

Steuerrecht aktuell

II/2021

Rotenburger Akademie für

Steuerrecht und

Betriebswirtschaft

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

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

A.	NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG.....	5
I.	ABSCHLÜSSE UND STEUERERKLÄRUNGEN 2020.....	5
II.	GESETZ ZUR ÄNDERUNG DES GRUNDERWERBSTEUERGESETZES	13
III.	MODERNISIERUNG DES KÖRPERSCHAFTSTEUERRECHTS (KÖMOG).....	15
	ANPASSUNG VON GEWINNABFÜHRUNGSVERTRÄGEN IN ALTFÄLLEN.....	33
IV.	BUCHWERTFORTFÜHRUNG BEI ÜBERTRAGUNG VON SONDERBETRIEBSVERMÖGEN	34
V.	FORTFÜHRUNGSGEBUNDENER VERLUSTVORTRAG NACH § 8D KStG	36
VI.	VERKÜRZUNG DER NUTZUNGSDAUER BEI COMPUTERHARDWARE UND SOFTWARE.....	47
VII.	HOMEOFFICE-PAUSCHALE	49
B.	URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN	52
I.	EINKOMMENSTEUERRECHT.....	52
1.	<i>Sind Fahrtkosten zur Betreuung von Enkelkindern als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig?</i>	52
2.	<i>Unterhaltsaufwendungen an die BAföG-beziehende Lebensgefährtin nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen</i>	54
3.	<i>Steuervorteile: Haushaltsnahe Dienstleistung und zumutbare Belastung</i>	56
4.	<i>Erste Tätigkeitsstätte eines Gerichtsvollziehers</i>	58
5.	<i>Dienstreisen: Pauschale Kilometersätze oder tatsächliche Kosten?</i>	60
6.	<i>Urteile zur steuerlichen Behandlung von Ehegatten-Arbeitsverhältnissen</i>	62
7.	<i>Zur Steuerbarkeit des insolvenzbedingten Untergangs von Aktien</i>	64
8.	<i>Veräußerung wertloser Aktien und zur beschränkten Verlustverrechnung</i>	66
9.	<i>Werbungskosten bei Immobilien: Erhaltungsaufwendungen im Erbfall</i>	68
10.	<i>Ansprüche aus widerrufenem Darlehensvertrag führen nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen</i>	71
11.	<i>Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete i.S. des § 21 Abs. 2 EStG - Vorrang des örtlichen Mietspiegels</i>	73
12.	<i>Zur sog. doppelten Besteuerung von Renten</i>	75
13.	<i>Steuerpflicht für Gewinne aus Online-Pokerspielen</i>	77
14.	<i>Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung</i>	79
15.	<i>Unentgeltliche Übertragung von Anteilen zu Buchwerten – Klarstellung des BFH</i>	81
II.	BILANZSTEUERRECHT.....	85
1.	<i>Investitionsabzugsbetrag für Maschinenwerkzeuge bei Auftragsproduktion</i>	85
2.	<i>Nachweis der fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines PKW bei der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG</i>	88
3.	<i>Kein Investitionsabzugsbetrag für den geplanten Erwerb eines GbR-Anteils</i>	90
III.	KÖRPERSCHAFTSTEUER	91
1.	<i>Aktuelle Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung</i>	91
2.	<i>Körperschaftsteuerliche Organschaft – Mehrheit der Stimmrechte</i>	97
3.	<i>Kapitalgesellschaft: Organschaft bei atypisch stiller Beteiligung</i>	99
4.	<i>Einlagerückgewähr bei EU-Beteiligungsgesellschaften</i>	102
5.	<i>Transparente Besteuerung des Komplementärs einer KGaA</i>	105
6.	<i>BVerfG verwirft Rechtsprechung des I. Senats des BFH zu unbesicherten Konzerndarlehen</i>	107
7.	<i>Unionsrechtliche Zweifel an der sog. „Lizenzschranke“</i>	110
IV.	UMSATZSTEUER	112
1.	<i>EuGH: Eignung von Personengesellschaften als Organgesellschaft</i>	112
2.	<i>Vorabgewinn als umsatzsteuerbares Sonderentgelt: Regelsteuersatz für Überlassung von Vieheinheiten</i>	116
3.	<i>Umsatzsteuerpflicht: Eigenhandel oder bloße Vermittlung?</i>	119
V.	ABGABENORDNUNG	121
1.	<i>Geringfügige Mängel der Kassenführung berechtigen nicht zu Hinzuschätzungen</i>	121
2.	<i>Personengesellschaft: Aufwendungen für Sonderbetriebsvermögen und Feststellungsbescheid</i>	123
VI.	GRUNDERWERBSTEUER	125
1.	<i>Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei "vorgefasstem Plan" im Zusammenhang mit einem kompletten Gesellschaftertausch</i>	125

2.	<i>Immobilien: Gesellschafterwechsel und geplante Bebauung</i>	<i>128</i>
VII.	ERBSCHAFTSTEUERRECHT	131
1.	<i>Immobilienenerbe: Was gilt beim Wert von Nutzungsrechten?.....</i>	<i>131</i>

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Abschlüsse und Steuererklärungen 2020

Aktuelles aus dem Bereich des Anlagevermögens

1 Wiedereinführung der degressiven AfA

Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.19 und vor dem 1.1.22 angeschafft oder hergestellt worden sind, kann der Steuerpflichtige statt der AfA in gleichen Jahresbeträgen die AfA in fallenden Jahresbeträgen bemessen. Der dabei anzuwendende Prozentsatz darf höchstens das Zweieinhalbfache (2,5) des bei der AfA in gleichen Jahresraten in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 25 % nicht übersteigen.

Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind neben der degressiven AfA nicht zulässig.

Ein Übergang von degressiver AfA zur linearen AfA ist zulässig (der umgekehrte Fall nicht). Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG (20 %) können neben der degressiven AfA in Anspruch genommen werden.

Degressive AfA nicht in der Handelsbilanz: Im Regelfall ist davon auszugehen, dass eine handelsbilanzielle Anwendung der geometrisch-degressiven AfA gemäß § 7 Abs. 2 EStG nicht zulässig ist, sodass wegen der beschleunigten steuerlichen AfA im handelsrechtlichen Jahresabschluss zu versteuernde temporäre Differenzen entstehen, die bei der Bilanzierung latenter Steuern zu berücksichtigen sind (Fachlicher Hinweis des IDW, Stand 28.1.21).

2 Änderung beim Investitionsabzugsbetrag § 7g EStG

Verlängerung der Investitionsfrist: Bei nach dem 31.12.16 und vor dem 1.1.18 endenden Wirtschaftsjahren beanspruchten Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG endet die Investitionsfrist erst zum Ende des vierten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres (§ 52 Abs. 16 EStG).

Wer im VZ 2017 einen IAB abgezogen und bis zum 31.12.20 nicht investiert hat (bedingt durch die Coronakrise), muss bei der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.20/EÜR 2020 den IAB nicht rückabwickeln, sondern kann die Investition noch bis zum 31.12.21 nachholen.

Erhöhung des Abzugs- und Hinzurechnungsbetrags:

Nach § 7g Abs. 1 S. 1 EStG kann der IAB i. H. v. bis zu 50 % (bisher: 40 %) der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgezogen werden. Die Änderung ist erstmals für Investitionsabzugsbeträge anzuwenden, die in nach dem 31.12.19 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden.

Die beweglichen Wirtschaftsgüter, für welche der IAB in Anspruch genommen wurde, ist im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie im Folgejahr zu mindestens 90 % in einer inländischen Betriebsstätte zu nutzen. Unschädlich ab 2020 ist es, wenn der Unternehmer das Wirtschaftsgut an fremde Dritte vermietet (neu).

Einheitliche Gewinngrenze:

Die größenabhängigen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des IAB und die Sonderabschreibung sind vereinheitlicht worden. Die Gewinngrenze beträgt nunmehr 200.000 EUR (bisher: 100.000 EUR) und gilt einheitlich für Einnahmenüberschussrechner, Bilanzierer sowie Land- und Forstwirtschaft. Ebenso gilt diese Grenze – unabhängig von der Zahl der Gesellschafter – für Kapital- und Personengesellschaften. Der maßgebliche Gewinn ist ohne Berücksichtigung der abgezogenen Investitionsabzugsbeträge zu ermitteln. Infolgedessen kann ein Investitionsabzugsbetrag nur dann beansprucht werden, wenn sich der Gewinn ohne dessen Berücksichtigung auf höchstens 200.000 EUR beläuft (§ 7g Abs. 1 Nr. 1b EStG).

Rechtsprechung und anhängige Verfahren zum § 7g EStG

Nachweis der fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung: Investitionsabzugsbeträge für die Anschaffung von Kraftfahrzeugen sind nach § 7g Abs. 4 EStG rückgängig zu machen, wenn der Steuerpflichtige nicht nachgewiesen hat, dass er die angeschafften Fahrzeuge ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt hat (FG Münster 10.7.19, 7 K 2862/17 E, Rev. BFH VIII R 24/19). In dem Revisionsverfahren hat der BFH zu klären, auf welche Art und Weise der Nachweis zu erbringen ist. Die Finanzverwaltung geht aktuell davon aus, dass der Nachweis nur durch Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs möglich ist.

Investitionsabzugsbetrag und Betriebsaufgabe: Zu Unrecht ist die Beklagte davon ausgegangen, dass die Klägerin den im Jahr 2014 angeschafften VW Sharan nicht auf Dauer in dem gesetzlich vorgesehenen Umfang i. S. v. § 7g Abs. 4 S. 1 EStG betrieblich genutzt hat. Nach Auffassung des FG Thüringen stellt die Betriebsaufgabe im Folgejahr keine Verletzung der Verbleibensvoraussetzung dar. Auch ein Rumpfwirtschaftsjahr stellt ein vollgültiges Wirtschaftsjahr dar – gegen Finanzverwaltung (FG Thüringen 10.4.19, 4 K 442/17, Rev. BFH: X R 30/19).

3 Neue Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahrräder

Nach § 7c EStG (neu) besteht die Möglichkeit einer Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahrräder für Anschaffungen nach dem 31.12.19 bis zum 31.12.30. Danach kann im Jahr der Anschaffung eines neuen Fahrzeugs, das zum Anlagevermögen gehört, neben der regulären AfA eine Sonderabschreibung i. H. v. 50 % der Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden.

Die Sonder-AfA kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige die dieser Abschreibung zugrunde liegenden Anschaffungskosten sowie die Angaben zu den in den § 7c Abs. 1 bis 3 EStG enthaltenen Voraussetzungen nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt. Eine technische Übermittlung ist für 2020 aktuell aber noch nicht möglich. Sowohl in der Anlage EÜR als auch in der Taxonomie für die E-Bilanz befinden sich derzeit keine Hinweise auf die Möglichkeit der elektronischen Übermittlung.

4 Verlängerung Reinvestitionsfrist (§ 6b EStG)

Die Fristen verlängern sich jeweils um ein Jahr, wenn die Rücklage am Schluss des nach dem 29.2.20 und vor dem 1.1.21 endenden Wirtschaftsjahres aufzulösen wäre (§52 Abs. 14 EStG).

5 Verlängerung Frist Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR)

Die in R 6.6 Abs. 4 S. 3 bis 6, Abs. 5 S. 5 und 6 sowie Abs. 7 S. 3 und 4 EStR geregelten Fristen für die Ersatzbeschaffung oder Reparatur bei Beschädigung verlängern sich ebenfalls jeweils um ein Jahr, wenn die genannten Fristen ansonsten in einem nach dem 29.2.20 und vor dem 1.1.21 endenden Wirtschaftsjahr ablaufen würden (BMF 13.1.21, IV C 6 - S 2138/19/10002 :003).

3. Teilwertabschreibungen auf Umlaufvermögen

Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt bzw. der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist (§ 253 Abs. 4 HGB). Im Steuerrecht besteht ein Wahlrecht zur Abschreibung, wenn es sich um eine dauernde Wertminderung handelt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG). Damit hat eine Teilwertabschreibung zu erfolgen (Maßgeblichkeit der Handelsbilanz zur Steuerbilanz), wenn eine dauernde Wertminderung vorliegt.

Aufgrund der noch länger anhaltenden Coronapandemie sind Liquiditätsengpässe bei Kunden/Geschäftspartnern nicht auszuschließen. Hier hat eine konkrete Überprüfung der Werthaltigkeit der Forderungen (Debitoren) zum 31.12.20 zu erfolgen. Weiterhin sollte die pauschale Wertberichtigung für Forderungen (bisher: 0,5 % bis 1 %) aufgrund der Coronapandemie nach oben korrigiert werden.

4. Rückstellungen

Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums: Das BMF hat mit Schreiben vom 27.2.20 die Tabelle zur Höhe des Teilwerts nach dem Pauschalwertverfahren bei Verpflichtung zur Leistung einer Jubiläumsgewinnzuwendung neu gefasst. Für die Bewertung von Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums kann neben dem Teilwertverfahren auch ein sog. Pauschalwertverfahren angewendet werden. Die Anlage dieses Schreibens ist spätestens der pauschalen Bewertung von

Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich von Dienstjubiläen am Ende der Wirtschaftsjahre zugrunde zu legen, die nach dem 29.6.20 enden (BMF 27.2.20).

Verpflichtung zur Nachbetreuung bei Versicherungsvertretern: Eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand ist zu bilden, wenn ein Versicherungsvertreter die Abschlussprovision nicht nur für die Vermittlung der Versicherung, sondern auch für die weitere Betreuung des Versicherungsvertrags erhält. Ein Erfüllungsrückstand setzt jedoch voraus, dass der Steuerpflichtige zur Betreuung der Versicherungen rechtlich – vertraglich oder gesetzlich – verpflichtet ist. Leistungen, die ohne Rechtspflicht erbracht werden, sind für die Bemessung der Rückstellung irrelevant (BFH 25.7.19, IV R 49/16).

Pensionsrückstellung bei Entgeltumwandlung:

Der Ansatz einer Pensionsrückstellung setzt eine Entgeltumwandlung i. S. v. § 1 Abs. 2 BetrAVG voraus. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn eine GmbH ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer eine Versorgungszusage aus Entgeltumwandlung gewährt, da der Alleingesellschafter-Geschäftsführer der GmbH kein Arbeitnehmer i. S. d. § 17 Abs. 1 S. 1 oder 2 BetrAVG ist (BFH 27.5.20, XI R 9/19).

5. Aktuelles bei den Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

5.1 Schätzung beruflich veranlasster Aufwendungen für eine Firmenfeier

Bestehen nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen keine gewichtigen Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil von Aufwendungen beruflich veranlasst ist, bereitet seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen (BFH 21.3.19, VIII B 129/18). Dies gilt auch, wenn im Rahmen eines Kanzleifests (sog. Herrenabend) Mandanten, potenzielle Neu-Mandanten und Geschäftsfreunde eingeladen werden, sich aber weder abschließend beurteilen lässt, welche der eingeladenen Personen auf der Feier tatsächlich erschienen sind, noch abschließend beurteilt werden kann, bei welchem Gast von einer überwiegend beruflich veranlassten Einladung auszugehen ist.

5.2 Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben und Zuordnung zum Vorjahr

Eine binnen zehn Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres gezahlte USt-Vorauszahlung für den Dezember des Vorjahres ist auch dann gem. § 11 Abs. 2 S. 2 EStG den Betriebsausgaben dieses Vorjahres zuzuordnen, wenn ihre Fälligkeit infolge der gewährten Dauerfristverlängerung erst nach Ablauf des 10-Tageszeitraums eintreten konnte (FG Düsseldorf 9.12.19, 3 K 240/18 E, Rev. BFH: VIII R 1/20).

Das Verfahren kann gerade für 2020 von Bedeutung sein, da der 10.1.21 ein Sonntag gewesen ist und damit die Fälligkeit nach § 108 Abs. 3 AO auf den 11.1.21 (außerhalb des 10-Tageszeitraumes) verschoben wurde. Nach Auffassung des FG Düsseldorf (gegen Finanzverwaltung) lässt sich das zusätzliche Erfordernis der Fällig-

keit innerhalb dieses Zeitraums nicht durch eine den Gesetzeswortlaut einschränkende Auslegung rechtfertigen. Der BFH hat diese Frage in seiner letzten Entscheidung vom 27.6.18, X R 44/16 (BStBl II 2018, 781) noch ausdrücklich offengelassen, da es im Streitfall hierauf nicht ankam.

5.3 Nicht abziehbare Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG

Keine Kürzung um Investitionszulage/keine Hinzurechnung nicht abziehbarer Betriebsausgaben: Für Zwecke der Berechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG ist der bilanzielle Gewinn nicht um eine steuerfreie Investitionszulage zu kürzen, da sich diese positiv auf die Kapitalkontenentwicklung auswirkt. Nicht abziehbare Betriebsausgaben i. S. d. § 4 Abs. 5 S. 1 EStG sind demgegenüber dem Gewinn für Zwecke der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nicht hinzuzurechnen (BFH 3.12.19, X R 6/18; gegen BMF 2.11.18).

Umsetzung durch die Finanzverwaltung: Außerbilanzielle Korrekturen bleiben bei der Ermittlung des Gewinns für die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG außer Ansatz. Dies sind u. a. auch

- nicht abzugsfähige Gewerbesteuer samt Nebenleistung (§ 4 Abs. 5b EStG)
- nach § 4d Abs. 3, § 4e Abs. 3 oder nach § 4f EStG verteilte Betriebsausgabe
- abgezogene oder hinzugerechnete IAB nach § 7g EStG

Verteilung des Übergangsgewinns aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart nach R 4.6 Abs. 1 S. 2 EStR (BMF 18.1.21, IV C 6 - S 2144/19/10003 :004)

Umsetzung in den Steuerformularen (Anlage SZ): In Zeile 5 sind nunmehr auch in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge einzutragen. Hierzu wurde diese um den Zusatz „sowie Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Abs. 1 EStG“ ergänzt. In der neuen Zeile 6 sind Hinzurechnungen für nicht abziehbare Betriebsausgaben, Hinzurechnungsbeträge nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG und Gewinnzuschläge nach § 6c i. V. m. § 6b Abs. 7 und 10 EStG einzutragen.

Die neue Auffassung ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen können außerbilanzielle Hinzurechnungen nach Rz. 8 S. 4 des BMF-Schreibens in der Fassung vom 2.11.18 (BStBl I 18, 1207) letztmals für Wirtschaftsjahre berücksichtigt werden, die vor dem 1.1.21 begonnen haben. Dieser Antrag ist bei einer Mitunternehmerschaft einvernehmlich von allen Mitunternehmern zu stellen. Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn bereits durchgeführte Berechnungen der Gewinne und Verluste unverändert fortgeschrieben werden und hierfür die Änderung der Rz. 8 hinsichtlich der außerbilanziellen Kürzungen und Hinzurechnungen unberücksichtigt bleibt.

5.4 Pauschbeträge für Sachentnahmen

Das BMF hat die für das Kalenderjahr 2020 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) mit Schreiben vom 27.8.20 (IV A 4 - S 1547/19/10001 :001; BStBl I 20, 867) unter Berücksichtigung der befristeten An-

wendung des ermäßigten Steuersatzes der Umsatzsteuer für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen neu bekannt gemacht.

Werden Betriebe nachweislich aufgrund einer landesrechtlichen Verordnung, einer kommunalen Allgemeinverfügung oder einer behördlichen Anweisung vollständig wegen der Coronapandemie geschlossen, kann in diesen Fällen ein zeitanteiliger Ansatz der Pauschbeträge erfolgen. Der Pauschbetrag für das 1. Halbjahr 2020 und für das 2. Halbjahr 2020 stellt jeweils einen Halbjahreswert für eine Person dar.

5.5 Private Kfz-Nutzung

Dienstwagenbesteuerung bei E-Autos (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG): Bei der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, das keine Co²-Emission je gefahrenen km hat (reine Elektrofahrzeuge inkl. Brennstoffzellenfahrzeuge), ist nur ein Viertel der Bemessungsgrundlage (Bruttolistenpreis), bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode nur ein Viertel der Anschaffungskosten oder vergleichbarer Aufwendungen, anzusetzen. Zur Steigerung der Nachfrage zwecks Förderung einer nachhaltigen Mobilität wurde der bestehende Höchstbetrag von 40.000 EUR auf 60.000 EUR angehoben. Die Neuregelung gilt bereits ab dem 1.1.20 für die Bewertung der privaten Nutzung dieser Kraftfahrzeuge, die nach dem 31.12.18 angeschafft, geleast oder erstmalig zur privaten Nutzung überlassen wurden (§ 52 Abs. 12 EStG).

Widerlegung Anscheinsbeweis bei der privaten Kfz-Nutzung:

Die allgemeine Lebenserfahrung spricht auch dann für eine private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs, wenn dem Steuerpflichtigen zwar für die 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. In diesem Zusammenhang können Umstände wie Motorleistung (PS), Hubraum, Höchstgeschwindigkeit und Ausstattung Berücksichtigung finden (FG Niedersachsen 19.2.20, 9 K 104/19).

