschmelzung zweier von einer dritten Gesellschaft abhängigen Gesellschaften das herrschende Unternehmen fünf Jahre vor der Verschmelzung zu mindestens 95 % an beiden abhängigen Gesellschaften ununterbrochen beteiligt gewesen sein (Vorbehaltensfrist). Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung diese Grundsätze bei künftigen Umstrukturierungen übernehmen wird.

<b>A</b>			
Aufteilung eines Gesa .....	66		
Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens .....	89		
<b>B</b>			
Beteiligung an einer Zebragesellschaft - § 15a EStG .....	63		
<b>C</b>			
Corona-Pandemie.....	5		
Corona-Sonderzahlungen .....	14		
<b>D</b>			
<b>Darlehensgewährung unter Konzerngesellschaften</b> .....	93		
Darlehensverzicht eines Gesellschafters.....	56		
Downloads für Unterrichtsmaterialien .....	98		
<b>E</b>			
Einbringungsgewinn I .....	110		
Einbringungsgewinns II .....	112		
einheitliche Erstausbildung.....	40		
Elektrofahrzeuge .....	20		
energetische Sanierungsmaßnahmen.....	27		
Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags ..	114		
Externe Datenschutzbeauftragte .....	65		
<b>F</b>			
fehlendes Fahrtenbuch.....	79		
Forderungsausfalls aus einem Gesellschafterdarlehen .....	59		
<b>Fristverlängerung für steuerberatende Berufe</b> .....	6		
<b>G</b>			
Grobes Verschulden eines Steuerberaters...61			
Großraumtaxi.....	73		
Großraumtaxi und 1% - Regelung .....	73		
Grunderwerbsteuerbefreiung bei Umwandlungen .....	128		
<b>H</b>			
Haftung des Geschäftsführers.....	123		
Haushaltshilfeleistungen .....	105		
Häuslichem Arbeitszimmer .....	21		
<b>I</b>			
Insolvenzantragspflicht wird ausgesetzt.....	19		
<b>K</b>			
Kapitalertragsteuerabzug bei Holding-Personengesellschaft .....	83		
			Kurze Vermietung im Veräußerungsjahr ... 53
			<b>M</b>
			Maßgeblichkeit der HB für die StB .....
			68
			Miet- und Leasingverträge als Lieferung oder sonstige Leistung .....
			102
			Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen .....
			117
			<b>N</b>
			nahestehende Person .....
			87
			Notwendiges Betriebsvermögen .....
			70
			<b>O</b>
			ortsüblichen Vermietungszeit für eine Ferienwohnung.....
			49
			<b>P</b>
			Pauschalbesteuerung bei Betriebsveranstaltungen .....
			38
			pauschalierte Herabsetzung bereits geleisteter Vorauszahlungen .....
			7
			private Nutzung eines betrieblichen Pkw... 45
			<b>R</b>
			Rückgängigmachung - IAB.....
			81
			<b>S</b>
			Stundung .....
			5
			<b>Stundung von Umsatzsteuer</b> .....
			11
			<b>U</b>
			Umsatz im Kfz-Handel .....
			107
			umsatzsteuerrechtliche Organschaft .....
			100
			<b>Unternehmensidentität</b> .....
			120
			<b>V</b>
			Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils .....
			76
			<b>W</b>
			Wegeunfall zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.....
			43
			Weiterveräußerung von Tickets für das Finale der UEFA Champions League ....
			55
			Werbung an deren privaten Fahrzeugen.....
			47
			<b>Z</b>
			Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs .....
			96
			Zuordnung von Darlehenszinsen .....
			51
			Zuwendung des biologischen Vaters .....
			126

**Muster I - Bescheinigung des ausführenden Fachunternehmens**

Diese Bescheinigung ergänzt oder berichtigt die Bescheinigung vom TT.MM.JJJJ.

**I. Ausführendes Fachunternehmen und Bezeichnung des begünstigten Objektes**

<b>Fachunternehmen (Bezeichnung)</b>	<b>Standort des Wohngebäudes</b>
Straße	Straße/Hausnummer
PLZ, Ort	PLZ, Ort
Telefon/E-Mail	
Steuernummer	

**II. Bescheinigung für (Eigentümer/Miteigentümer/Wohnungseigentümergeinschaft)**

Namen (bei Wohnungseigentümergeinschaft ggf. Name des Verwalters)
Straße/Hausnummer
PLZ, Ort
(ggf. Miteigentumsanteile der einzelnen Miteigentümer)

**III. Das unter I. genannte Fachunternehmen ist im nachfolgenden Gewerk tätig (Mehrfachangaben möglich):**

- Mauer- und Betonbauarbeiten
- Stukkateurarbeiten
- Maler- und Lackierungsarbeiten
- Zimmerer-, Tischler- und Schreinerarbeiten
- Wärme-, Kälte- und Schallisierungsarbeiten
- Steinmetz- und Steinbildhauarbeiten
- Brunnenbauarbeiten
- Dachdeckerarbeiten
- Sanitär- und Klempnerarbeiten
- Glasarbeiten
- Heizungsbau und -installation
- Kälteanlagenbau
- Elektrotechnik und -installation
- Metallbau

**Andere Muster Sie Original-BMF Scheiben !!**