Ermittlung Veräußerungsgewinn eines teilweise privat genutzten Pkw: Wird ein zum Betriebsvermögen gehörendes, jedoch teilweise privat genutztes Kfz veräußert, erhöht der gesamte Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Veräußerungserlös den Gewinn i. S. d. §§ 4 und 5 EStG. Der Umstand, dass die tatsächlich für das Fahrzeug in Anspruch genommene AfA infolge der Besteuerung der Nutzungsentnahme bei wirtschaftlicher Betrachtung teilweise neutralisiert wird, rechtfertigt weder eine lediglich anteilige Berücksichtigung des Veräußerungserlöses noch eine gewinnmindernde Korrektur des Veräußerungsgewinns in Höhe der auf die private Nutzung entfallenden AfA (BFH 16.6.20, VIII R 9/18, BStBl II 20, 845).

5.6 Implementierung einer TSE

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn die Kosten für die nachträgliche erstmalige Ausrüstung bestehender Kassen oder Kassensysteme mit

einer TSE und die Kosten für die erstmalige Implementierung der einheitlichen digitalen Schnittstelle eines bestehenden elektronischen Aufzeichnungssystems in voller Höhe sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden (BMF 21.8.20, IV A 4 - S 0316-a/19/10006 :007).

6. Änderungen in der Gewerbesteuer

6.1 Halbierung der Hinzurechnung bei Elektrofahrzeugen

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ist ein Viertel der Summe aus einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) hinzuzurechnen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen. Eine Hinzurechnung ist nur zur Hälfte vorzunehmen bei:

a) Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge)

b) extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, für die sich aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Art. 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 ergibt, dass das Fahrzeug eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 g je gefahrenen km hat oder die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 km beträgt

c) Fahrrädern, die keine Kraftfahrzeuge sind (§ 8 Nr. 1 d GewStG)

Beachten Sie | Die Halbierung der Hinzurechnung bei Elektrofahrzeugen ist nur auf Entgelte anzuwenden, die auf Verträgen beruhen, die nach dem 31.12.19 abgeschlossen worden sind. Dabei ist bei Verträgen, die vor dem 1.1.25 abgeschlossen werden, statt einer Reichweite von 80 km eine Reichweite von 60 km ausreichend. Letztmalig findet eine Anwendung für den Erhebungszeitraum 2030 statt (§ 36 Abs. 4 GewStG). Die Gesetzesänderung findet sich auch in dem GewSt-Erklärungsdruck in den neuen Zeilen 44a und 51a wieder.

6.2 Erhöhung Hinzurechnungsfreibetrag

Der Freibetrag für die Hinzurechnungstatbestände des § 8 Nr. 1 GewStG ist von 100.000 EUR auf 200.000 EUR erhöht worden. Die Erhöhung ist am 1.7.20 in Kraft getreten.

6.3 Anhebung des Ermäßigungsfaktors § 35 EStG

Der Ermäßigungsfaktor wird auf das **Vierfache** des Gewerbesteuermessbetrags erhöht (§ 35 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und 2 EStG). Die Erhöhung für 2020 trägt den in den letzten Jahren gestiegenen Gewerbesteuerhebesätzen Rechnung. Bis zu einem Hebesatz von 420 % können damit im Einzelfall Personenunternehmer durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG vollständig von der Gewerbesteuer entlastet werden.

6.4 Ausgewählte Rechtsprechung aus dem Bereich der Gewerbesteuer

Schädliche 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. Eine schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass dies in einem Mietvertrag vereinbart wurde, an den die den Mietvertrag übernehmende Kapitalgesellschaft über den streitigen Erhebungszeitraum hinaus gebunden ist (BFH 18.12.19, III R 36/17, BStBl II 20, 405).

Betriebsaufspaltung:

Die erweiterte Grundstückskürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ist für das Besitzunternehmen zu versagen. Grund hierfür ist, dass das Besitzunternehmen aufgrund der personellen und sachlichen Verflechtung zum Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, wodurch die vermögensverwaltende Tätigkeit hin zu einer gewerblichen Tätigkeit überschritten wird (FG Köln 17.10.19, 6 K 832/16, Rev. BFH: IV R 31/19).

Ruhender Gewerbebetrieb:

Der vortragsfähige Gewerbeverlust i. S. d. § 10a GewStG geht unter, wenn zum Schluss des Erhebungszeitraums zwar eine die einkommensteuerliche Existenz des Betriebs unberührt lassende Betriebsunterbrechung („ruhender Gewerbebetrieb“) gegeben ist, gewerbesteuerrechtlich hiermit aber die werbende Tätigkeit nicht nur vorübergehend unterbrochen bzw. eine andersartige werbende Tätigkeit aufgenommen wird. Es entfällt die für die Verlustfeststellung erforderliche Unternehmensidentität (BFH 30.10.19, IV R 59/16, BStBl II 20, 147).

Unterjähriger Wegfall der Unternehmensidentität: Fällt die Unternehmensidentität und damit die sachliche Gewerbesteuerpflicht während des Kalenderjahres weg, ist der Gewerbesteuermessbetrag für einen abgekürzten Erhebungszeitraum festzusetzen. War auf den 31.12. des Vorjahres ein vortragsfähiger Fehlbetrag nach § 19a GewSt 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 Wegfall der Unternehmensidentität nicht mehr zur Verrechnung mit einem positiven Gewerbeertrag des neuen Betriebs genutzt werden (BFH 19.12.19, IV R 8/17, BStBl II 20, 401).

II. Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes

Nach der Zustimmung des Bundesraters am 07.05.2021 wurde das Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes am 17.05.2021 im BGBl. veröffentlicht.

In diesem Gesetz geht es insbesondere um die Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen durch so genannte "Share-Deals".

Zur Eindämmung von Steuergestaltungen mittels Share Deals im Grunderwerbsteuerrecht hatte die Bundesregierung bereits am 31.7.2019 den Gesetzentwurf zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes beschlossen.

Die Koalitionsfraktionen hatten danach die Reform immer wieder verschoben.

Ursprünglich war vorgesehen, dass die Änderungen zum 1.1.2020 in Kraft treten. Nach der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, die der Bundestag am 21.4.2021 angenommen hat, **gelten die Änderungen ab dem 1.7.2021.**

Das Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes sieht folgende Maßnahmen vor:

Absenkung der 95 Prozent-Grenze in den Ergänzungstatbeständen auf 90 Prozent

Nach bisheriger Rechtslage können die Ergänzungstatbestände durch gesellschaftsrechtliche Gestaltung dadurch umgangen werden, dass nur 94,9 Prozent der Anteile an der Personen- oder Kapitalgesellschaft übertragen werden und im Falle des § 1 Abs. 2a GrEStG eine Aufstockung auf 100 Prozent erst nach Ablauf von 5 Jahren erfolgt.

§ 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG können zudem dadurch umgangen werden, dass Anteile von geringer Höhe (5,1 Prozent oder mehr) nicht nur zurückbehalten, sondern auf fremde Personen übertragen werden.

Die Absenkung der Beteiligungsgrenze von 95 auf 90 Prozent (§ 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG) sowie die Verlängerung der Frist von 5 auf 10 Jahre (§ 1 Absatz 2a GrEStG) sollen die Gestaltungsspielräume verengen und damit die missbräuchliche Vermeidung der Steuer einschränken.

Einführung eines neuen Ergänzungstatbestands

§ 1 Absatz 2a GrEStG erfasst Gesellschafterwechsel an Personengesellschaften mit inländischem Grundbesitz in Höhe von mindestens 90 Prozent innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren. Der Tatbestand fingiert die Übertragung der inländischen

Gesellschaftsgrundstücke von der Personengesellschaft in "alter" Zusammensetzung auf die Personengesellschaft in "neuer" Zusammensetzung.

Die neue Vorschrift des § 1 Absatz 2b GrEStG soll aus Gründen der Missbrauchsverhinderung unter gleichen Voraussetzungen Anteilseignerwechsel an Kapitalgesellschaften mit inländischem Grundbesitz erfassen. Besteuert wird die Gesellschaft, die wegen des Anteilseignerwechsels grunderwerbsteuerrechtlich nicht mehr als dieselbe Kapitalgesellschaft anzusehen ist.

Verlängerung der Fristen von 5 auf 10 Jahre

Die bisherigen Fristen von 5 Jahren in § 5 Abs. 3 und § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG sollen auf 10 Jahre verlängert werden. Die Verlängerung der Fristen steht im Zusammenhang mit den in den Ergänzungstatbeständen abgesenkten Beteiligungsgrenzen und der in § 1 Abs. 2a GrEStG verlängerten Frist.

Zudem wird die Missbrauchsverhinderungsvorschrift des § 6 Abs. 4 GrEStG neu gegliedert und durch den Tatbestand des § 6 Abs. 4 Nr. 3 GrEStG erweitert. Damit verlängert sich die Vorbehaltensfrist des § 6 Abs. 4 Nr. 3 GrEStG in den Fällen auf 15 Jahre, in denen eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG (in der bisherigen oder in der Fassung dieses Gesetzentwurfs) unterblieben ist, weil weniger als 90 Prozent bzw. 95 Prozent der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter innerhalb von 5 bzw. 10 Jahren übergegangen sind und nach Ablauf dieser Frist eine grunderwerbsteuerbare Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 oder Abs. 3a GrEStG erfolgt.

Anwendung auf Grundstücksverkäufe im Rückwirkungszeitraum von Umwandlungsfällen

Durch eine Gestaltung im Nachgang von Share Deals kann durch Umwandlungsvorgänge eine hohe Grunderwerbsteuerbelastung erheblich reduziert werden, wenn im ertragsteuerrechtlichen Rückwirkungszeitraum die Gesellschaftsgrundstücke zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis veräußert werden. In diesen Fällen erfolgt keine Besteuerung nach anderen Steuerarten. Würden die Gesellschaftsgrundstücke ohne Veräußerung im Rahmen des Umwandlungsvorgangs übergehen, wäre Grunderwerbsteuer auf den Grundbesitzwert zu erheben. Die neue Vorschrift § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 sieht in solchen Fällen eine Besteuerung nach dem Grundbesitzwert vor.

Änderungen durch den Finanzausschuss

Darüber hinaus sind durch den Finanzausschuss folgende Änderungen am Gesetzentwurf vorgenommen, die der Bundestag akzeptiert hat:

- Festlegung des Inkrafttretens auf den 1.7.2021,
- Einfügung einer Börsenklausel (§ 1 Absatz 2c GrEStG)
- Anwendungsregelung zu § 1 Absatz 2b GrEStG, wodurch Übergänge von Anteilen der Gesellschaft, die vor dem Inkrafttreten erfolgen, unberücksichtigt bleiben sollen (§ 23 Abs. 23 GrEStG),
- Streichung der bereits im Jahressteuergesetz 2020 umgesetzten Änderungen zur Festsetzung des Verspätungszuschlags.

III. Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)

Kurz vor Ende der 19. Legislaturperiode hat die Bundesregierung den Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts auf den Weg gebracht, der als wichtigste Neuerung in § 1a KStG-Entw. eine Option von Personengesellschafts- oder Partnerschaftsgesellschaften zur KSt. vorsieht, vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

Am 21.05.2021 fanden die 2. Und die 3. Lesung im Bundestag statt. Die Verabschiedung durch den Bundesrat ist für Ende Juni 2021 geplant.

Personengesellschaften soll unter bestimmten Voraussetzungen erstmals ab dem 1.1.2022 die Möglichkeit eingeräumt werden, is einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung für ertragsteuerrechtliche Zwecke und verfahrensrechtlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt zu werden. Die zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigten Personen gelten dann als gesetzliche Vertreter der optierenden Gesellschaft.

Ebenso sollen die Gesellschafter wie Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft behandelt werden. Damit finden insbesondere die Regelungen des KStG, des EStG, des UmwStG, die auf Kapitalgesellschaften Bezug nehmen, für optierende Gesellschaften und deren Gesellschafter Anwendung, sofern die entsprechende Norm nicht ausnahmsweise an das tatsächliche Vorhandensein (einer bestimmten Form) einer Kapitalgesellschaft anknüpft (zB § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG setzt KGaA voraus, oder § 28 KStG setzt Vorhandensein von gesellschaftsrechtlichem Nennkapital voraus) oder ausdrücklich auf optierende Gesellschaften keine Anwendung finden soll, vgl. Begründung Entwurf v. 19.4.2021, 20. Für andere Steuerarten (also zB insbesondere die GrESt. oder die ErbSt) hat die Option indes keine Auswirkung.

Hinweis:

Die Ausübung der Option ändert jedoch nichts daran, dass die Gesellschaft, die für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen – aber auch verfahrensrechtlich – „wie eine Kapitalgesellschaft“ zu behandeln ist, zivilrechtlich nach wie vor eine Personengesellschaft darstellt.

Durch die gesetzliche Neuregelung wird ein hybrides Steuersubjekt geschaffen, bei dem für Zwecke der Ertragsbesteuerung wie bei einer Kapitalgesellschaft streng zwischen der Gesellschaftsebene und der Gesellschafterebene zu unterscheiden ist, während es zB für Zwecke der GrESt. transparent behandelt wird, was mit Blick auf die §§ 5, 6 GrEStG erhebliche Steuervorteile bietet.

Der Systemwechsel von der transparenten Besteuerung der Personengesellschaft hin zu dem für Körperschaften geltenden Trennungsprinzip ist durch das geplante Optionsmodell leicht umsetzbar.

Der bisher für einen Formwechsel erforderliche Gang zum Notar entfällt. Erforderlich ist lediglich ein unwiderruflicher Antrag bei dem zuständigen FA. Gerade diese Niederschwelligkeit des Optionsmodells birgt die Gefahr, dass in der Praxis die bestehenden Fallstricke nicht hinreichend bedacht werden. Nachfolgend soll ein Überblick über die geplante Gesetzesänderung und die sich hieraus für mittelständische Unternehmen und Unternehmer ergebenden Chancen und Risiken gegeben werden.

§ 1a

Option zur Körperschaftbesteuerung

(1) Auf unwiderruflichen Antrag sind für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln; § 217 Absatz 1 des Umwandlungsgesetzes gilt sinngemäß. Der Antrag ist von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a der Abgabenordnung zuständigen Finanzamt vor Beginn des Wirtschaftsjahrs zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll. Die Sätze 1 und 2 finden keine Anwendung auf

- 1. Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes und*
- 2. Gesellschaften, die nach Ausübung der Option in dem Staat, in dem sich ihre Geschäftsleitung befindet, keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen.*

(2) Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt als Formwechsel im Sinne des § 1 Absatz 3 Nummer 3 des Umwandlungssteuergesetzes. Die §§ 1 und 25 des Umwandlungssteuergesetzes sind entsprechend anzuwenden. Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 unmittelbar vorangeht; § 20 Absatz 5 Satz 2 und 3 sowie Absatz 6 des Umwandlungssteuergesetzes ist nicht anzuwenden. Das im Einbringungszeitpunkt in der Steuerbilanz auszuweisende Eigenkapital wird auf dem steuerlichen Einlagekonto der optierenden Gesellschaft erfasst. Die zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigten Personen gelten als gesetzliche Vertreter der optierenden Gesellschaft.

(3) Aufgrund der Option gilt die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft. Beim Gesellschafter führen daher insbesondere

- 1. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen zu Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes,*
- 2. Einnahmen, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, zu Einkünften im Sinne des § 19 des Einkommensteuergesetzes,*

3. *Einnahmen aus der Hingabe von Darlehen zu Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 7 oder Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 des Einkommensteuergesetzes und*
4. *Einnahmen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern zu Einkünften im Sinne des § 21 oder § 22 des Einkommensteuergesetzes.*

Die §§ 13 bis 16, 18 und 35 des Einkommensteuergesetzes sind vorbehaltlich des Satzes 4 nicht anzuwenden. Soweit entsprechende Einnahmen bei einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft anderen Einkunftsarten zuzurechnen wären, gilt abweichend von Satz 3, dass auch die Einnahmen des Gesellschafters der optierenden Gesellschaft zu diesen Einkünften gehören. Gewinnanteile gelten erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. § 4 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes ist bei einer optierenden Gesellschaft nicht anzuwenden. In den Fällen des Satzes 2 Nummer 2 gelten die optierende Gesellschaft als lohnsteuerlicher Arbeitgeber und der Gesellschafter als Arbeitnehmer.- 6 - Bearbeitungsstand: 17.03.2021 16:27 Uhr

(4) Eine Gesellschaft, die nach Absatz 1 zur Körperschaftsbesteuerung optiert hat, kann beantragen, dass sie nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter nicht mehr wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt werden (Rückoption). Die Rückoption gilt als Formwechsel nach § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 des Umwandlungssteuergesetzes mit der Maßgabe, dass § 9 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes keine Anwendung findet. Absatz 1 Satz 2 gilt mit der Maßgabe entsprechend, dass der Antrag bei dem für die Körperschaftsbesteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen ist. Die Sätze 1 und 2 finden auch ohne Antrag Anwendung, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 entfallen. Scheidet der vorletzte Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, gilt die optierende Gesellschaft als unmittelbar danach aufgelöst und, sofern der verbleibende Gesellschafter die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 3 oder 4 des Umwandlungssteuergesetzes erfüllt, auf diesen mit der Maßgabe umgewandelt, dass § 2 des Umwandlungssteuergesetzes keine Anwendung findet. Erfüllt der verbleibende Gesellschafter nicht die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 3 oder 4 des Umwandlungssteuergesetzes, gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst und ihr Vermögen als an die Gesellschafter ausgeschüttet; § 11 des Körperschaftsteuergesetzes ist entsprechend mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens tritt.“

Option der Personengesellschaft zur Körperschaftsbesteuerung

Voraussetzungen der Option

Nach dem Entwurf soll die Möglichkeit der Option der Personengesellschaft zur Körperschaftsbesteuerung nicht für sämtliche Personengesellschaften gelten, sondern lediglich für Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften, vgl. § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG-Entw. Die Option soll auch vergleichbaren ausländischen Gesellschaften offenstehen, vgl. Begründung Entwurf v. 19.4.2021, 19. Die Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung soll anderen Personengesellschaft wie GbRs – wie es in der Begründung des Entwurfs heißt: „zu nächst“ – nicht ermöglicht werden. Ebenso können die Erbengemeinschaft, die Innengesellschaft (zB

atypisch stille Gesellschaft oder Unterbeteiligungen) und auch Einzelunternehmer nicht zur Körperschaftsbesteuerung optieren.

Hinweis:

Außerdem kommen Investmentfonds iS des InvStG und Personengesellschaften mit Geschäftsleitungssitz im Ausland, die dort keiner der deutschen Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen, nicht in den Genuss der Option, vgl. § 1a Abs. 1 Satz 3 KStG-Entw.

Eine Option kommt für eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft nur in Betracht, wenn diese als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren ist, vgl. § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG-Entw., der § 25 Satz 1 UmwStG und damit § 20 Abs. 1 UmwStG für entsprechend anwendbar erklärt.

Übt die diese Voraussetzungen erfüllende Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft die Option aus, wird sie in der Terminologie des § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG-Entw. als optierende Gesellschaft bezeichnet.

Dabei hat die optierende Gesellschaft ihren Gewinn stets durch Bestandsvergleich zu ermitteln; § 4 Abs. 3 EStG ist bei der optierenden Gesellschaft selbst dann nicht anzuwenden, wenn sie zuvor als freiberufliche Mitunternehmerschaft zu qualifizieren war, vgl. § 1a Abs. 3 Satz 6 KStG-Entw.

Die Option bedingt den unwiderruflichen Antrag, für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen die privilegierte Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln.

Der Antrag ist von dem oder den vertretungsberechtigten Gesellschafter(n) für die Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft bei dem für die Gewinnfeststellung zuständigen FA zu stellen, und zwar vor Beginn des Wj., ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll. Mithin besteht kein gesellschafterbezogenes – individuelles – Optionsrecht.

Es regiert also – anders als bei der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG – das Prinzip „alle oder keiner“. Da der Antrag sich unmittelbar auf die Besteuerung aller Gesellschafter auswirkt, die fortan nicht mehr als Mitunternehmer, sondern als Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft besteuert werden, steht jedem Personengesellschafter ohne abweichende Regelung im Gesellschaftsvertrag ein Vetorecht gegen die Option zu.

Hinweis: Der Gesellschaftsvertrag der formwechselnden Gesellschaft kann eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter vorsehen. Die Mehrheit muss jedoch als gesetzliches Mindestquorum mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen betragen, vgl. § 1a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 KStG-Entw. iVm. § 217 Abs. 1 UmwG. Wegen der damit einhergehenden Gefahr der fremdbestimmten Steuerfolgen will dieser Schritt für den jeweiligen Gesellschafter wohl überlegt sein. In der Kautelarpraxis muss im Einzelfall erwogen werden, ob eine Absicherung einer gesellschaftsvertraglichen Mehrheitsklausel (zB mit Blick auf eine drohende Nach-

versteuerung gem. § 34a EStG, s. dazu Tz. 18) durch eine Steuerklausel zweckmäßig ist.

Übergang zum Körperschaftsteuerregime

Rechtstechnisch gilt der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung als Formwechsel, auf den die Vorschriften der §§ 1 und 25 UmwStG entsprechend anzuwenden sind, vgl. § 1a Abs. 2 Satz 1 f. KStG-Entw. § 25 UmwStG verweist wiederum – als Rechtsgrundverweis – auf § 20 UmwStG, vgl. Demuth, in: Eisgruber, UmwStG, 2. Aufl. 2018, § 25 Rz. 86. Damit bewirkt der Optionsantrag beim zuständigen FA eine doppelte Fiktion:

Der fiktive Formwechsel hat eine fiktive Einbringung (dh. die fiktive Übertragung) der Mitunternehmeranteile/des Betriebs in die wie eine Kapitalgesellschaft zu behandelnde Personengesellschaft zur Folge, was dem Rechtsanwender durchaus eine gewisse Abstraktionsfähigkeit abverlangt.

Die fiktive Einbringung der Mitunternehmeranteile in die optierende Gesellschaft im Anwendungsbereich des § 20 UmwStG bedeutet, dass die Ausübung der Option nur dann zu Buchwerten stattfinden kann, wenn die Spielregeln des § 20 UmwStG eingehalten werden, also insbesondere gem. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG fristgerecht von der optierenden Gesellschaft bei dem für sie zuständigen FA der Antrag auf Buchwertfortführung gestellt wird.

Eine besondere Stolperfalle auf dem Weg in die steuerneutrale Option sind die zum Sonderbetriebsvermögen zählenden funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen (idealtypisch das Betriebsgrundstück).

Durch die Option und dem damit einhergehenden Wechsel zur Körperschaftsbesteuerung entfällt systembedingt die Qualifikation als Sonderbetriebsvermögen, vgl. Dorn/Dibbert, DB 2021, 707. Sofern nicht die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen, kommt es zu einer Zwangsentnahme des Sonderbetriebsvermögens.

- a. Hinsichtlich des fiktiv in die optierende Gesellschaft eingebrachten Restbetriebes liegen die Voraussetzungen des § 20 UmwStG nicht vor, da infolge der zeitgleichen Zwangsbetriebsentnahme nicht der gesamte Mitunternehmeranteil eingebracht wird. Es kommt damit insgesamt zur Aufdeckung der stillen Reserven des gesamten Mitunternehmeranteils, vgl. BFH-Urt. I R 7/16 v. 29.11.2017, BStBl. 2019 II, 738.
- b. Liegen indes (nach der Option) die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor oder soll zur Vermeidung der Zwangsentnahme die funktional wesentliche Betriebsgrundlage gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zB in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft ausgegliedert werden, geht die Fin-Verw. – abweichend von der Behandlung bei § 6 Abs. 3 EStG, vgl. BMF-Schr. v. 20.11.2019, BStBl. 2019 I, 1291 – nach wie vor von einem schädlichen „Gesamtplan“ aus, der der Anwendbarkeit des § 20 UmwStG entgegenstehen soll, vgl. Begründung Entwurf v. 19.4.2021, 21. Also kommt es

nach (der nicht im Einklang mit der BFH-Rspr. stehenden) Auffassung der FinVerw. zur Aufdeckung der stillen Reserven im eingebrachten Restbetriebsvermögen. Hingegen kann – und muss zur Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven – das nicht wesentliche Sonderbetriebsvermögen gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 oder 3 EStG in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen werden, ohne dass dies der Anwendbarkeit des § 20 UmwStG entgegensteht.

- c. Demnach scheint es, ausgehend von der Betrachtungsweise der FinVerw., für funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen nur einen Ausweg zu geben: Vor Beginn des Wj. der optierenden Gesellschaft muss es gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft übertragen werden. Aber auch hier lauert eine Falle, da die FinVerw. hierin eine formwechselbedingte Verletzung der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG erkennt, wenn innerhalb von sieben Jahren nach Übertragung des Sonderbetriebsvermögens ein Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft stattfindet, vgl. Rz. 34 des BMF-Schr. v. 8.12.2011, BStBl. 2011 I, 1279, obgleich bei Lichte betrachtet § 25 UmwStG lex specialis zu § 6 Abs. 5 Satz 4 ff. EStG ist, vgl. Demuth, in: Eisgruber, UmwStG, 2. Aufl. 2018, § 25 Rz. 54.

Anm.: Sollte die FinVerw. bei dieser Linie (Aufrechterhaltung des Gesamtplangedankens sowie Anwendung der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 ff. EStG auf den Formwechsel) bleiben, dürfte sich der praktische Nutzen der gesetzlichen Neuregelung in Grenzen halten, da das Vorhandensein von funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögen nicht nur im Mittelstand, sondern auch in Personengesellschaftskonzernstrukturen eher die Regel als die Ausnahme ist.

Soll für eine Einmann-GmbH & Co. KG oder eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG die Option zur Körperschaftsbesteuerung ausgeübt werden, bedürfen die dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen zuzuordnenden Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH besonderer Aufmerksamkeit:

Nach Auffassung der FinVerw. handelt es sich in einer solchen Fallkonstellation bei den Anteilen an der Komplementär-GmbH um eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, vgl. zB Vfg. OFD NRW v. 21.6.2016, DB 2016, 1907; Schmitt, in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 20 UmwStG Rz. 35. Bei einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG kommt der Beteiligung an der Komplementär-GmbH nach der Ausübung der Option für die Einkünftequalifikation der Personengesellschaft keine Bedeutung mehr zu, da die optierende Gesellschaft nicht aufgrund der gewerblichen Prägung, sondern als fiktive Kapitalgesellschaft gem. § 8 Abs. 2 KStG gewerbliche Einkünfte erzielt.

Dies spricht mE dafür, dass die Anteile an der Komplementär-GmbH mit der Option ihre funktionale Wesentlichkeit verlieren und daher deren Zurückbehaltung für die Buchwertfortführung nach § 20 UmwStG unschädlich ist. Anders sieht es indes bei der Einmann-GmbH & Co. KG aus. Hier ist die Komplementär-GmbH Bedingung dafür, dass die optierende Gesellschaft fortbesteht. Schließlich setzt § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG-Entw. das Bestehen einer Personenhandelsgesellschaft voraus, was das Vorhandensein von mindestens zwei Gesellschaftern bedingt. Hier sollte

aus Vorsichtsgründen vor der Option zunächst eine Einheits-GmbH & Co. KG errichtet werden, um die Steuerneutralität des Umwandlungsvorgangs sicherzustellen. Da in der Komplementär-GmbH idR keine stillen Reserven gebunden sind, spielt die Frage einer möglichen Sperrfristverletzung gem. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG keine Rolle.

Zu beachten ist, dass die (identischen) Personengesellschaftsanteile nach einer (fiktiven) Einbringung unter dem gemeinen Wert beim Gesellschafter fortan wie sperrfristbehaftete Anteile iS des § 22 UmwStG behandelt werden, so dass künftig auch Personengesellschaftsanteile dem siebenjährigen Sonderregime des § 22 UmwStG unterliegen können, was ein gewisses Umdenken erfordert.

So ist zB zu beachten, dass in den auf die Option folgenden sieben Jahren jeweils bis zum 31.5. nachzuweisen ist, wem die Anteile an der optierenden Gesellschaft an dem dem Einbringungsstichtag entsprechenden Tag zuzurechnen sind (bei kalenderjahrgleichem Wj. bspw. jeweils auf den 31.12. der folgenden sieben Jahre), vgl. § 22 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG. Außerdem vermag die Veräußerung oder ein veräußerungsgleicher Vorgang iS des § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG einen Einbringungsgewinn I auszulösen, so dass sich insbesondere eine Rückkehr zur Besteuerung nach dem Mitunternehmerkonzept (zB durch Rückoption, s. dazu Tz. 27 ff.) innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist als potentielle Steuerfalle erweist, da es sich hierbei um eine schädliche Veräußerung iS des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG handelt, vgl. Rdnr. 22.23 UmwSt-Erlass.

Als Einbringungszeitpunkt dieses fiktiven Formwechsels gilt das Ende des Wj., in dem der Optionsantrag gestellt worden ist, dh. bei einem kalenderjahrgleichen Wj. der Ablauf des 31.12. des jeweiligen Jahres. Die Möglichkeit einer „rückwirkenden“ Option sieht das Gesetz nicht vor – es kann lediglich „in die Zukunft“ optiert werden, weshalb die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 5 Satz 2 und 3 sowie Abs. 6 UmwStG ausgeschlossen ist, vgl. § 1a Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 KStG-Entw. Kommt es also im Einzelfall auf eine rückwirkende Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft an, besteht – wie bisher – lediglich die Möglichkeit einer „echten“ Umwandlung wie zB einem Formwechsel.

Offen ist, wie in Fällen eines kalenderjahrgleichen Wj. mit dem VZ 2022 umzugehen ist. Die Option müsste bis zum 31.12.2021 ausgeübt werden.

Problematisch ist, dass zu diesem Zeitpunkt § 1a KStG-Entw. nach derzeitiger Planung noch nicht in Kraft getreten wäre.

Es bleibt abzuwarten, ob an dieser Stelle im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens geklärt wird, ob einmalig ein „rückbezogener“ Antrag möglich sein soll, oder in den Fallkonstellationen, in denen ein abweichendes Wj. nicht in Betracht kommt, frühestens zum 1.1.2023 optiert werden kann.

Ein weiterer interessanter Aspekt der Option ist die Behandlung des Steuerbilanzkapitals der Mitunternehmerschaft. Das Gesetz soll anordnen, dass das in der Steuerbilanz auszuweisende Eigenkapital auf dem steuerlichen Einlagekonto der optierenden Gesellschaft erfasst wird, vgl. § 1a Abs. 2 Satz 4 KStG-Entw. An dieser Stelle wird es einmal mehr auf die trennscharfe Abgrenzung der Gesellschafterkon-

ten von Eigenkapital und Fremdkapital ankommen, da Fremdkapital abbildende Gesellschafterkonten nicht dem steuerlichen Einlagekonto zugeführt werden können, vgl. Begründung Entwurf v. 19.4.2021, 21 f., und damit – wie es zT vertreten wird – als schädliche sonstige Gegenleistung unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG der Steuerneutralität der Option entgegenstehen können, vgl. Demuth, in: Eisgruber, UmwStG, 2. Aufl. 2018, § 25 Rz. 78 f.

Ebenso erweist es sich als Optionshindernis, wenn in mitunternehmerbezogener Betrachtungsweise (nach Abzug des zwangsweise zu entnehmenden Sonderbetriebsvermögens) ein negatives Steuerbilanzkapital Gegenstand der Einbringung ist. Hier kommt es zwingend zu einem gewinnrealisierenden Zwischenwertansatz, da das (fiktiv) eingebrachte Betriebsvermögen stets mindestens 0 € betragen muss, vgl. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG.

Folge der Janusköpfigkeit der optierenden Gesellschaft ist, dass aus handels- und gesellschaftsrechtlichen Gründen die Kapitalkonten der Gesellschafter fortzuführen sind, während aus ertragsteuerrechtlicher Sicht auf den ersten Blick die gesellschaftsbezogener (Fort-)Führung des Steuerbilanzkapitals entbehrlich zu sein scheint (zum BewG/ErbStG s. Tz. 30 f.).

Der Gewinn der optierenden Gesellschaft wird abweichend vom Konzept der Mitunternehmerbesteuerung von der Personengesellschaft selbst versteuert. Zudem gibt es infolge des Wechsels in das Körperschaftsteuerregime fortan kein Sonderbetriebsvermögen.

Auch Ergänzungsbilanzen (bzw. das Ergänzungsbilanzkapital) sind für die optierende Gesellschaft obsolet; mithin kommt es zu entsprechenden Auf- und Abstockungen in der Steuerbilanz der optierenden Gesellschaft, die in der Steuerbilanz mE gegen einen steuerlichen Ausgleichsposten zu buchen sind, vgl. ausführlich Ott, BB 2017, 495. Die Umbuchung einer für einen Gesellschafter gebildeten positiven Ergänzungsbilanz ist gegen einen passiven steuerlichen Ausgleichsposten zu buchen und erhöht zugleich das steuerliche Einlagekonto und – gesellschaftsbezogen – die Anschaffungskosten des Einbringenden, vgl. Demuth, in: Gestaltende Steuerberatung 2019 (KSp 37), 2019, Tz. H/9 ff. (zum Schicksal des Ergänzungsbilanzkapitals bei Einbringungen nach § 20 UmwStG).

Wenn zB bei einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft die Option ausgeübt wird, nachdem ein Mitunternehmer einen Mitunternehmeranteil zu einem Kaufpreis oberhalb des Buchwerts erworben hat, dann sind nach der Option die vormals in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers ausgewiesenen Anschaffungskosten für die erworbenen Wirtschaftsgüter in einem ersten Schritt in der Bilanz der optierenden Gesellschaft aufzustocken. Als Gegenkonto dient ein passiver steuerlicher Ausgleichsposten. Der Aufstockungsbetrag erhöht das steuerliche Einlagekonto. Auf der Gesellschafterebene ist das in das steuerliche Einlagekonto eingestellte positive Ergänzungsbilanzkapital ausschließlich demjenigen Gesellschafter als Anschaffungskosten zuzurechnen, für den die Ergänzungsbilanz aufgelöst worden ist.

Hinweis: Durch die Umbuchung einer positiven Ergänzungsbilanz (zB die Aktivierung des bisher in der Ergänzungsbilanz erfassten Firmenwerts bei der optierenden Gesellschaft) kommt es in den Folgejahren in der Steuerbilanz gegenüber der Handelsbilanz zu Mehrabschreibungen.

Der handelsrechtlich entnahmefähige Gewinn ist also höher als der Steuerbilanzgewinn. Wird der handelsrechtliche Gewinn entnommen (bzw. einem Fremdkapital abbildenden Verrechnungskonto gutgebracht), kommt es – unter Beachtung der für die optierende Gesellschaft maßgeblichen Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG – zu einem Zugriff auf das steuerliche Einlagekonto.

Hierzu korrespondierend kommt es auf der Gesellschafterebene zu einer Minderung der Anschaffungskosten. Dies birgt für den Gesellschafter, der seine Anschaffungskosten nicht durch „Umbuchung“ des Ergänzungsbilanzkapitals aufgestockt hat, die Gefahr, dass die Auskehrungen aus dem steuerlichen Einlagekonto bei ihm in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 4 EStG zu einem Veräußerungsgewinn führen. Ggf. ist durch eine „disquotale“ Gewinnverteilungsabrede ein Ausgleich zu schaffen, vgl. Demuth, in: Gestaltende Steuerberatung 2019 (KSp 37), 2019, Tz. H/9 ff. (zum Schicksal des Ergänzungsbilanzkapitals bei Einbringungen nach § 20 UmwStG).

Bei einer negativen Ergänzungsbilanz (zB nach einer Buchwerteinbringung gem. § 24 UmwStG) sind die saldierten Werte der Wirtschaftsgüter in die Steuerbilanz der optierenden Gesellschaft einzustellen. Dementsprechend verringert sich der dem steuerlichen Einlagekonto zugeführte Betrag. Ein sich nach Saldierung ergebender negativer Betrag führt entsprechend § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG zu einer (Teil-)Aufdeckung der stillen Reserven des jeweiligen Gesellschafters, so dass weder ein aktiver steuerlicher Ausgleichsposten noch ein negatives steuerliches Einlagekonto entstehen können.

Für Personengesellschaften, deren Mitunternehmer die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG in Anspruch genommen haben, wird eine Option nach § 1a KStG-Entw. wohl nur ausnahmsweise in Betracht kommen, da es hierdurch gem. § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG zu einer Nachversteuerung kommt. Das ist deswegen misslich, da die Personengesellschaften, deren Mitunternehmer bereits in der Vergangenheit von § 34a EStG Gebrauch gemacht haben, wohl insbesondere Adressanten des nunmehr geplanten Optionsmodells sein dürften. Daher besteht an dieser Stelle ein dringender Nachbesserungsbedarf. Wenn, wie es das gesetzgeberische Ziel ist, die Wettbewerbsfähigkeit von international tätigen Familienunternehmen durch die Einräumung der optionalen Körperschaftsbesteuerung effektiv gestärkt werden soll, müssen Optionshindernisse (zB durch Überführung des nachversteuerungspflichtigen Betrages in die Regelungstechnik der §§ 27 ff. KStG) nach Möglichkeit ausgeräumt werden. Sonst wird der gewünschte Effekt nicht eintreten.

Auswirkungen auf die laufende Besteuerung der Gesellschafter und der optierenden Gesellschaft

Aufgrund der Option gilt die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft für ertragsteuerrechtliche Zwecke als Kapitalgesellschaftsbeteiligung, vgl. § 1a Abs. 3 Satz 1 KStG-Entw., mit der Folge, dass für deren Gesellschafter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG keine Anwendung findet. Außerhalb des Vorliegens einer – im Nach-

gang zur Option begründeten – Betriebsaufspaltung mit der optierenden Gesellschaft als „Quasi-Betriebs-GmbH“ erzielt der Gesellschafter aus dem Gesellschaftsverhältnis sowie den Leistungsbeziehungen zur optierenden Gesellschaft grds. keine Gewinneinkünfte iS der §§ 13, 15, 18 EStG.

Entnahmen oder entnahmefähige Gewinnanteile werden gem. § 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 KStG-Entw. wie Dividenden iS des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG behandelt und unterliegen damit zB dem Kapitalertragsteuerabzug. Ist nach dem Gesellschaftsvertrag etwa der Gewinnanteil auf einem Verrechnungskonto gutzubringen, über das der Gesellschafter frei verfügen kann, gilt der Gewinnanteil gem. § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG-Entw. als ausgeschüttet und zugeflossen. Hingegen unterliegen nicht entnommene und weder gesetzlich noch gesellschaftsvertraglich entnahmefähige (thesaurierte) Gewinne mangels Zuflusses auf der Gesellschafterebene bis zur Ausschüttung nicht der ESt. bzw. KSt., § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG-Entw, so dass es auf der Gesellschaftsebene bei der Belastung mit 15 % KSt. zzgl. SolZ und GewSt. verbleibt.

Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen stellen vGA der Personengesellschaft dar. Die zugeflossenen Gewinnanteile unterliegen beim jeweiligen Gesellschafter den für Dividenden und vGA bekannten Spielregeln (bei natürlichen Personen der Abgeltungssteuer oder dem Teileinkünfteverfahren, bei Körperschaften § 8b KStG).

Insbesondere die Möglichkeit, für die optierende Gesellschaft § 8b KStG zur Anwendung zu bringen, dürfte zB in Konzernstrukturen auf Interesse stoßen. Bei Personengesellschaftskonzernen ist zu beachten, dass die Option iS des § 1a KStG-Entw. sowohl für die Mutter als auch für die Tochter(personen)gesellschaft ausgeübt werden muss. In diesem Zusammenhang ist erstaunlich, dass weder im Gesetz(entwurf) noch in den Gesetzesmaterialien ein ausdrücklicher Hinweis enthalten ist, ob die optierende Gesellschaft Organgesellschaft iS der §§ 14 ff. KStG sein kann.

Diese Frage dürfte in Konzernstrukturen eine zentrale Rolle für die Frage spielen, ob die Inanspruchnahme der Option im Einzelfall zweckdienlich ist. Die §§ 14 ff. KStG basieren auf dem Abschluss eines EAV iS des § 291 AktG, der auch im GmbH-Konzern abgeschlossen werden kann. Offen ist, unter welchen Voraussetzungen Personengesellschaften zivilrechtlich vertraglich beherrschtes Unternehmen sein können. So ist zB unklar, ob das Bestehen eines Beherrschungsvertrags nach § 294 AktG analog in das Handelsregister der Personengesellschaft als Organgesellschaft eintragungsfähig ist, vgl. ausführlich Schöning/Steininger, NZG 2019, 890. Bereits aus diesen zivilrechtlichen Unwägbarkeiten resultieren steuerrechtliche Zweifel, ob und unter welchen Voraussetzungen eine optierende Gesellschaft Organgesellschaft iS der §§ 14 ff. KStG sein kann. Eine gesetzliche Klarstellung erscheint daher dringend geboten.

Bei einer optierenden Gesellschaft muss auch ein Umdenken hinsichtlich der Zugriffsmöglichkeiten auf zuvor erfolgte Einlagen stattfinden. Jede Entnahme von eingelegten Barmitteln oder Wirtschaftsgütern ist im Lichte der Verwendungsrei-

henfolge des § 27 KStG zu würdigen. Ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto ist – wie bei Kapitalgesellschaften – systembedingt nicht vorgesehen. Damit scheidet eine „steuerneutrale“ Entnahme von zuvor eingelegten Barmitteln aus, soweit ausschüttbarer Gewinn bei der optierenden Gesellschaft vorhanden ist. Dies dürfte die Bereitschaft von Gesellschaftern, in Krisensituationen die optierende Gesellschaft mit Eigenkapital auszustatten, nicht fördern und muss bei der Beurteilung der Zweckmäßigkeit der Option mit ins Kalkül gezogen werden. Zur Situation bei der Gewährung von Gesellschafterdarlehen.

Soweit die sonstigen entgeltlichen Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der optierenden Gesellschaft betrieblich veranlasst sind, erzielt der Gesellschafter Einkünfte gem. §§ 19 bis 22 EStG. Der nicht fremdübliche Teil der Vergütung ist als vGA zu qualifizieren. Wird der Gesellschafter zB zu einem fremdüblichen Entgelt für die optierende Gesellschaft tätig, erzielt er Einkünfte iS des § 19 EStG, vgl. § 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 KStG-Entw. Die optierende Gesellschaft gilt als lohnsteuerlicher Arbeitgeber und der Gesellschafter als Arbeitnehmer, vgl. § 1a Abs. 3 Satz 7 KStG-Entw. Hieraus dürften sich mE keine Auswirkungen für die Beurteilung der Sozialversicherungspflicht der Tätigkeitsvergütung der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft ergeben. Steuerrechtlich sollen die optierenden Gesellschaften und ihre Gesellschafter insgesamt lohnsteuerlichen Kapitalgesellschaften und ihren (ggf. beherrschenden) Gesellschafter-Geschäftsführern gleichgestellt werden.

Dies hat zur Folge, dass sämtliche Regelungen zur Erhebung der LSt. in den §§ 38 ff. EStG anzuwenden sind. Damit sind für den oder die Gesellschafter Lohnkonten zu führen, der Lohnsteuerabzug auf die Vergütung vorzunehmen und die elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen an die FinVerw. zu übermitteln. Sämtliche für Arbeitnehmer geltenden steuerlichen (Sonder-)Regelungen (wie zB der Arbeitnehmer-Pauschbetrag) sind zu Gunsten der Gesellschafter-Geschäftsführer zu berücksichtigen, vgl. Begründung Entwurf v. 19.4.2021, 23.

Hinweis: Die gesetzliche Regelung, dass Vergütungen für Tätigkeiten im Dienst der optierenden Gesellschaft zu Einkünften aus § 19 EStG führen, ändert mE nichts daran, dass bei einem beherrschenden Gesellschafter ohne eine klare und eindeutige und im Voraus getroffene Vereinbarung der Arbeitslohn in vGA umzuqualifizieren ist. Mit der Option wählt man nicht nur die Vorteile der Körperschaftsbesteuerung, sondern auch die damit einhergehenden Förmlichkeiten und sonstigen Nachteile.

Gewährt der Gesellschafter unverzinsliche Darlehen, ist anders als bei der Mitunternehmerschaft in der Steuerbilanz der optierenden Gesellschaft das Abzinsungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu beachten. Verzinsliche Gesellschafterdarlehen führen zu Einkünften aus Kapitalvermögen iS des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG iVm. § 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 KStG-Entw. Die Abgeltungsteuer ist mE unter den Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG bei Gesellschaftern, die zu mindestens 10 % an der optierenden Gesellschaft beteiligt sind, suspendiert, selbst wenn der Gesetzgeber – anders als in § 17 Abs. 1 Satz 3 und § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG – in § 32d EStG auf eine gesetzliche Klarstellung verzichtet hat. § 20 Abs. 6 und 9 EStG sind in diesem Fall ebenfalls nicht anwendbar. Daher kann zB Refinanzierungsaufwand als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Fällt das Gesellschafterdarlehen aus, gelten die Grundsätze des § 17 Abs. 2a EStG. Außerdem bestehen die offenen Abgrenzungsschwierigkeiten zu § 20 Abs. 2 EStG, vgl. hierzu Demuth, in: Mittelständische Steuerberatungspraxis 2020 (TT 61), 2020, Tz. K/1 ff. Konsequenz der Option ist zudem, dass bei Wegzug des Gesellschafters einer optierenden Gesellschaft die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG beachtet werden muss, die im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes erheblich verschärft werden soll.

Hinweis: In diesem Zusammenhang ist zudem in den Blick zu nehmen, wie sich die Wegzugsbesteuerung zu einer ggf. zwangsweisen Rückkehr zur Besteuerung nach dem Mitunternehmerkonzept gem. § 1a Abs. 4 Satz 4 KStG-Entw. verhält, wenn in diesem Zuge die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 KStG-Entw. erfüllt werden. Die exakte Bestimmung des Zeitpunkts der Rückkehr in das Konzept der Mitunternehmerbesteuerung dürfte entscheidend sein, ob § 16 Abs. 3a EStG zur Anwendung gelangt oder § 6 AStG ggf. in Kombination mit § 12 Abs. 1 KStG zur Anwendung kommt.

Mit der Vermietung von Wirtschaftsgütern an die optierende Gesellschaft erzielt der Gesellschafter grds. Einkünfte iS der §§ 21 oder 22 EStG, vgl. § 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 KStG-Entw. Liegen indes die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung mit der optierenden Gesellschaft vor, gelten die für Betriebsaufspaltungen mit Betriebs-GmbHs geltenden Grundsätze entsprechend, vgl. § 1a Abs. 3 Satz 4 KStG-Entw. Mithin begründet die Überlassung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage ein gewerbliches Besitzunternehmen, bei dem die Gesellschaftsbeteiligung an der optierenden Personengesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens oder notwendiges Sonderbetriebsvermögen II der Besitzpersonengesellschaft zu qualifizieren ist. Soll dies vermieden werden, kann die als Personenhandelsgesellschaft verfasste Besitzgesellschaft – zB zur Sicherung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung – durch Option selbst wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werden. Ist die Besitzpersonengesellschaft indes selbst Gesellschafter der optierenden Gesellschaft, kann durch die Option der Besitzgesellschaft eine kapitalistische Betriebsaufspaltung entstehen, auf die zB § 8b KStG Anwendung findet, bei der allerdings die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nicht zu gewähren ist.

Der Weg aus der optierenden Gesellschaft

§ 1a Abs. 4 KStG-Entw. regelt den Weg heraus aus der optierenden Gesellschaft zurück in die Besteuerung nach dem transparenten Mitunternehmerkonzept. Hier sieht das Gesetz zwei Möglichkeiten vor: Die willentliche Rückkehr erfolgt durch entsprechenden Antrag (Rückoption), vgl. § 1a Abs. 4 Satz 1 KStG-Entw. Dabei wählt das Gesetz den umgekehrten Weg des fiktiven Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft in entsprechender Anwendung des § 9 UmwStG, vgl. § 1a Abs. 4 Satz 1 KStG-Entw. Auch bei der Rückoption kann der Antrag nur in die Zukunft und nicht rückwirkend gestellt werden, da § 9 Satz 3 UmwStG ausdrücklich auf die Rückoption keine Anwendung findet, vgl. § 1a Abs. 4 Satz 2 KStG-Entw. Der Antrag ist vor Beginn des Wj., ab dem die Besteuerung der optierenden Gesellschaft als Mitunternehmerschaft gelten soll, bei dem für

die Körperschaftsbesteuerung zuständigen FA zu stellen, vgl. § 1a Abs. 4 Satz 3 KStG-Entw.

Eine nicht antragsgebundene, sondern kraft Gesetzes eintretende Beendigung der Behandlung der Personengesellschaft als fiktive Körperschaft – und damit der Beendigung des Sonderregimes des § 1a KStG-Entw. – sieht das Gesetz in drei Fällen mit unterschiedlichen Rechtsfolgen vor:

- a. Entfallen die Voraussetzungen für die Ausübung der Option nach § 1a Abs. 1 KStG-Entw. nachträglich (zB Umwandlung einer oHG in eine GbR), so gilt dieser Vorgang gem. § 1a Abs. 4 Satz 4 iVm. Satz 2 KStG-Entw. als fiktiver Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft iS des § 9 UmwStG. Zu welchem Zeitpunkt der fiktive Formwechsel steuerlich vollzogen wird (also stets zum Ende des Wj. der optierenden Gesellschaft oder unterjährig), regelt das Gesetz – anders für den in § 1a Abs. 4 Satz 5 KStG-Entw. geregelten Fall – nicht.

Anm.: Nach meinem Verständnis ist § 1a KStG-Entw. als Ausnahmevorschrift eng auszulegen, weshalb der Formwechsel unterjährig mit Ablauf des letzten Tages, an dem die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG-Entw. vorgelegen haben, fingiert wird.

- b. Scheidet der vorletzte Gesellschafter aus einer **zweigliedrigen Personengesellschaft** aus, so wächst zivilrechtlich das Gesellschaftsvermögen dem verbleibenden Gesellschafter an und die Personengesellschaft ist erloschen. Ertragsteuerrechtlich sieht § 1a Abs. 4 Satz 5 KStG-Entw. vor, dass die optierende Gesellschaft unmittelbar nach dem Ausscheiden als aufgelöst gilt und damit – ggf. unterjährig – kraft Gesetzes die Beendigung der Besteuerung nach Körperschaftsteuergrundsätzen erfolgt. Die Beendigung der optierenden Gesellschaft wird steuerlich wie eine Verschmelzung behandelt. Welche Normen des UmwStG zur Anwendung kommen, richtet sich nach der Rechtsform des verbleibenden Gesellschafters, dem das Gesellschaftsvermögen anwächst. Handelt es sich bei dem verbleibenden Gesellschafter um eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft, finden grds. die §§ 3 ff. UmwStG Anwendung. Handelt es sich hingegen um eine Kapitalgesellschaft, sind die §§ 11 ff. UmwStG anwendbar. Auf den Zeitpunkt des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters ist stichtagsgenau eine gesonderte Übertragungsbilanz aufzustellen; § 2 UmwStG ist ausgeschlossen. Sollte der verbleibende Gesellschafter nicht in den persönlichen Anwendungsbereich des UmwStG fallen, gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst und ihr Vermögen als an die Gesellschaft ausgeschüttet. Dabei findet § 11 KStG entsprechende Anwendung, vgl. § 1a Abs. 4 Satz 6 KStG-Entw.
- c. Wird die optierende Gesellschaft später zivilrechtlich in eine **Körperschaft umgewandelt**, soll § 1a Abs. 4 Satz 7 KStG-Entw. sicherstellen, dass dieser Vorgang ertragsteuerrechtlich als Umwandlung von zwei Körperschaftsteuersubjekten gem. §§ 11 ff. UmwStG behandelt wird. Ab diesem Zeitpunkt endet das Sonderregime des § 1a KStG-Entw.

Hinweis: Die – uU unfreiwillige – Rückkehr zur transparenten Besteuerung nach dem Mitunternehmerkonzept kann in zweifacher Weise unvorhergesehene Steuerfolgen haben: Geschieht dies innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist des § 22 Abs. 1 UmwStG, kann hierdurch ein Einbringungsgewinn I realisiert werden (s. dazu Tz. 11). Zudem ist zu bedenken, dass in den folgenden fünf Jahren das gewerbsteuerrechtliche Sonderre-

gime des § 18 Abs. 3 UmwStG zu beachten ist, also innerhalb dieser fünfjährigen Sperrfrist der Betrieb weder aufgegeben noch veräußert werden darf, wenn die hiermit einhergehenden gewerbsteuerrechtlichen Nachteile (insbesondere die Gewerbesteuerpflicht des Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns unter Ausschluss der Anrechnung gem. § 35 EStG) vermieden werden sollen.

Die optierende Gesellschaft außerhalb des Ertragsteuerrechts Grunderwerbsteuergesetz

Wie bereits ausgeführt, entfaltet die fiktive Behandlung der Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft für andere Steuerarten außerhalb des Ertragsteuerrechts grds. keine Wirkung. Hieraus resultiert ein Alleinstellungsmerkmal für die optierende Gesellschaft. So bleibt es insbesondere im Grunderwerbsteuerrecht dabei, dass es sich bei der optierenden Gesellschaft trotz der Körperschaftsteuerpflicht um eine Personengesellschaft handelt und somit zB § 1 Abs. 2a GrEStG anwendbar ist.

§ 5 Abs. 1 GrEStG wird folgender Satz angefügt:

„Satz 1 gilt nicht für eine Gesamthand, die nach § 1a des KStG optiert hat, es sei denn, die Ausübung und Wirksamkeit der Option liegt länger als die in Absatz 3 Satz 1 genannte Frist zurück und die jeweilige Beteiligung am Vermögen der Gesamthand besteht länger als die in Absatz 3 Satz 1 genannte Frist.“

Bewertungsgesetz

Durch eine Ergänzung des § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG soll die optierende Gesellschaft für Zwecke der Bewertung weiterhin wie eine Mitunternehmerschaft behandelt werden, vgl. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG-Entw.

Hinsichtlich der damit einhergehenden Anwendbarkeit des § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 BewG dürfte es sich um ein „redaktionelles Versehen“ handeln, da dort das Sonderbetriebsvermögen, das es bei der optierenden Gesellschaft ertragsteuerrechtlich nicht gibt, gleichwohl als Betriebsvermögen der optierenden Gesellschaft kodifiziert wird.

Beachtlich ist in diesem Zusammenhang außerdem, dass der gemeine Wert eines Anteils an einer optierenden Gesellschaft nach den für Mitunternehmerschaften geltenden Grundsätzen zu ermitteln sein soll, vgl. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG-Entw. iVm. § 97 Abs. 1a BewG. Einerseits wird auch an dieser Stelle auf das bei optierenden Gesellschaften ertragsteuerrechtlich nicht vorhandene Sonderbetriebsvermögen Bezug genommen, vgl. § 97 Abs. 1a Nr. 2 BewG. Außerdem erfolgt die gesellschaftsbezogene Zuordnung des nach § 109 Abs. 2 BewG ermittelten gemeinen Werts des Betriebsvermögens der optierenden Gesellschaft nach den Kapitalkonten aus der steuerlichen Gesamthandsbilanz, obgleich die Steuerbilanz der optierenden Gesellschaft nach körperschaftsteuerlichen Grundsätzen ohne gesellschaftsbezogene Kapitalkonten aufgestellt wird. Auch das steuerliche Einlagekonto wird nicht gesellschaftsbezogen festgestellt. Damit besteht die Notwendigkeit, für optierende Gesellschaften die steuerlichen Kapitalkonten gesellschaftsbezogen in einer Schattenrechnung fortzuführen, um auf diese eines fernen Tages für Zwecke der Bewertung des Gesellschaftsanteils anlässlich einer Schenkung oder eines Erwerbs von Todes wegen zurückgreifen zu können.

Erbschaftsteuergesetz

Auch für Zwecke der ErbSt./SchenkSt. bleibt die optierende Gesellschaft eine Mitunternehmerschaft, vgl. § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und 2, Nr. 3 Satz 1, § 13b Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG-Entw. Dies führt iVm. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG-Entw. zu der erstaunlichen Situation, dass für Zwecke der ErbSt./SchenkSt. fiktives Sonderbetriebsvermögen bestehen kann. Überlässt bspw. der Gesellschafter einer optierenden Gesellschaft ein Betriebsgrundstück, ohne dass die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen, so handelt es sich ertragsteuerrechtlich bei dem Betriebsgrundstück um notwendiges Privatvermögen des überlassenden Gesellschafters, während es für Zwecke der Bewertung und der ErbSt./SchenkSt. als (fiktives) Sonderbetriebsvermögen die Höhe des gemeinen Werts des Anteils am Betriebsvermögen der optierenden Gesellschaft erhöht und gleichzeitig – unter den Voraussetzungen der §§ 13a, 13b ErbStG – begünstigtes Vermögen darstellt, vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG-Entw., was die Praxis sicherlich vor eine Vielzahl von neuen Herausforderungen stellen dürfte.

Weitere Änderungen durch das KöMoG

Mehr- und Minderabführungen

Bei einer körperschaftsteuerlichen Organschaft werden die steuerlichen Ausgleichsposten für Mehr- und Minderabführungen durch ein einfacheres System ersetzt - die sog. Einlagelösung (§§ 14 und 27 KStG-E).

Solche aktiven oder passiven Ausgleichsposten sind immer dann erforderlich, wenn der an den Organträger auf der Grundlage des Ergebnisabführungsvertrags abgeführte handelsbilanzielle Gewinn vom Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und die Ursache der Abweichung in der organschaftlichen Zeit begründet ist.

Dieses System gilt als komplex bzw. streitanfällig und erfordert einen hohen Dokumentationsaufwand. Deshalb soll die steuerbilanzielle Behandlung von entsprechenden Ausgleichsposten bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen grundlegende geändert werden.

Neuregelung

Künftig führen organschaftliche Minderabführungen zu einer Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft. Sind Mehrabführungen der Organgesellschaft an den Organträger gegeben, stellen diese eine Einlagenrückgewähr dar (§ 14 Abs. 4 Satz 1 und 2 KStG-E) – die sog. Einlagelösung.

Auf Ebene des Organträgers erhöht bzw. mindert sich in der Steuerbilanz der Beteiligungsansatz für die Organgesellschaft. Dies erfolgt jedoch – anders als bei den organschaftlichen Ausgleichsposten – nicht im Verhältnis der Beteiligungsquote, sondern jeweils in voller Höhe. Zeitlich werden die organschaftlichen Minder- bzw. Mehrabführungen zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft berücksichtigt (§ 14 Abs. 4 Satz 4 KStG-E).

Auf Ebene der Organgesellschaft sind damit korrespondierende Änderungen im Zusammenhang mit dem steuerlichen Einlagekonto verbunden. Für organschaftliche Mehrabführungen wird ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto eingeführt (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG-E), sodass organschaftliche Mehrabführungen zu keinen Beteiligungserträgen führen (anders als bei in vororganschaftlicher Zeit verursachte Mehrabführungen). Ferner ist vorgesehen, dass organschaftliche Mehrabführungen das steuerliche Einlagekonto vorrangig vor anderen Leistungen mindern (§ 27 Abs. 6 Satz 2 KStG-E).

Die Änderungen sollen erstmals auf Mehr- bzw. Minderabführungen nach dem 31.12.2021 anzuwenden sein (§ 34 Abs. 6e Satz 5 KStG-E).

Bisherige Ausgleichsposten

Um keine zwei Systeme parallel zu führen, ist vorgesehen, dass bisher beim Organträger noch bestehende Ausgleichsposten aus früheren Jahren in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen sind, das nach dem 31.12.2021 endet (§ 34 Abs. 6e Satz 7 KStG-E). Folglich erhöhen aktive Ausgleichsposten den steuerbilanziellen Beteiligungsbuchwert für die Organgesellschaft, passive Ausgleichsposten mindern diesen Wertansatz in der Steuerbilanz (§ 34 Abs. 6e Satz 8 KStG-E).

Im Fall, dass ein passiver Ausgleichsposten die Summe aus aktivem Ausgleichsposten und dem Buchwert der Beteiligung übersteigt, ergibt sich in Höhe des über-

steigenden Betrags ein Beteiligungsertrag. Dieser Beteiligungsertrag ist zu versteuern – je nach Rechtsform des Organträgers entweder nach dem Teileinkünfteverfahren bzw. nach § 8b KStG (§ 34 Abs. 6e Sätze 9 und 10 KStG-E).

Anstelle der Versteuerung soll es ein Wahlrecht geben, wonach der Beteiligungsertrag in eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage eingestellt und über 10 Jahre verteilt werden kann (§ 34 Abs. 6e Sätze 11 ff. KStG-E). Für den jährlichen Auflösungsbetrag erfolgt dann ebenfalls eine Versteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren bzw. nach § 8b KStG.

Neu: Auf die Initiative des Bundesrats wird das Wahlrecht zur Bildung einer Gewinnrücklage im Zusammenhang mit der Ersetzung der Ausgleichspostenmethode durch die organschaftliche Einlagelösung erweitert: Ein Wahlrecht besteht nicht nur dem Grunde, sondern nun auch der Höhe nach (§ 34 Abs. 6e KStG).

Kommt es im 10-jährigen Zeitraum zu einer Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft, wird die verbleibende Rücklage in vollem Umfang gewinnerhöhend aufgelöst. Einer Veräußerung der Organgesellschaft gleichgestellt wird u. a. die Umwandlung der Organgesellschaft in eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person, die verdeckte Einlage der Beteiligung oder die Auflösung der Organgesellschaft (§ 34 Abs. 6e Sätze 14 ff. KStG-E).

Umwandlungssteuerrecht

Der Gesetzgeber sieht weiteren Modernisierungsbedarf im Umwandlungssteuerrecht, zu welchem eine Globalisierung angestrebt wird (§ 1 UmwStG-E, § 12 Abs. 2 und 3 KStG-E).

Bisher gilt das UmwStG nur im Inland und für Gesellschaften im EWR. Künftig soll eine steuerneutrale Umwandlung unter Beteiligung von Gesellschaften auch in Drittstaaten möglich sein.

Damit werden insbesondere Verschmelzungen, Formwechsel, Ab- oder Aufspaltungen unter Beteiligung von Drittstaatengesellschaften auch über Staatsgrenzen hinweg steuerneutral möglich sein. Dazu wird

- § 12 Abs. 2 KStG-E in das UmwStG integriert,
- wobei das Erfordernis einer Verschmelzung zwischen Körperschaften desselben Drittstaats entfällt,
- die zwingende Liquidationsbesteuerung bei Wegzügen von Körperschaften in Drittstaaten gestrichen und
- der persönliche Anwendungsbereich des UmwStG auf Drittstaatspaltungen und Umwandlungen von Körperschaften unter Beteiligung von Rechtsträgern aus Drittstaaten erweitert wird.

Es bleibt jedoch weiterhin bei den Einschränkungen, dass eine Steuerneutralität nur möglich ist, wenn die Umwandlung die Strukturmerkmale einer inländischen Umwandlung aufweist und deutsche Besteuerungsrechte nicht beschränkt oder ausgeschlossen werden.

Auch wird mit diesen Änderungen keine komplette Globalisierung des UmwStG erreicht. Denn insbesondere die Regelungen zur Einbringung, zum Anteilstausch

und zum Formwechsel einer Personengesellschaft (§§ 20 - 25 UmwStG) sind davon nicht erfasst.

Aus diesen Änderungen ergibt sich weiterer Anpassungsbedarf. So wird

- in § 12 Abs. 2 KStG die Verschmelzungslösung für Drittstaaten-Verschmelzungen aufgehoben,
- in § 12 Abs. 3 KStG die Liquidationsbesteuerung bei Wegzug einer Körperschaft in einen Drittstaat aufgehoben und
- in § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG auf § 1 Abs. 4 UmwStG verwiesen, sodass Einkünfte aus Umwandlungen zu Buchwerten als aktive Zwischeneinkünfte der ausländischen Gesellschaft zu qualifizieren sind.

Erstmals gelten sollen die Erweiterungen für Umwandlungen und Einbringungen, bei denen der steuerliche Übertragungstichtag nach dem 31.12.2021 liegt (§ 27 Abs. 18 UmwStG-E).

Zusätzliche Änderungen

Neu in das Gesetz hineingekommen ist weiterer gesetzlicher Anpassungsbedarf außerhalb der eigentlichen Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts. Dieser umfasst:

- Eine Verlängerung der Reinvestitionsfristen des § 6b EStG und der Investitionsfrist des § 7g EStG um ein weiteres Jahr (insgesamt dann um 2 Jahre) um die Folgen der Corona-Pandemie abzufedern (§ 52 Abs. 14 und 16 EStG).
- Die ab 2022 wirkende Aufnahme einer optierenden Gesellschaft als Anspruchsberechtigte i.S. des Forschungszulage (§ 1 Abs. 2 FZulG).
- Die Schließung von sonst für optierende Personengesellschaften entstehenden Regelungslücken im Bewertungs-, Erbschaftsteuer- bzw. Schenkungssteuerrecht.

Anpassung von Gewinnabführungsverträgen in Altfällen

§ 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. aufgrund der Änderung des § 302 AktG zum 1. Januar 2021

BMF vom 24.03.2021 - IV C 2 - S 2770/21/10001 :001

Für vor dem 27. Februar 2013 abgeschlossene oder letztmalig geänderte Gewinnabführungsverträge, bei denen nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. die Verlustübernahme durch statischen Verweis auf die Regelung des § 302 AktG in der Fassung des Artikel 9 des Gesetzes vom 10. November 2006 (BGBl. I S. 2553) oder durch wörtliche Wiedergabe dieser Regelung vereinbart worden ist, gilt nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

Aufgrund der am 1. Januar 2021 in Kraft getretenen Änderung des § 302 AktG durch Artikel 15 des Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts vom 22. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3256) ist für die weitere Anerkennung der Organschaft nach § 17 KStG Voraussetzung, dass die bisherigen Vereinbarungen zur Verlustübernahme im Gewinnabführungsvertrag angepasst werden (vgl. auch BFH vom 10. Mai 2017, I R 93/15, BStBl II 2019 S. 278). Dabei muss nach aktueller Rechtslage die Verlustübernahme durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung (dynamischer Verweis) gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG vereinbart werden.

Der Anerkennung der Organschaft steht es für Veranlagungszeiträume ab 2021 nicht entgegen, wenn die Anpassung der Altverträge zur Aufnahme des dynamischen Verweises nach § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG spätestens bis zum Ablauf des 31. Dezember 2021 vorgenommen wird (mit notarieller Beurkundung des Zustimmungsbeschlusses der Organgesellschaft und Anmeldung der Änderung zur Eintragung ins Handelsregister).

Eine Anpassung kann unterbleiben, wenn das Organschaftsverhältnis vor dem 1. Januar 2022 beendet wird. In den vorgenannten Fällen stellt die Anpassung des Gewinnabführungsvertrages zur Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG keinen Neuabschluss des Vertrages dar und daher wird keine neue Mindestlaufzeit im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG in Gang gesetzt. Die im BMF-Schreiben vom 3. April 2019 (BStBl I 2019, 467) geregelten Fallkonstellationen werden durch dieses Schreiben nicht berührt.

IV. Buchwertfortführung bei Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

Das BMF hat sich zu einigen Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG geäußert. Insbesondere folgt die Finanzverwaltung in weiten Teilen der Rechtsprechung des BFH und ändert insoweit die Auffassung in einem früheren BMF-Schreiben.

BMF, Schreiben v. 5.5.2021, IV C 6 -S 2240/19/10003 :017

Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

Der BFH hat entschieden (BFH, Urteil v. 10.9.2020, IV R 14/18 (**siehe Urteil 15 zur Einkommensteuer**)), dass trotz einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils die Buchwerte nicht gemäß § 6 Abs. 3 EStG fortgeführt werden können, wenn der Übergeber tag- bzw. zeitgleich eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage seines Sonderbetriebsvermögens veräußert.

Denn der Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters umfasst sowohl den Anteil am Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsanteil) als auch das dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnende Sonderbetriebsvermögen. Die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG setzt jedoch voraus, dass neben dem Gesellschaftsanteil sämtliche funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens (I und II) übertragen werden.

Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung

Bisher hatte die Finanzverwaltung ihre Auffassung in dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl 2019 I S. 1291 zusammengefasst. Das BMF ändert dieses Schreiben punktuell und weist die Finanzämter an, der Rechtsprechung des BFH zu folgen und nicht mehr an der bisherigen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung festzuhalten.

Geänderte Auffassung der Finanzverwaltung

Es kommt jedoch insoweit zu einer Abweichung von der BFH-Rechtsprechung, als die Wertung des BFH für tag- bzw. zeitgleiche Veräußerungen nicht übernommen, sondern diese ausschließlich auf zeitgleiche Vorgänge reduziert wird. Dazu ist im BMF-Schreiben das Folgende festgeschrieben worden:

Rn. 9

Bisher war geregelt, dass eine zeitgleiche oder taggleiche Veräußerung oder Überführung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen eine Buchwertfortführung ausschließt. In der neuen Fassung der Rn. 9 ist nur noch der Begriff "zeitgleich" enthalten. Näheres dazu regelt die neue Rn. 9a.

Rn. 9a

Für die Frage, ob die Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen und die Veräußerung an Dritte oder die Überführung ins Privatvermögen zeitgleich vorgenommen werden, ist auf das im Zeitpunkt der Übertragung vorhandene Betriebsvermögen abzustellen. Für diese zeitpunktbezogene Prüfung ist folglich der Zeit-

punkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) maßgeblich.

Unschädlich ist, wenn noch vor Übertragung des (verbliebenen) gesamten Mitunternehmeranteils eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage aus diesem Anteil durch Veräußerung an Dritte oder Überführung in das Privatvermögen ausgeschieden ist. Hierbei genügt auch die sog. "juristische Sekunde".

Rn. 10

Die bisherige Aussage, dass gleichwohl eine Buchwertfortführung nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG für die Übertragung eines reduzierten Mitunternehmeranteils möglich sein kann, entfällt in dieser Allgemeinheit. Dies betrifft die Fälle, in welchen im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen übertragen wird (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG) oder eine Überführung in ein anderes Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen erfolgt (§ 6 Abs. 5 Satz 1 oder Satz 2 EStG).

Im Übrigen wurde auch an dieser Stelle der Begriff "taggleich" gestrichen; die Rede ist jetzt nur noch von einer "zeitgleichen" Überführung bzw. Übertragung für die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien des § 6 Abs. 5 EStG.

Rn. 13

Gleiches gilt für die Rn. 13; auch diese enthält den Begriff "taggleich" nicht mehr. Vielmehr werden darin "zeitgleiche" Veräußerungen oder Entnahmen (mit Ausnahme von Überführungen und Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG) als schädlich für eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG festgelegt.

Rn. 19

In Satz 1 wird lediglich der Verweis auf das Urteil des BFH vom 10.9.2020, IV R 14/18 mit aufgenommen; ansonsten ist diese Rn. unverändert.

Rn. 31

Auch diese Rn. ist weitgehend unverändert. Vielmehr wird klargestellt, dass die zeitgleiche Entnahme oder Veräußerung von Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen aufgrund einheitlicher Planung schädlich ist. Bisher galt dies auch für eine taggleiche Entnahme oder Veräußerung. Es wird dazu auf die neue bzw. geänderte Rn. 9a und 13 verwiesen.

Die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Zusammen mit dem BMF-Schreiben vom 5.5.2021 wird dann auch das Urteil des BFH vom 10.9.2020 im Bundessteuerblatt veröffentlicht werden.

V. Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG

BMF v. 18.03.2021 - IV C 2 - S 2745-b/19/10002 :002

Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn die Konzernklausel nach § 8c Absatz 1 Satz 4 KStG oder die Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a KStG Anwendung findet.

Dasselbe gilt, wenn ein Erwerb durch Erbfall einschließlich der unentgeltlichen Erbauseinandersetzung und der unentgeltlichen vorweggenommenen Erbfolge nach Rn. 4 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017 (a. a. O.) von § 8c KStG nicht erfasst wird. In Ermangelung eines schädlichen Beteiligungserwerbs ist § 8d KStG in diesen Fällen nicht anwendbar.

Die Stille-Reserven-Klausel nach § 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG schließt einen schädlichen Beteiligungserwerb nicht aus. Sie suspendiert ganz oder teilweise den Verlustuntergang nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG. Nach § 8d Absatz 1 KStG ist § 8c KStG insgesamt und damit auch die Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG) nicht anzuwenden. Reichen die stillen Reserven i. S. d. § 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG nicht aus, um die vorhandenen Verlustvorträge vollständig zu erhalten, können die verbleibenden und vom Abzugsverbot bedrohten Verluste nicht zusätzlich durch einen Antrag i. S. d. § 8d KStG fortgeführt werden. Der Steuerpflichtige hat ein Wahlrecht zwischen der Anwendung der StilleReserven-Klausel nach § 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG oder einem Antrag nach § 8d KStG.

Beispiel 1:

Für die V-GmbH wurde zum 31.12.2018 ein Verlustvortrag i. H. v. 300.000 € festgestellt. Zum 01.01.2019 veräußert der bisherige Alleingesellschafter V sämtliche Anteile an den Z. Die V-GmbH verfügt zu diesem Zeitpunkt über stille Reserven i. H. v. 200.000 € die im Inland steuerpflichtig sind. Außerdem liegen die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 8d KStG vor. Im Veranlagungszeitraum 2019 erzielt die V-GmbH einen weiteren laufenden Verlust i. H. v. 50.000 €. Es wird kein Antrag nach § 8d KStG gestellt. Variante: Für den Veranlagungszeitraum 2019 wird ein Antrag nach § 8d KStG gestellt.

Lösung:

Die Anteilsübertragung stellt einen schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c Absatz 1 KStG dar. Da kein Antrag nach § 8d KStG gestellt wird, greift die Stille-Reserven-Klausel des § 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG i. H. v. 200.000 € so dass die nicht genutzten Verluste lediglich i. H. v. 100.000 € untergehen. Zum 31.12.2019 wird dann ein Verlustvortrag nach § 10d EStG i. H. v. 250.000 € (= 200.000 € zzgl. 50.000 € laufender Verlust 2019 nach dem schädlichen Beteiligungserwerb) festgestellt. Lösung zur Variante: Da die V-GmbH einen Antrag nach § 8d KStG stellt, werden zum 31.12.2019 die bisher nicht genutzten Verluste zum 31.12.2018 i. H. v. 300.000 € zuzüglich des laufenden Verlusts 2019 i. H. v. 50.000 € als fortführungsgebundener Verlustvortrag i. H. v. 350.000 € festgestellt.

Zeitpunkt

Der Antrag ist nach § 8d Absatz 1 Satz 5 KStG in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Der Antrag kann grundsätzlich bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder bis zur Seite 5 Unanfechtbarkeit der Feststellung über den Verlustvortrag nachgeholt werden.

Form

Für den Antrag nach § 8d KStG gelten die gleichen Formvorschriften wie für die Steuererklärung. Ein Antrag nach § 8d KStG ist in der Körperschaftsteuererklärung zu stellen. Er gilt einheitlich für alle nicht genutzten Verluste, die von § 8c KStG erfasst werden (vgl. Rn. 2). Die Nachholung eines Antrags nach § 8d KStG (vgl. Rn. 7, 8) erfordert die formgerechte Abgabe einer berichtigten Körperschaftsteuererklärung.

Materielle Voraussetzungen

1. Allgemein (§ 8d Absatz 1 Satz 1 und 2 KStG)

Die Anwendung des § 8d KStG erfordert kumulativ, dass

- die Körperschaft seit einem der beiden folgenden Zeitpunkte bis zum schädlichen Beteiligungserwerb (= Beobachtungszeitraum A) ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält (vgl. Rn. 16 ff.):
 - a. entweder seit ihrer Gründung oder
 - b. seit dem Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs vorausgeht, wenn die Gründung der Körperschaft bereits länger zurückliegt, und
- von dem zuvor genannten Zeitpunkt bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs (= Beobachtungszeitraum B) kein Ereignis i. S. d. § 8d Absatz 2 KStG stattgefunden hat (Rn. 25 ff.) und
- kein Ausschluss des Anwendungsbereichs nach § 8d Absatz 1 Satz 2 KStG vorliegt (Rn. 46 ff.).

Als Gründungszeitpunkt der Körperschaft gilt der Zeitpunkt des formgültigen Abschlusses des notariellen Gesellschaftsvertrags (Beginn der Körperschaftsteuerpflicht der sogenannten Vorgesellschaft, vgl. H 1.1 KStH 2015 „Beginn der Steuerpflicht“). Auf den Zeitpunkt der Eintragung in das Handelsregister kommt es nicht an.

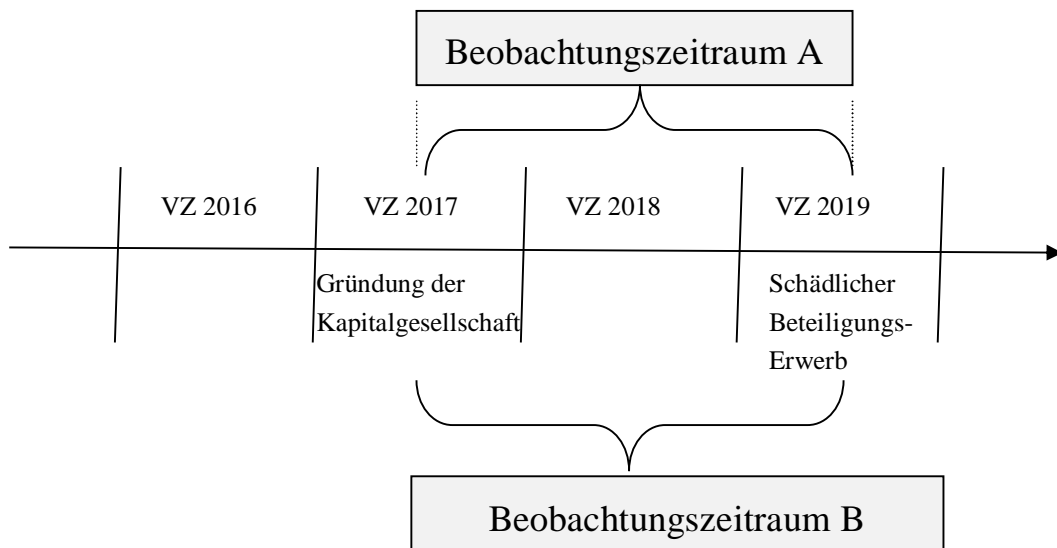


Abbildung 1

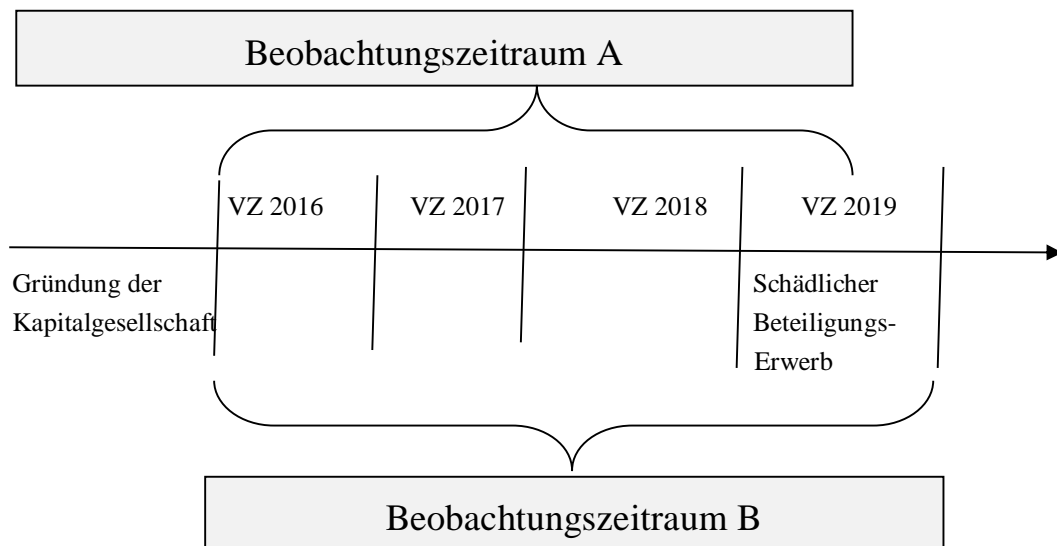


Abbildung 2

Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr beginnen die Beobachtungszeiträume A und B drei Zeitjahre vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres, in das der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Wurde die Körperschaft erst nach diesem Zeitpunkt gegründet, beginnen die Beobachtungszeiträume A und B mit der Gründung. Abweichend von oben endet der Beobachtungszeitraum B mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem der schädliche Beteiligungserwerb stattgefunden hat.

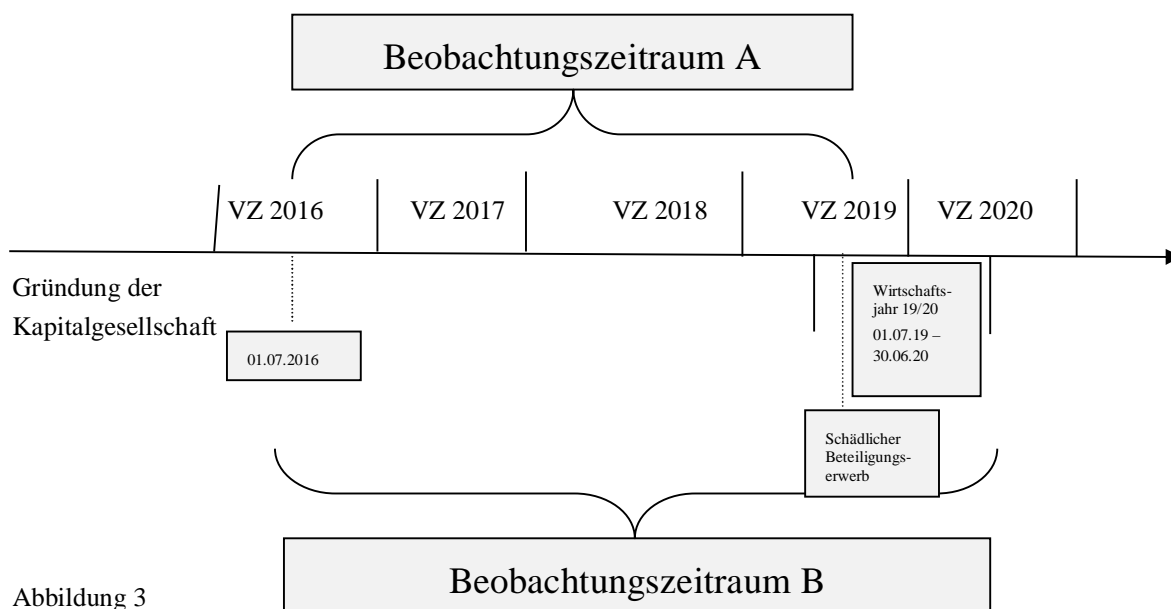


Abbildung 3

2. Begriff des Geschäftsbetriebs (§ 8d Absatz 1 Satz 3 und 4 KStG)

a) Allgemein

Ein Geschäftsbetrieb umfasst die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft (§ 8d Absatz 1 Satz 3 Halbsatz 1 KStG).

Der Geschäftsbetrieb einer Körperschaft ist nach § 8d Absatz 1 Satz 3 Halbsatz 2 KStG anhand qualitativer Merkmale in einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen.

Beispielhaft aufgezählte Merkmale sind die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer (§ 8d Absatz 1 Satz 4 KStG). Diese Aufzählung ist nicht abschließend. Zudem müssen nicht zwangsläufig alle der genannten Merkmale vorliegen oder gleich stark ausgeprägt sein. Je nach Einzelfall können die qualitativen Merkmale unterschiedlich zu gewichten sein. Maßgebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse.

Der Begriff des Geschäftsbetriebs nach § 8d Absatz 1 Satz 3 und Satz 4 KStG greift die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung zum gewerbsteuerlichen Begriff des Gewerbebetriebs und zur Unternehmensidentität als Voraussetzung für den gewerbsteuerlichen Verlustvortrag (vgl. BFH-Urteil vom 1. Dezember 1960, IV 353/60 U, BStBl III 1961 S. 65; BFH-Urteil vom 28. April 1977, IV R 165/76, BStBl II S. 666; BFH-Urteil vom 12. Januar 1978, Seite 10 IV R 26/73, BStBl II S. 348; BFH-Urteil vom 12. Januar 1983, IV R 177/80, BStBl II S. 425) sowie zur Segmentierung bei der Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht auf (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juni 1996, VIII R 28/94, BStBl II 1997, S. 202). Art und Umfang des Aktivvermögens haben allenfalls indizielle Bedeutung (vgl. auch BFH-Urteil vom 12. Januar 1978, IV R 26/73, a. a. O.).

Maßgeblich ist dabei der wesentliche Kern der Betätigung.

Regelmäßig, aber nicht ausschließlich, sind die entwickelten oder angebotenen Dienstleistungen und Produkte prägendes Merkmal für die Bestimmung des Geschäftsbetriebs. Bedingt durch das jeweilige Geschäftsmodell kann es - insbesondere in den ersten Jahren nach Gründung eines Unternehmens - zu Veränderungen der in § 8d Absatz 1 Satz 4 KStG aufgeführten qualitativen Merkmale kommen.

Soweit die Veränderungen der qualitativen Merkmale nach dem Gesamtbild der Verhältnisse den wesentlichen Kern des Geschäftsbetriebs nicht berühren, liegt insgesamt keine (schädliche) Änderung des Geschäftsbetriebs vor.

Bei einer sogenannten Wertschöpfungskorrektur, bei der das Geschäftsmodell gänzlich angepasst wird und sich nahezu sämtliche in § 8d Absatz 1 Satz 3 KStG genannten qualitativen Merkmale ändern, liegt selbst dann nicht mehr ein und derselbe Geschäftsbetrieb vor, wenn sich das neu angebotene Produkt (oder Dienstleistung) als Nebenprodukt des ursprünglichen Hauptproduktes (oder Dienstleistung) darstellt. Ein bloßer wirtschaftlicher, organisatorischer oder finanzieller Zusammenhang ist nicht ausreichend.

Beispiel 3:

Die V-GmbH wird im Jahr 2016 gegründet. Ziel ist die Entwicklung eines innovativen Klebstoffs. Sie beschäftigt anfangs hauptsächlich Wissenschaftler aus dem Gebiet der Polymerchemie. Nachdem die Entwicklung des Klebstoffs erfolgreich beendet ist, eröffnet die V-GmbH im Jahr 2018 Produktionsstätten und stellt neue Arbeitnehmer u. a. für die Bereiche Produktion, Marketing und Vertrieb ein. Außerdem werden die Produkte erstmals an Kunden ausgeliefert.

Lösung:

Im Jahr 2018 liegt derselbe Geschäftsbetrieb i. S. d. § 8d KStG wie im Jahr 2016 vor. Im Rahmen einer dynamischen Entwicklung des Unternehmens kommt es zwar zu erheblichen Veränderungen der in § 8d Absatz 1 Satz 4 KStG aufgeführten qualitativen Merkmale (z. B. verändert sich die Qualifikation der Arbeitnehmer (technische Produktion, Marketing, Vertrieb)). Außerdem gibt es erstmalig einen Kundenkreis und es kommt ggf. zur Ausweitung des Lieferantenkreises. Die entwickelten Klebstoffprodukte, die nunmehr vertrieben werden, geben dem Unternehmen weiterhin das ursprüngliche Gepräge, sodass nach allgemeiner Verkehrsanschauung keine Änderung des Geschäftsbetriebs vorliegt.

Mehrere Geschäftsbetriebe

Der Begriff des Geschäftsbetriebs ist tätigkeitsbezogen zu verstehen. Eine Körperschaft hat – vorbehaltlich der Rn. 21 bis 24 – mehrere Geschäftsbetriebe, wenn sie mehreren selbständigen Betätigungen nachgeht. Ob mehrere selbständige Betätigungen vorliegen, richtet sich danach, ob sich die jeweiligen Betätigungen unter Berücksichtigung der qualitativen Merkmale des § 8d Absatz 1 Satz 4 KStG voneinander abheben. Eine selbständige Betätigung muss nicht die Voraussetzungen eines Teilbetriebs erfüllen.

Liegen mehrere Geschäftsbetriebe vor, ist der Anwendungsbereich des § 8d KStG nicht eröffnet.

Beispiel 4:

Die V-GmbH stellt Waschmaschinen sowie Schuhe her.

Lösung:

Für Zwecke des § 8d KStG liegen zwei selbständige Betätigungen in Form einer Waschmaschinenproduktion und einer Schuhproduktion vor, da sich die angebotenen Produkte, der Kunden- und Lieferantenzirkel, die Qualifikation der Arbeitnehmer und die bedienten Märkte voneinander unterscheiden. Zufällige Überschneidungen im Kundenkreis führen nicht dazu, dass von einem einheitlichen Kundenkreis auszugehen ist. Die V-GmbH hat damit mehrere Geschäftsbetriebe, was die Anwendung des § 8d KStG ausschließt.

Wirtschaftlich geringfügige Betätigungen

Eine zusätzlich ausgeübte weitere Betätigung steht einem einheitlichen Geschäftsbetrieb nicht entgegen, wenn sie wirtschaftlich nicht ins Gewicht fällt und ihr damit nicht die Qualität eines selbständigen weiteren Geschäftsbetriebs zukommt. Zur Vereinfachung können hierbei die Grundsätze der BFH-Urteile vom 27. August 2014, VIII R 16/11, BStBl II 2015 S. 996, VIII R 41/11, BStBl II 2015 S. 999, und VIII R 6/12, BStBl II 2015 S. 1002, entsprechend angewendet werden. Danach fällt eine Betätigung wirtschaftlich nicht ins Gewicht, wenn die Nettoumsatzerlöse aus dieser Betätigung 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Verlustkörperschaft und den Betrag von 24.500 € im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen.

Beispiel 9:

Die V-GmbH führt einen Einzelhandelsbetrieb. Zudem betreibt sie eine Photovoltaikanlage. Der erzeugte Strom wird von der V-GmbH nicht für Zwecke des Einzelhandelsbetriebs eingesetzt, sondern gegen Entgelt an den örtlichen Energieversorger geliefert. Der Erlös aus der Stromerzeugung beträgt 15.000 €. Die Gesamtnettoumsatzerlöse der V-GmbH betragen 750.000 €.

Variante: Die Gesamtnettoumsatzerlöse betragen 300.000 €.

Lösung:

Nach Rn. 20 stellt der Betrieb der Photovoltaikanlage eine neben dem Einzelhandelsbetrieb stehende selbständige Betätigung dar, weil er sich vom Einzelhandelsbetrieb abhebt. Gleichwohl ist von demselben Geschäftsbetrieb auszugehen, da der Betrieb der Photovoltaikanlage wirtschaftlich nicht ins Gewicht fällt. Der Erlös beträgt lediglich 2 % ($= 15.000 \text{ €} \times 100 / 750.000 \text{ €}$) und nicht mehr als 24.500 €. Bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen ist § 8d KStG anzuwenden.

Lösung zur Variante:

In der Variante fällt der Betrieb der Photovoltaikanlage wirtschaftlich ins Gewicht, da er mehr als 3 % der Erlöse ausmacht ($5 \% = 15.000 \text{ €} \times 100 / 300.000 \text{ €}$). Es liegen zwei selbständige Betätigungen und damit zwei nebeneinanderstehende Geschäftsbetriebe vor, die die Anwendung des § 8d KStG ausschließen.

Kein Ereignis i. S. d. § 8d Absatz 2 KStG im Beobachtungszeitraum B**Rz. 25**

Innerhalb des Beobachtungszeitraums B (vgl. Rn. 13) darf kein Ereignis i. S. d. § 8d Absatz 2 KStG vorgelegen haben. Schädlich ist es danach, wenn in diesem Zeitraum

- der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wird (vgl. Rn. 26 ff.),
- der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird (vgl. Rn. 31 f.),
- die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt (vgl. Rn. 33 ff.),
- die Körperschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt (vgl. Rn. 37 ff.),
- die Körperschaft die Stellung eines Organträgers i. S. d. § 14 Absatz 1 KStG einnimmt (vgl. Rn. 41 f.) oder
- auf die Körperschaft Wirtschaftsgüter übertragen werden, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt (vgl. Rn. 43 ff.).

Rechtsfolgen**1. Umfang der Verlusterhaltung**

Nach § 8d Absatz 1 Satz 1 KStG ist auf Antrag die Verlustkürzung nach § 8c KStG bei einem schädlichen Beteiligungserwerb nicht anzuwenden. Dies schließt die Nichtanwendung der Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG) ein (vgl. Rn. 6). Verluste aus der Zeit vor Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs sind auch bei einem wirksamen Antrag nach § 8d KStG weiterhin nach § 8c KStG zu kürzen (vgl. Rn. 46).

Verluste eines vorherigen Geschäftsbetriebs, der nicht dem für die Anwendung des § 8d KStG maßgeblichen Geschäftsbetrieb entspricht und der vor Beginn des Beobachtungszeitraums A eingestellt wurde, sind ebenfalls nach § 8c KStG zu kürzen.

Beispiel 21:

Die V-GmbH führt seit ihrer Gründung im Jahr 2011 ein Einzelhandelsgeschäft. Der Verlustvortrag zum 31.12.2015 beträgt 200.000 € Anfang des Jahres 2016 stellt sie ihr Einzelhandelsgeschäft ein und betreibt stattdessen eine Transportvermittlung. In den Jahren 2017 bis 2019 erleidet die V-GmbH weitere Verluste von insgesamt 100.000 €. Im Jahr 2020 werden 100 % der Anteile an der V-GmbH auf einen Erwerber übertragen. Stille Reserven existieren nicht. Die V-GmbH stellt für den Veranlagungszeitraum 2020 einen Antrag nach § 8d KStG.

Lösung:

Maßgeblich für die Anwendung des § 8d KStG ist ausschließlich der Geschäftsbetrieb „Transportvermittlung“. Nach § 8d Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 KStG ist ein Antrag für den Verlust ausgeschlossen, der auf den eingestellten Geschäftsbetrieb „Einzelhandelsgeschäft“ entfällt (200.000 €), so dass diese Altverluste aufgrund des

schädlichen Beteiligungserwerbs untergehen. Auf den Verlust i. H. v. 100.000 € der durch die Tätigkeit „Transportvermittlung“ verursacht wurde, ist § 8d KStG antragsgemäß anzuwenden.

Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist als Teil des verbleibenden Verlustvortrags zum Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums gesondert auszuweisen (§ 8d Absatz 1 Satz 7 KStG). Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist kein eigenständiger, neben dem Verlustvortrag i. S. d. § 10d Absatz 4 EStG stehender Verlustvortrag. Die Vorschriften über den Verlustrücktrag und den Verlustvortrag nach § 10d EStG, § 4 Absatz 2, § 12 Absatz 3 und § 15 Absatz 3 UmwStG sowie die Grundsätze der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Absatz 2 EStG sind zu beachten.

Beispiel 25:

Bei der V-GmbH besteht zum 31.12.2017 ausschließlich ein fortführungsgebundener Verlustvortrag i. S. d. § 8d KStG i. H. v. 3 Mio. € Im Veranlagungszeitraum 2018 erzielt die V-GmbH einen positiven Gesamtbetrag der Einkünfte i. H. v. 2 Mio. €

Lösung:

Nach § 10d Absatz 2 EStG findet eine Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags i. H. v. 1 Mio. € uneingeschränkt statt. Darüber hinaus können 60 % des 1 Mio. € übersteigenden positiven Gesamtbetrags der Einkünfte (= 600.000 €) mit dem verbleibenden fortführungsgebundenen Verlustvortrag verrechnet werden. Zum 31.12.2018 ist ein verbleibender fortführungsgebundener Verlustvortrag i. H. v. 1,4 Mio. € gesondert festzustellen.

Stille-Reserven-Klausel des § 8d KStG (§ 8d Absatz 2 Satz 1 Halbsatz 2 KStG)

1. Allgemein

Eine Kürzung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags unterbleibt nach § 8d Absatz 2 Satz 1 Halbsatz 2 KStG i. V. m. § 8c Absatz 1 Satz 5 bis 8 KStG, soweit im Inland steuerpflichtige stille Reserven vorhanden sind. Der danach verbleibende Verlustvortrag ist nicht mehr als fortführungsgebundener Verlustvortrag gesondert auszuweisen und festzustellen.

Bei der entsprechenden Anwendung der Stille-Reserven-Klausel des § 8c Absatz 1 Satz 5 bis 8 KStG sind die zum Schluss des dem schädlichen Ereignis vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven zu Grunde zu legen.

Maßgebend sind die gesamten vorhandenen stillen Reserven. Für die Ermittlung der stillen Reserven gelten die Rn. 49 ff. des BMF-Schreibens vom 28. November 2017 (a. a. O.) entsprechend.

Beispiel 29:

Bei der V-GmbH besteht zum 31.12.2018 ein fortführungsgebundener Verlustvortrag i. H. v. 500.000 € Zum 31.12.2018 betragen die stillen Reserven 200.000 €

Im Jahr 2019 beteiligt sich die V-GmbH an einer Mitunternehmerschaft.

Lösung:

Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft durch die V-GmbH im Jahr 2019 stellt ein schädliches Ereignis nach § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 KStG dar. Dadurch steht der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag (auf den 31.12.2018: 500.000 €) grundsätzlich nicht mehr für eine künftige Verrechnung mit Gewinnen zur Verfügung. Da zum 31.12.2018 stille Reserven i. H. v. 200.000 € bestehen, werden Verluste in nämlicher Höhe von einer Kürzung nach § 8d Absatz 2 KStG verschont. Sofern im Veranlagungszeitraum 2019 keine weitere Verrechnung mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte stattfindet, ist zum 31.12.2019 ein verbleibender Verlustvortrag i. S. d. § 10d EStG i. H. v. 200.000 € gesondert festzustellen (kein fortführungsgebundener Verlustvortrag; vgl. Rn. 68). Der übrige nicht genutzte fortführungsgebundene Verlustvortrag i. H. v. 300.000 € geht gemäß § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 KStG unter.

Zusammentreffen von fortführungsgebundenem Verlustvortrag und einem übrigen Verlustvortrag i. S. d. § 10d EStG

Besteht bei Eintritt eines schädlichen Ereignisses nach § 8d Absatz 2 KStG sowohl ein fortführungsgebundener Verlustvortrag als auch ein Verlustvortrag nach § 10d EStG, sind die gesamten stillen Reserven für die Anwendung des § 8d Absatz 2 Satz 1 KStG zu berücksichtigen.

Variante zu Beispiel 29:

Neben dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag i. H. v. 500.000 € zum 31.12.2018 besteht ein übriger Verlustvortrag nach § 10d Absatz 4 EStG i. H. v. 400.000 €. Der „Gesamtverlustvortrag“ beträgt somit 900.000 €. Im Veranlagungszeitraum 2019 wurde weder ein Gewinn noch ein Verlust erzielt.

Lösung:

Die stillen Reserven i. H. v. 200.000 € sind nicht nach dem Verhältnis des fortführungsgebundenen Verlustvortrags zum gesamten Verlustvortrag aufzuteilen, sondern vollständig dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag zuzuordnen. Zum 31.12.2019 ist ein verbleibender Verlustvortrag i. H. v. 600.000 € (= 400.000 € Verlustvortrag zzgl. 200.000 €, die aufgrund der Stille-Reserven-Klausel des § 8d KStG erhalten bleiben) gesondert festzustellen (kein fortführungsgebundener Verlustvortrag; vgl. Rn. 68).

Anwendung des § 8c KStG auf einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG

1. Allgemein

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist ein nicht genutzter Verlust i. S. d. § 8c KStG, der durch einen weiteren schädlichen Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c Absatz 1 KStG grundsätzlich untergeht. Es kann aber ein erneuter Antrag nach § 8d KStG gestellt werden. In diesem Fall werden die gesamten nicht genutzten Verluste einschließlich des bisher festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags

zum neu festzustellenden fortführungsgebundenen Verlustvortrag.

Beispiel 30:

Bei der V-GmbH besteht zum 31.12.2017 ein vortragsfähiger Verlust i. S. d. § 10d EStG i. H. v. 500.000 € Alleingesellschafter der V-GmbH ist die natürliche Person A. A veräußert zum 30.06.2018 100 % seiner Anteile an die natürliche Person B. Dies stellt einen schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG dar, der grundsätzlich zur vollständigen Kürzung der nicht genutzten Verluste führen würde. Die V-GmbH stellt einen Antrag nach § 8d KStG. Da sie im Veranlagungszeitraum 2018 einen weiteren Verlust i. H. v. 200.000 € erzielt, wird zum 31.12.2018 ein fortführungsgebundener Verlustvortrag i. S. d. § 8d KStG i. H. v. 700.000 € gesondert festgestellt.

Am 01.03.2019 veräußert B 100 % seiner Anteile an C (schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG). Im Veranlagungszeitraum 2019 erzielt die V-GmbH einen Verlust i. H. v. 300.000 €. Davon entfallen 200.000 € auf den Zeitraum bis zum schädlichen Beteiligungserwerb. Die V-GmbH stellt einen Antrag nach § 8d KStG.

Variante: Die V-GmbH stellt keinen Antrag nach § 8d KStG.

Lösung:

Durch den erneuten Antrag nach § 8d KStG im Veranlagungszeitraum 2019 wird § 8c KStG suspendiert und damit der Untergang des zum 31.12.2018 festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags sowie des bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschafteten laufenden Verlusts verhindert. Der zum 31.12.2019 festzustellende fortführungsgebundene Verlustvortrag beträgt 1 Mio. € (fortführungsgebundener Verlustvortrag zum 31.12.2018 i. H. v. 700.000 € zzgl. laufender Verlust des Veranlagungszeitraums 2019 i. H. v. 300.000 €).

Lösung zur Variante:

Der schädliche Beteiligungserwerb führt nach § 8c Absatz 1 KStG zum vollständigen Untergang des auf den 31.12.2018 gesondert festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags i. S. d. § 8d KStG i. H. v. 700.000 € sowie des bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandenen laufenden Verlusts i. H. v. 200.000 €. Der nach dem schädlichen Beteiligungserwerb entstandene laufende Verlust i. H. v. 100.000 € ist nach § 10d EStG gesondert festzustellen.

Anwendung der Stille-Reserven-Klausel nach § 8c Absatz 1 Satz 5 bis 8 KStG

Wird für den Veranlagungszeitraum, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, erneut ein Antrag nach § 8d KStG gestellt, findet die Stille-Reserven-Klausel nach § 8c Absatz 1 Satz 5 ff. KStG keine Anwendung (vgl. Rn. 6).

Wird nach dem schädlichen Beteiligungserwerb kein neuer Antrag nach § 8d KStG gestellt, werden die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen stillen Reserven nach Rn. 62 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017 (a. a. O.) zunächst zum Erhalt des laufenden Verlusts genutzt. Soweit die vorhandenen stillen Reserven die laufenden Verluste übersteigen, sind sie zum Erhalt des Ver-

lustvortrags nach § 10d Absatz 4 EStG (inkl. des fortführungsgebundenen Verlustvortrags) zu verwenden. Der danach verbleibende Verlustvortrag ist kein fortführungsgebundener Verlustvortrag mehr.

Beispiel 32:

Bei der V-GmbH besteht zum 31.12.2018 ein fortführungsgebundener Verlustvortrag i. H. v. 200.000 € und ein übriger Verlustvortrag i. S. d. § 10d EStG i. H. v. 300.000 €. Gesellschafter der V-GmbH sind die natürlichen Personen A zu 60 % und B zu 40 %. Am 30.06.2019 überträgt A seine gesamten Anteile auf die natürliche Person C.

Im Veranlagungszeitraum 2019 erwirtschaftet die V-GmbH einen Verlust i. H. v. 300.000 €. Davon entfällt auf den Zeitraum 01.01. bis 30.06.2019 ein Verlust i. H. v. 100.000 €. Zum 30.06.2019 betragen die stillen Reserven 150.000 €.

Für den Veranlagungszeitraum 2019 stellt die V-GmbH einen Antrag nach § 8d KStG.

Variante: Für den Veranlagungszeitraum 2019 stellt die V-GmbH keinen Antrag nach § 8d KStG.

Lösung:

Aufgrund des Antrags nach § 8d KStG der V-GmbH findet § 8c KStG keine Anwendung. In diesem Fall werden die gesamten nicht genutzten Verluste einschließlich des bisher festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrags zum neu festzustellenden fortführungsgebundenen Verlustvortrag. Zum 31.12.2019 ist daher ein fortführungsgebundener Verlustvortrag i. H. v. 800.000 € festzustellen.

Lösung zur Variante:

Der zum 31.12.2018 festgestellte Verlustvortrag (inkl. des fortführungsgebundenen Verlustvortrags) i. H. v. 500.000 € und der bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs erzielte laufende Verlust i. H. v. 100.000 € stellen nicht genutzte Verluste i. S. d. § 8c KStG dar und gehen daher grundsätzlich unter. Durch die vorhandenen stillen Reserven i. H. v. 150.000 € kann der bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs erzielte laufende Verlust in voller Höhe (100.000 €) erhalten werden. Der übersteigende Teil der stillen Reserven (50.000 €) führt zum teilweisen Erhalt des zum 31.12.2018 festgestellten Verlustvortrags (inkl. des fortführungsgebundenen Verlustvortrags).

Nach § 8c Absatz 1 KStG gehen somit 450.000 € des Verlustvortrags zum 31.12.2018 unter. Zum 31.12.2019 ist ein verbleibender Verlustvortrag i. H. v. 350.000 € (laufender Verlust i. H. v. 300.000 € zzgl. „geretteter“ Verlustvortrag zum 31.12. des Vorjahres i. H. v. 50.000 €) festzustellen (kein fortführungsgebundener Verlustvortrag).

VI. Verkürzung der Nutzungsdauer bei Computerhardware und Software

Das BMF v. 26.2.2021 – IV C 3 - S 2190/21/10002:013, DStR 2021, 540 hat die Verkürzung der Nutzungsdauer bei Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung festgelegt. Dies geht auf eine Initiative der Bundesregierung und der Länder zurück, zur Stimulierung der Wirtschaft und zur Förderung der Digitalisierung eine Sofortabschreibung bestimmter digitaler Wirtschaftsgüter rückwirkend zum 1.1.2021 zuzulassen. Es handelt sich um ein steuerliches Wahlrecht („kann ... zugrunde gelegt werden“). Die Umsetzung sollte möglichst schnell und untergesetzlich erfolgen (veröffentlichter Beschluss 19.1.2021 Videoschaltkonferenz).

Neuregelung:

Das BMF-Schreiben ersetzt die bisherigen Regelungen

- Tz. 6.14.3.2 der Afa-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter (Workstations, Personalcomputer, Notebooks und deren Peripheriegeräte wie Drucker, Scanner, Bildschirme u. ä. – Nutzungsdauer drei Jahre; BMF v. 15.12.2000 – IV D-S-1551-188/00/B/2-2-337/2000-S-1551 A, BStBl. I 2000, 1532),
- BMF-Schreiben v. 18.11.2005 – B 2-S 2172 - 34/05, BStBl. I 2005 1025 zur bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems (ERP-Software – betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer fünf Jahre).

Nach dem BMF-Schreiben sind nunmehr folgende Grundsätze zu beachten:

- Rz. 1: Für die aufgeführten materiellen Wirtschaftsgüter „Computerhardware“ (Rz. 2 ff.) sowie die bezeichneten immateriellen Wirtschaftsgüter „Betriebs- und Anwendersoftware“ (Rz. 5 ff.) kann eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr zugrunde gelegt werden.
- Rz. 2-4: Der Begriff „Computerhardware“ umfasst Computer, Desktop-Computer, Notebook-Computer, Desktop-Thin-Clients, Workstations, Dockingstations, externe Speicher- und Datenverarbeitungsgeräte (Small-Scale-Server), externe Netzteile sowie Peripheriegeräte; diese Begriffe werden in Rz. 3 definiert.
- Rz. 5: Der Begriff der „Software“ soll die Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und Datenverarbeitung einschließlich nicht technisch physikalischer Anwendungsprogramme eines Systems zur Datenverarbeitung umfassen, d.h. Standardanwendungen, individuelle Anwendungen wie ERP-Software, Software für Warenwirtschaftssysteme oder sonstige Anwendungssoftware zur Unternehmensverwaltung oder Prozesssteuerung umfassen.
- Rz. 7: Die Regelung kommt für Wirtschaftsgüter des Privatvermögens, die zur Einkünfteerzielung verwendet werden, entsprechend zur Anwendung.
- Rz. 6, 8: Zeitliche Anwendung: Die Neuregelungen gelten für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden. Sie können dann auch auf entspre-

chende Wirtschaftsgüter angewandt werden, die in früheren Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt wurden und bei denen eine andere als die einjährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde.

Steuerliches Wahlrecht:

Die Regelungen eröffnen ein steuerliches Wahlrecht für eine nur einjährige Nutzungsdauer. Bei unterjährigem Erwerb führt dies – im Gegensatz zu einer Sofortabschreibung – grundsätzlich nicht zur vollständigen, sondern zu einer monatsgenauzeitanteiligen Abschreibung der Anschaffungskosten im Jahr der Anschaffung.

Hinweis

Die Regelung bindet die Finanzverwaltung, nicht jedoch die Gerichte. Der Forderung einiger Länder nach einer gesetzlichen Regelung war nicht entsprochen worden. Offen ist, wie sich die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts auf die steuerbilanzielle Zurechnung von Leasinggegenständen auswirkt, wenn diese an die – nun (fiktiv) geänderte – Nutzungsdauer von einem Jahr anknüpft.

Handelbilanz:

Das IDW hat seine fachlichen Hinweise zu Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Corona-Virus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 3, 5. Update, April 2021) fortgeschrieben und dabei (Frage 2.3.15) auch zur steuerlichen **Sofortabschreibung sog. digitaler Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz** gem. BMF-Schr. v. 26.2.2021, BStBl. 2021 I, 298, Stellung genommen.

In der Handelsbilanz kann danach die steuerlich zugelassene Sofortabschreibung nicht erfolgen, wenn die tatsächliche voraussichtliche Nutzungsdauer eindeutig länger als ein Jahr beträgt (uE aber: Materiality-Grundsatz zu beachten).

Die abweichende Handhabung in der Handelsbilanz steht nach Auffassung des IDW jedoch der Ausschöpfung der steuerlichen Sofortabschreibungsmöglichkeit nicht entgegen.

Im Fall der Sofortabschreibung in der Steuerbilanz und einer längerfristigeren Abschreibung in der Handelsbilanz besteht nach der Stellungnahme des IDW (bei isolierter Betrachtung des Sachverhalts) das Erfordernis zum Ansatz passiver latenter Steuern (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB) bzw. – für solche Bilanzierende, die nicht in den persönlichen Anwendungsbereich des § 274 HGB fallen und diese Vorschrift auch nicht freiwillig anwenden – das Erfordernis zur Bildung einer Verbindlichkeitenrückstellung für passive latente Steuern nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 HGB. S. zur steuerlichen Sofortabschreibung bereits Strahl, kösdi 2021, 22192, 22198.

VII. Homeoffice-Pauschale

Nach der Verabschiedung der Neuregelungen zur Homeoffice-Pauschale im Jahressteuergesetz 2020 haben sich viele Fragen ergeben.

Fragen, auf die zwei aktuelle Verfügungen nun Antworten geben (FinMin Thüringen 17.2.21, S 1901-2020 Corona, 21.15, 30169/2021; OFD NRW 16.2.21, Arbeitspapier zum Werbungskostenabzug bei Homeoffice-Tätigkeiten).

§ 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 4 EStG

Liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor oder wird auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach den Sätzen 2 und 3 verzichtet, kann der Steuerpflichtige für jeden Kalendertag, an dem er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, für seine gesamte betriebliche und berufliche Betätigung einen Betrag von 5 Euro abziehen, höchstens 600 Euro im Wirtschafts- oder Kalenderjahr

Homeoffice-Pauschale nur bei „ausschließlicher“ Arbeit zu Hause

Die Homeoffice-Pauschale von 5 EUR pro Tag, maximal i. H. v. 600 EUR pro Jahr steht einem Arbeitnehmer nur an den Tagen als Werbungskosten zum Abzug zu, wenn er an diesen Tagen „ausschließlich“ zu Hause gearbeitet hat. Sucht ein Arbeitnehmer an einem Tag, wenn auch nur kurz, seine erste Tätigkeitsstätte auf, unternimmt eine Dienstreise oder fährt zu einem Sammelpunkt oder in ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet, scheidet die Homeoffice-Pauschale für diese Tage aus.

Hinweis:

Es besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Vorlage einer Bescheinigung des Arbeitgebers zur Berücksichtigung der Homeoffice-Pauschale. Das Finanzamt wird aber durch die Eingaben in Zeile 31 in Anlage N einschreiten, sollten bei einem Arbeitnehmer in alter Gewohnheit 230 Arbeitstage für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte eingetragen werden und gleichzeitig 120 Tage für die Arbeit im Homeoffice.

Wo ist die Homeoffice-Pauschale in Anlage N einzutragen?

Da die Vordrucke zur Einkommensteuererklärung 2020 im Zeitpunkt der Veröffentlichung des Jahressteuergesetzes 2020 bereits erstellt waren, werden Sie keine Zeile finden, in der die Aufwendungen zur Homeoffice-Pauschale abgefragt werden. Es wird empfohlen, die Werbungskosten für die Homeoffice-Pauschale in den Zeilen 46 bis 48 der Anlage N einzutragen.

Wann stellt das Arbeitszimmer den Mittelpunkt dar?

Nutzt ein Arbeitnehmer nicht nur eine Arbeitsecke oder den Küchentisch zum Arbeiten im Homeoffice, sondern nutzt er zweifelsfrei ein steuerlich anzuerkennendes häusliches Arbeitszimmer, hat er ein Wahlrecht. Er kann die neue Homeoffice-Pauschale geltend machen oder die tatsächlichen Kosten in voller Höhe, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers darstellt (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 3, 2. HS EStG).

Ein häusliches Arbeitszimmer ist der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, wenn nach Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse und der Tätigkeitsmerkmale dort diejenigen Handlungen und Leistungen erbracht werden, die für die konkret ausgeübte Tätigkeit wesentlich und prägend sind (BMF 6.10.17, IV C 6 – S 2145/07/10002). Im Wesentlichen ist somit auf den inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der Tätigkeit abzustellen. Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung kommt lediglich eine indizielle Bedeutung zu.

In dem Arbeitspapier der OFD NRW vom 16.2.21 findet sich zu dieser Thematik die folgende – sehr steuerzahlerfreundliche – Aussage:

Beispiel

Eine Arbeitnehmerin war bisher ausschließlich im Büro ihres Arbeitgebers tätig. Aufgrund der Coronapandemie ordnete der Arbeitgeber an, dass alle Mitarbeiter ab dem 1.4.20 ausschließlich im Homeoffice arbeiten sollen. Die Arbeitnehmerin erfüllte deshalb alle Arbeiten, die sie sonst im Büro erledigt hat, bis Ende des Jahres zu Hause.

Folge: Da die Arbeitnehmerin seit dem 1.4.20 ausschließlich im Homeoffice tätig war und dort die für ihren Beruf wesentlichen Leistungen erbracht hat (= qualitativer Schwerpunkt), befindet sich der Mittelpunkt ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit seit 1.4.20 in ihrem häuslichen Arbeitszimmer. Sie kann also die kompletten auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten in diesem Zeitfenster als Werbungskosten geltend machen. Alternativ könnte sie auch die Homeoffice-Pauschale beantragen.

Steht einem Arbeitnehmer für seine berufliche Betätigung kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung?

Wird ein häusliches Arbeitszimmer während Corona zum Arbeiten genutzt, das nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung darstellt, kann ein Werbungskostenbetrag von bis zu 1.250 EUR in Betracht kommen. Das wäre der Fall, wenn dem Arbeitnehmer kein anderer Arbeitsplatz in der Einrichtung seines Arbeitgebers zur Verfügung stehen würde.

In dem Arbeitspapier der OFD NRW vom 16.2.21 finden sich zu dieser Arbeitszimmer-Thematik folgende Praxisbeispiele:

Beispiel

Ein Arbeitnehmer, der seit April 2020 wegen Corona zu Hause arbeitete, musste ab dem 1.9.20 wieder im Büro des Arbeitgebers arbeiten. Er durfte jedoch jede Woche an einem Tag im Homeoffice arbeiten. Die Tätigkeiten im Büro des Arbeitgebers und im Homeoffice waren qualitativ identisch.

Folge: Da der Arbeitnehmer seit 1.9.20 gleichwertige Tätigkeiten im Büro des Arbeitgebers und im Homeoffice erbrachte, ist für die Prüfung, ob das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt darstellt, auf den zeitlichen (quantitativen) Umfang abzustellen. Danach stellt das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt dar, weil die Tätigkeit des Arbeitnehmers im Büro seines Arbeitgebers einen zeitlich höheren Umfang hatte. Auch der Abzug von bis zu 1.250 EUR scheidet hier aus, weil der Arbeitnehmer einen anderen Arbeitsplatz in der Einrichtung seines Arbeitgebers hatte. Der Arbeitnehmer kann in diesem Fall ab 1.9.20 zumindest die neue Homeoffice-Pauschale geltend machen.

Variante 1: Der Arbeitgeber legte ab 1.9.20 fest, dass die Mitarbeiter aufgrund der Kontaktbeschränkungen zwei Tage in der Woche im Büro und drei Tage in der Woche im Homeoffice arbeiten sollen. Die Arbeiten sind gleichwertig.

Folge: Dem Arbeitnehmer würde hier zwar ein anderer Arbeitsplatz in der Einrichtung seines Arbeitgebers zustehen. Doch da sich aufgrund der arbeitsrechtlichen Anordnung der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer befindet, kann der Arbeitnehmer ab 1.9.20 die kompletten Aufwendungen für sein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten geltend machen. Alternativ steht ihm natürlich wieder der Abzug der Homeoffice-Pauschale zu.

Variante 2: Der Arbeitgeber ordnete ab 1.9.20 an, dass es den Arbeitnehmern aus Gründen des Infektionsschutzes an zwei bestimmten Tagen in der Woche untersagt ist, das Büro des Arbeitgebers aufzusuchen.

Folge: Da dem Arbeitnehmer durch die Anordnung an zwei Tagen in der Woche kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kann er zumindest bis zu 1.250 EUR der Arbeitszimmerkosten als Werbungskosten abziehen. Auch hier kann er als Alternative die Homeoffice-Pauschale geltend machen.

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuerrecht

1. Sind Fahrtkosten zur Betreuung von Enkelkindern als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig?

Der Gesetzgeber ist zwar berechtigt, mit einer sachgerechten Pauschalierung eine Obergrenze festzulegen und damit zu bestimmen, wieweit die dem Grunde nach zwangsläufigen Kinderbetreuungskosten im typischen Fall auch der Höhe nach zwangsläufig sind. Diese durch die Verfassung vorgegebenen Grundsätze finden aber nur auf die Eltern der Kinder, nicht aber auf die Großeltern Anwendung.

FG Münster v. 1.3.2020 - 9 K 1651/18 E

I. Sachverhalt:

Die Kläger sind Eheleute und wurden im Streitjahr 2009 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Für dieses Jahr machten sie Reisekosten als außergewöhnliche Belastungen geltend. Zur Erläuterung führten sie aus, dass die Tochter sowie ihr Ehemann in einem Restaurant tätig seien und deshalb bis spät in die Nacht und an Wochenenden auf Kinderbetreuung angewiesen seien. Ein Babysitter sei für diese Zeiträume kaum zu finden bzw. unbezahlbar. Deshalb sei die Klägerin jedes Wochenende und an Feiertagen zu ihrer Tochter gefahren, um das Enkelkind bzw. die Enkelkinder zu beaufsichtigen. Für 2009 bezifferten die Kläger die Aufwendungen auf insgesamt 5.994 €

Das Finanzamt erkannte die als Werbungskosten geltend gemachten Reisekosten der Kläger nicht an. Die Besuche der Kläger bei der Tochter bzw. den Enkelkindern seien nicht zwangsläufig und außergewöhnlich. Der Grad der Intensität der Kontaktpflege sei frei gewählt, da insbesondere kein medizinisch indizierter Umgang vorliege.

Hiergegen wandten sich die Kläger. Sie wiesen darauf hin, dass für sie eine sittliche Verpflichtung gegenüber der Tochter bestanden habe. Der Kläger sei Katholik und studierter Theologe und habe am Wohnort der Tochter noch engen Kontakt zu zahlreichen Freunden und Familienmitgliedern. Es wäre dort als Skandal angesehen worden, wenn er sich in der vorhandenen Notlage nicht um seine Enkelkinder und die Tochter gekümmert hätte. Auch die Großeltern seien als Verwandte in gerader Linie gem. § 1606 BGB zum Unterhalt gegenüber den Enkelkindern verpflichtet, wenn die Eltern hierzu wirtschaftlich nicht in der Lage seien.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG hat die Klage abgewiesen.

Das Finanzamt hat zu Recht den von den Klägern begehrten Abzug von Kinderbetreuungskosten (Fahrkosten und Kosten für Verpflegungsmehraufwand) als außergewöhnliche Belastungen versagt.

Die Aufwendungen für Besuche zwischen nahen Angehörigen sind regelmäßig nicht als außergewöhnlich, sondern typisierend als durch allgemeine Freibeträge und etwaige andere steuerliche Ermäßigungen abgegolten anzusehen. Das gilt nach BFH-Rechtsprechung auch dann, wenn der besuchte Angehörige erkrankt oder pflegebedürftig ist und Fahrten in kürzeren zeitlichen Abständen oder über größere Entfernungen durchgeführt werden. Denn es ist üblich und nicht im vorgenannten Sinne außergewöhnlich, wenn ein erkrankter oder pflegebedürftiger Angehöriger häufiger und auch über größere Entfernungen besucht wird als ein gesunder.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz, dass Aufwendungen für Besuche zwischen Angehörigen nach § 33 EStG nicht berücksichtigt werden können, auch wenn sie im Einzelfall außergewöhnlich hoch sind, lässt die BFH-Rechtsprechung nur zu, wenn Besuchsfahrten ausschließlich zum Zwecke der Heilung oder Linderung einer Krankheit oder eines Leidens getätigt werden oder den Zweck verfolgen, die Krankheit oder ein Leiden erträglicher zu machen, so dass die Kosten zu den unmittelbaren Krankheitskosten rechnen. Im Streitfall lag jedoch keine derartige Situation vor, die aus sittlichen Gründen eine Ausnahme von dem Grundsatz rechtfertigt, dass Besuchsfahrten zu Angehörigen nicht steuerlich berücksichtigt werden können.

Insbesondere folgt eine sittliche Zwangsläufigkeit nicht aus dem grundrechtlichen Schutz von Ehe und Familie. Art. 6 Abs. 1 GG stellt die elterliche Entscheidung für Kinder unter besonderen Schutz stellt und verbietet, erwerbstätigen Eltern bei der Einkommensbesteuerung die "Vermeidbarkeit" ihrer Kinder entgegenzuhalten. Erwerbsbedingt notwendige Kinderbetreuungskosten müssen daher zumindest als zwangsläufige Aufwendungen der grundrechtlich geschützten privaten Lebensführung grundsätzlich in realitätsgerechter Höhe abziehbar sein.

Der Gesetzgeber ist allerdings berechtigt, mit einer sachgerechten Pauschalierung eine Obergrenze festzulegen und damit zu bestimmen, wieweit die dem Grunde nach zwangsläufigen Kinderbetreuungskosten im typischen Fall auch der Höhe nach zwangsläufig sind. Diese durch die Verfassung vorgegebenen Grundsätze finden aber - entgegen der Auffassung der Kläger - nur auf die Eltern der Kinder, nicht aber auf die Großeltern Anwendung. Denn die Eltern und nicht die Großeltern haben nach § 1626 Abs. 1 Satz 1 BGB die Pflicht und das Recht, für das minderjährige Kind zu sorgen (elterliche Sorge).

2. Unterhaltsaufwendungen an die BAföG-beziehende Lebensgefährtin nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen

Unterhaltsleistungen an die Lebensgefährtin sind nicht nach § 33a Abs. 1 EStG als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn diese nicht wegen der Unterhaltsleistungen, sondern wegen des Bezugs von BAföG keinen Anspruch auf Sozialleistungen hat.

BFH v. 31.3.2021 - VI R 2/19

I. Sachverhalt:

Der Kläger erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und führte mit seiner damaligen Lebensgefährtin und späteren Ehefrau (E) in eheähnlicher Gemeinschaft einen gemeinsamen Haushalt. Diese befand sich im Streitjahr in universitärer Ausbildung und bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. insgesamt 2.192 € Ferner erhielt sie eine elternunabhängige Ausbildungsförderung nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAföG), wovon ihr im Streitjahr mtl. 670 € ausbezahlt wurden. Die Ausbildungsförderung wurde jeweils zur Hälfte als Zuschuss und als Darlehen gewährt.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger Unterhaltsaufwendungen für E i.H.v. 6.000 € gem. § 33a EStG geltend mit der Begründung, er habe den überwiegenden Teil ihrer monatlichen Lebenshaltungskosten getragen. Das Finanzamt berücksichtigte dagegen die Unterhaltsaufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision des Klägers hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Das FG hat die geltend gemachten Unterhaltsaufwendungen zu Recht nicht als außergewöhnliche Belastungen gem. § 33a EStG berücksichtigt. Bei E handelt es sich weder um eine gesetzlich unterhaltsberechtigten noch um eine einer solchen i.S.v. § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG gleichgestellte Person.

Dass E dem Kläger gegenüber im Streitjahr gesetzlich (zivilrechtlich) nicht unterhaltsberechtig war, steht zu Recht nicht in Streit. E ist auch keiner gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gleichgestellt. Denn ihr sind keine zum Unterhalt bestimmte inländische öffentliche Mittel mit Rücksicht auf etwaige Unterhaltsleistungen des Klägers gekürzt worden. Sie hatte keinen Anspruch auf Sozialleistungen. Dieser Umstand gründet jedoch nicht auf etwaigen Unterhaltsleistungen des Klägers, sondern auf ihrem Bezug von Leistungen nach dem BAföG. Gem. § 7 Abs. 5 SGB II, § 22 Abs. 1 SGB XII, § 11 Abs. 1 BAföG sind im Regel- und damit auch im Streitfall Ansprüche des "Auszubildenden" - hier der E - auf Arbeitslosengeld II oder Sozialhilfe ausgeschlossen.

Soweit sich der Kläger darauf beruft, er habe die geringverdienende E im Rahmen

der eheähnlichen Lebensgemeinschaft wie bei einer Bedarfsgemeinschaft aufgrund einer - wegen der vermeintlich nicht auskömmlichen und teilweise nur darlehensweise gewährten Leistungen nach dem BAföG entstandenen - sittlichen Zwangslage unterhalten müssen, kommt ein Abzug der streitigen Unterhaltsaufwendungen ebenfalls nicht in Betracht. Denn der Abzug von Unterhaltsleistungen aufgrund sittlicher Verpflichtung ist seit der Änderung des § 33a Abs. 1 EStG durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1996 vom 11.10.1995 (BStBl I 1995, 438) ausgeschlossen.

Da E im Streitfall wegen etwaiger Unterhaltsleistungen des Klägers weder einen Anspruch auf Sozialleistungen verloren hat noch ein solcher deshalb gekürzt wurde, befand sich der Kläger folglich nicht in einer vergleichbaren Zwangslage wie der gesetzlich zum Unterhalt Verpflichtete. Eine Berücksichtigung der vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen nach § 33 EStG kommt selbst bei Annahme einer sittlichen Verpflichtung, E zu unterhalten, nicht in Betracht. Denn für die Fallgruppe der typischen Unterhaltsaufwendungen enthält § 33a Abs. 4 EStG eine abschließende Regelung.

3. Steuervorteile: Haushaltsnahe Dienstleistung und zumutbare Belastung

Der BFH hat entschieden, dass der Steuervorteil nach § 35a Abs. 2 EStG auch für solche haushaltsnahen Dienstleistungen zu gewähren ist, die zwar dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind, wegen der „zumutbaren Belastung“ aber nicht als solche berücksichtigt wurden. Die Richter klärten insoweit auch das Verhältnis zur Haushaltsersparnis bei krankheitsbedingter Unterbringung.

Mit diesem Urteil hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass Aufwendungen für die Haushaltsersparnis, welche nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, ohne gesonderten Nachweis auch nicht als Steuerermäßigung gem. § 35a Abs. 2 EStG von der tariflichen Einkommensteuer abgezogen werden können.

BFH Urteil v. 16.12.2020 - VI R 46/18

I. Sachverhalt:

Die Klägerin bezog im Streitjahr ein Apartment in einer Seniorenresidenz. Das Apartment hatte eine Größe von 63 qm. In der Einkommensteuererklärung machte sie die Aufwendungen für die Seniorenresidenz unter Abzug der Haushaltsersparnis von 8.472 € als außergewöhnliche Belastung geltend.

Das Finanzamt (FA) erkannte die Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung i.S.d. § 33 EStG an, sondern zog diese anteilig als haushaltsnahe Dienstleistungen gem. § 35a Abs. 2 EStG ab. Das Finanzgericht (FG) stimmte der hiergegen gerichteten Klage teilweise zu.

Die Kosten können dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Allerdings wurden diese nur insoweit anerkannt, wie sie auf eine angemessene und übliche Wohnfläche von 30 qm entfielen.

Diesen Betrag kürzte das FG noch um die entsprechende Haushaltsersparnis gem. § 33a Abs. 1 EStG i.H.v. 8.472 €. Außerdem reduzierte das FG die als haushaltsnahe Dienstleistung gem. § 35a EStG abgezogenen Aufwendungen auf den Anteil von Aufwendungen, welche auf die zumutbare Eigenbelastung und Haushaltsersparnis entfallen.

Hiergegen richtet sich die Revision des FA. Dieses ist der Auffassung, dass die Aufwendungen gem. § 35a EStG nur in Höhe der zumutbaren Belastung zu berücksichtigen seien.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH gab der Klage teilweise statt und wies sie im Übrigen ab.

§ 35a EStG in Bezug auf die zumutbare Belastung und Haushaltsersparnis

Aufwendungen, die aufgrund der zumutbaren Eigenbelastung gem. § 33 Abs. 3 EStG nicht als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können, können gem. § 35a EStG mit einem Anteil von 20 % von der Einkommensteuer abgezogen

werden, soweit darin Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen o.Ä. enthalten sind.

Der BFH gab der Klage daher insoweit statt, dass nur die Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen, die auf die zumutbare Belastung entfallen, als haushaltsnahe Dienstleistung abgezogen werden können.

Für die ebenfalls von den Kosten für außergewöhnliche Belastung abgezogenen Aufwendungen aufgrund der Haushaltsersparnis kann jedoch nicht grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass diese auch auf Kosten für haushaltsnahe Dienstleistungen entfallen.

Dieses Haushaltsersparnis entspricht den i.d.R. anfallenden Kosten für Verpflegungs- und Unterbringungskosten. Dadurch sollen Aufwendungen für Fixkosten, wie Miete, Strom, Wasser etc., abgezogen werden.

Der BFH ging daher davon aus, dass in der Haushaltsersparnis keine Kosten in einer belastbaren Größenordnung enthalten sind, welche im Rahmen des § 35 EStG geltend gemacht werden können, und verwehrte insoweit den Abzug der Kosten für haushaltsnahe Dienstleistungen.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Finanzverwaltung geht ausweislich des BMF-Schreibens vom 09.11.2016 (IV C 8 – S 2296-b/07/10003 :008, BStBl I 2016, 1213, Rdnr. 32) zugunsten des Steuerpflichtigen davon aus, dass, wenn in den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten sowohl Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen als auch andere Aufwendungen enthalten sind, die zumutbare Belastung vorrangig auf die haushaltsnahen Dienstleistungen entfällt. Eine Aufteilung ist in diesen Fällen somit nicht notwendig.

4. Erste Tätigkeitsstätte eines Gerichtsvollziehers

Erste Tätigkeitsstätte eines Gerichtsvollziehers ist sein Amtssitz, bestehend aus den Dienstgebäuden des Amtsgerichts, dem er zugeordnet ist, und dem Geschäftszimmer, welches er am Sitz des Amtsgerichts auf eigene Kosten vorzuhalten hat.

BFH v. 16.12.2020 - VI R 35/18

I. Sachverhalt:

Streitig war, ob die Fahrtkosten eines Gerichtsvollziehers von seinem Wohnort zu seinem Amtssitz (Amtsgericht) nach dem ab 2014 geltenden neuen Reisekostenrecht als Reisekosten oder nur in Höhe der Entfernungspauschale abziehbar sind. Der Steuerpflichtige machte die Fahrtkosten als Reisekosten geltend mit der Begründung, er erledige sämtliche notwendige Innendienstarbeiten in seinem genehmigten Büro von zu Hause aus und unterhalte seinen Amtssitz bei Gericht lediglich aufgrund gesetzlicher Verpflichtung (§ 30 Gerichtsvollzieherordnung - GVO).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH entschied, dass sich die erste Tätigkeitsstätte des Steuerpflichtigen im Streitjahr an seinem Amtssitz in den Dienstgebäuden des Amtsgerichts sowie dem vom Steuerpflichtigen angemieteten Geschäftszimmer (§ 30 GVO) befand.

Die Dienstgebäude des Amtsgerichts, zu denen insbesondere das Geschäftszimmer der Verteilungsstelle (§ 23 GVO) gehört, sind eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers des Steuerpflichtigen, im Streitfall des Landes Baden-Württemberg.

Neben den Dienstgebäuden des Amtsgerichts gehört auch das vom Steuerpflichtigen zusammen mit anderen Gerichtsvollziehern angemietete Gemeinschaftsbüro (Geschäftszimmer) zu der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers.

Zwar haben der Steuerpflichtige und die anderen Gerichtsvollzieher das Gemeinschaftsbüro angemietet und nutzen es dementsprechend aus eigenem Recht für ihre berufliche Tätigkeit. Gleichwohl ist es dem Dienstherrn/Arbeitgeber angesichts der besonderen öffentlich-rechtlichen Regelung des Dienstverhältnisses eines Gerichtsvollziehers in der GVO als betriebliche Einrichtung zuzurechnen. Dem Steuerpflichtigen wird in den Dienstgebäuden des Amtsgerichts kein Geschäftszimmer zur Verfügung gestellt. Er ist vielmehr nach § 30 GVO verpflichtet, an seinem Amtssitz, dem Sitz seiner Dienstbehörde (§ 2 Satz 1 GVO), ein Geschäftszimmer auf eigene Kosten zu halten. Dieses ist von außen als solches kenntlich zu machen und mit einem Briefeinwurf oder Briefkasten zu versehen (§ 30 Abs. 2 Sätze 1 bis 4 GVO). Daneben sind die Büroeinrichtung und die technische Ausstattung des Geschäftszimmers am Amtssitz nach Art und Umfang im Einzelnen in § 30 Abs. 3 bis 5 GVO geregelt. Zudem ist vorgeschrieben, welche dienstlichen Unterlagen (wie Akten, Register und Kassenbücher, Datenträger) der Gerichtsvollzieher in dem Geschäftszimmer aufzubewahren hat (§ 30 Abs. 8 Satz 1 GVO) und welche privaten Unterlagen im Geschäftszimmer nicht aufbewahrt werden dürfen (§ 30 Abs. 8 Satz

2 Halbsatz 2 GVO). Die zweckmäßige Einrichtung des Geschäftsbetriebs ist auch Gegenstand der vierteljährlich oder mindestens jährlich durchzuführenden ordentlichen Geschäftsprüfung der Geschäftsführung des Gerichtsvollziehers durch den dafür zuständigen Richter oder Beamten des AG (§ 72 Abs. 1 i.V.m. § 75 Abs. 4 GVO), welche bei Beanstandungen erforderliche Maßnahmen der Dienstaufsicht rechtfertigt (§ 77 GVO).

Angesichts dieser Vorgaben ist auch das Gemeinschaftsbüro (Geschäftszimmer) des Steuerpflichtigen dem Arbeitgeber, im Streitfall dem Land Baden-Württemberg, als betriebliche Einrichtung zuzurechnen.

Die Dienstgebäude des Amtsgerichts und das am selben Ort angemietete Geschäftszimmer des Steuerpflichtigen stehen auch in einem räumlichen und organisatorischen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers. Sie stellen daher eine zusammengefasste ortsfeste betriebliche Einrichtung dar.

Der Steuerpflichtige war dieser Tätigkeitsstätte, bestehend aus den Dienstgebäuden des Amtsgerichts und dem angemieteten Geschäftszimmer, nach den bestehenden dienstrechtlichen Vorschriften zugeordnet. Diese Zuordnung erfolgte auch unbefristet, denn sie war weder kalendermäßig bestimmt noch ergab sich aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung eine Befristung. Außerdem war der Steuerpflichtige dort auch in dem für das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte hinreichenden Umfang tätig geworden.

5. Dienstreisen: Pauschale Kilometersätze oder tatsächliche Kosten?

Was ist im Rahmen von Dienstreisen für Bahnfahrten oder Flugreisen absetzbar? Können pauschale Kilometersätze oder tatsächliche Kosten geltend gemacht werden? Der BFH hat entschieden: Wenn Steuerpflichtige „regelmäßig verkehrende Beförderungsmittel“ nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG) nutzen, können nur die tatsächlichen Aufwendungen und nicht die pauschalen Kilometersätze angesetzt werden.

Mit diesem Urteil hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass Steuerpflichtige lediglich die tatsächlich entstandenen Fahrtkosten als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehen können, wenn sie die dienstliche Reise mit öffentlichen Verkehrsmitteln wie Bus, Bahn oder Flugzeug unternommen haben.

BFH vom 11.02.2021 - VI R 50/18

I. Sachverhalt:

Der Kläger war als Bundesbetriebsprüfer für das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) tätig. Zu den zu prüfenden Unternehmen fuhr er jeweils zu Beginn der Woche per Bahn bzw. S-Bahn und kehrte am Ende der Woche zurück. Das BZSt erstatte ihm die tatsächlich entstandenen Fahrtkosten.

Nachdem das Finanzamt (FA) zunächst einen Schätzungsbescheid erlassen musste, machte der Kläger im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung die wöchentlich zurückgelegte Strecke mit den pauschalen Kilometersätzen als Reisekosten geltend. Von den so ermittelten Reisekosten i.H.v. 4.536 € zog er die vom Arbeitgeber erstatteten tatsächlichen Reisekosten i.H.v. 1.726 € ab.

Das FA erkannte die pauschal geltend gemachten Fahrtkosten nicht an. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren vor dem Finanzgericht (FG) eingelegte Klage wurde ebenfalls zurückgewiesen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auch der BFH wies die Revision des Klägers als unbegründet zurück.

Abzug der tatsächlichen Reisekosten

Aufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gem. § 9 Abs. 4 EStG oder Familienheimfahrten gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 EStG darstellen, sind in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusehen.

Statt der tatsächlich entstandenen Reisekosten können auch Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, welche für das jeweilige Fahrzeug laut Bundesreisekostengesetz (BRKG) anzuwenden sind.

Dieses sieht gem. § 5 Abs. 1 und 2 für Pkws einen pauschalen Kilometersatz i.H.v. 30 Cent pro Kilometer oder bei anderen Kraftfahrzeugen (z.B. Motorrad) einen pauschalen Kilometersatz von 20 Cent pro Kilometer vor.

Dagegen sind gem. § 4 Abs. 1 BRKG für Fahrten mit regelmäßig verkehrenden Schiffen, Flugzeugen, der Bahn o.Ä. keine pauschalen Kilometersätze vorgesehen. Vielmehr sind hierfür die tatsächlich entstandenen Reisekosten, jeweils begrenzt auf die niedrigste Beförderungsklasse, anzusetzen.

Der BFH überträgt diese Grundsätze auf den Ansatz der Fahrtkosten. Das FG hat demnach zu Recht den Ansatz der pauschalen Kilometersätze als Reisekosten verneint, da die Reisen mit Bahn und S-Bahn vorgenommen wurden.

Der Ansatz der pauschalen Kilometersätze soll lediglich der Vereinfachung der Ermittlung der Reisekosten bei Fahrten mit Kraftfahrzeugen dienen, damit nicht für jede einzelne Fahrt die Kosten für Benzin, Verschleiß etc. ermittelt werden müssen. Diese Vereinfachungsregel wird bei der Fahrt mit regelmäßig verkehrenden Beförderungsmitteln nicht benötigt, da hier die tatsächlichen Fahrtkosten einfach zu ermitteln und anzusetzen sind.

III. Hinweise für die Praxis:

Das Urteil des BFH war so zu erwarten und führt dazu, dass der Ansatz der pauschalen Kilometersätze bei der Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht angewendet werden kann. Steuerpflichtige sollten beachten, dass als Reisekosten mit dem privaten Pkw alternativ zur Pauschale auch die tatsächlich entstandenen Kosten angesetzt werden können.

Dazu ist eine Ermittlung von Verschleiß, Unterhaltskosten, Benzinkosten etc. erforderlich. Diese Kosten können dann im Verhältnis zu der jährlichen Gesamtfahrleistung des Pkw anteilig in Abzug gebracht werden, wenn sie die pauschalen Kilometersätze übersteigen.

6. Urteile zur steuerlichen Behandlung von Ehegatten-Arbeitsverhältnissen

Bei einem Arbeitsverhältnis zwischen Ehegatten sind Sachbearbeiter und Prüfer der Finanzämter seit jeher misstrauisch. Ingeheim wird vermutet, dass das Arbeitsverhältnis nur auf dem Papier besteht und einziger Zweck das Sparen von Steuern ist. Aus diesem Grund werden Ehegatten-Arbeitsverhältnisse streng überprüft. Zwei aktuelle Urteile sollten Sie zur optimalen Beratung Ihrer Mandanten zu dieser Thematik unbedingt kennen.

BFH v. 28.10.20 - X R 1/19

BFH v. 18.11.20 - VI R 28/18

Grundsätze zur steuerlichen Überprüfung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses

Stößt ein Sachbearbeiter oder ein Prüfer des FA auf ein Ehegatten-Arbeitsverhältnis, wird die steuerliche Wirksamkeit dieses Arbeitsverhältnisses in der Regel im Rahmen der folgenden Drei-Schritt-Prüfung überprüft:

Prüfschritt 1: Ist das Arbeitsverhältnis ernsthaft gewollt, liegen also arbeitsrechtliche Vereinbarungen vor?

Prüfschritt 2: Erbringen beide Vertragspartner – der eine Ehegatte als Arbeitgeber und der andere Ehegatte als Angestellter – ihre vertraglich vereinbarten Leistungen?

Prüfschritt 3: Halten die arbeitsrechtlich getroffenen Vereinbarungen einem Fremdvergleich stand? Anders gefragt: Ist die Höhe des Gehalts fremdüblich oder zu hoch?

Beantwortet der Sachbearbeiter bzw. Prüfer des FA eine dieser Fragen mit nein, ist entweder das komplette Ehegatten-Arbeitsverhältnis steuerlich unwirksam oder nur die unüblich hohen und unangemessenen Gehaltszahlungen dürfen sich nicht steuermindernd auswirken.

Urteil 1: Wertguthabenvereinbarung ist gesondert zu überprüfen

Schließen Ehegatten im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses zusätzlich eine Wertguthabenvereinbarung im Sinne des SGB IV ab, muss für diese Wertguthabenvereinbarung gesondert die Überprüfung der Fremdüblichkeit erfolgen.

Mit anderen Worten: Selbst wenn das FA nach den oben vorgestellten Prüfschritten 1 bis 3 zu der Erkenntnis kommt, dass das Vertragsverhältnis steuerlich wirksam und anzuerkennen ist, kann eine fremdunübliche Wertguthabenvereinbarung dazu führen, dass das FA das Arbeitsverhältnis insgesamt steuerlich nicht anerkennt.

In dem Urteilsfall stufen die Richter des BFH (28.10.20, X R 1/19) die Wertguthabenvereinbarung fremdunüblich ein, weil die Risiken aus dieser Vereinbarung einseitig zulasten des Arbeitgeber-Ehegatten ausgestaltet waren. Der angestellte Ehegatte konnte nach der Wertguthabenvereinbarung in unbegrenzter Höhe Wertgutha-

ben ansparen und Dauer, Zeitpunkt und Häufigkeit der Freistellungsphasen nahezu beliebig wählen. Dieses Modell wäre mit einem fremden Arbeitnehmer niemals so vereinbart worden.

Hinweis: Der Abschluss einer Wertguthabenvereinbarung im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses führt nicht per se zur Unwirksamkeit der Vereinbarungen. Es ist jedoch darauf zu achten, dass diese Vereinbarung so ausgestaltet ist, dass sie einem Fremdvergleich standhält.

Urteil 2: Stundenzettel und Aufzeichnungen zur Arbeitszeit kein Muss

Im zweiten Urteil (BFH 18.11.20, VI R 28/18) befassten sich die Richter des BFH mit der Frage, ob ein Ehegatten-Arbeitsverhältnis als steuerlich unwirksam eingestuft werden kann, nur weil der Arbeitgeber keine Aufzeichnungen wie Stundenzettel zur Arbeitszeit des angestellten Ehegatten geführt hat. Die erfreuliche Antwort: Nein. Stundenzettel dienen lediglich Beweis Zwecken. Sie sind für die steuerliche Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen daher nicht zwingend erforderlich.

7. Zur Steuerbarkeit des insolvenzbedingten Untergangs von Aktien

Erlischt das Mitgliedschaftsrecht des Aktionärs einer inländischen AG, weil diese infolge einer Insolvenz aufgelöst, abgewickelt und im Register gelöscht wird, entsteht dem Aktionär ein steuerbarer Verlust, wenn er seine Einlage ganz oder teilweise nicht zurückerhält. Werden solche Aktien schon vor der Löschung der AG im Register durch die depotführende Bank aus dem Depot des Aktionärs ausgebucht, entsteht der Verlust bereits im Zeitpunkt der Ausbuchung. Von einer Verlustentstehung kann aber nicht bereits zu einem Zeitpunkt ausgegangen werden, zu dem mit einer Auskehrung von Vermögen im Rahmen der Schlussverteilung des Vermögens der AG objektiv nicht mehr rechnen ist oder die Notierung der Aktien an der Börse eingestellt oder deren Börsenzulassung widerrufen wird.

BFH vom 17.11.2020 - VIII R 20/18

I. Sachverhalt:

Der Kläger erwarb im Jahr 2009 Aktien an einer börsennotierten inländischen AG, die in einem Depot verwahrt wurden. Er war an der AG zu weniger als 1 % beteiligt. Die Aktien waren Bestandteil seines steuerlichen Privatvermögens. Über das Vermögen der AG wurde im Jahr 2012 das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Aktien wurden zum 31.12.2013 im Depot des Klägers noch mit einem Stückpreis ausgewiesen. Er wollte im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr 2013 einen Totalverlust aus dem Investment mit Aktienveräußerungsgewinnen verrechnen, die er im Streitjahr 2013 erzielt hatte. Das Finanzamt lehnte dies ab.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision des Klägers hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger die Aktienveräußerungsgewinne des Streitjahrs nicht mit einem Aktienveräußerungsverlust gem. § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG verrechnen kann, weil er im Streitjahr keinen solchen Verlust realisiert hat.

§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG und § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung enthalten eine planwidrige Lücke, da das Gesetz weder für den Fall des rechtlichen Untergangs inländischer Aktien aufgrund einer insolvenzbedingten Löschung noch für deren Ausbuchung aus dem Depot durch die depotführende Bank einen Realisationstatbestand vorsieht. Auf diese Vorgänge ist der Veräußerungstatbestand gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG entsprechend anzu-

wenden. Ein steuerbarer Verlust entsteht für den Aktionär aber erst, wenn er aufgrund des rechtlichen Untergangs seines Mitgliedschaftsrechts oder der Ausbuchung der Aktien aus dem Depot einen endgültigen Rechtsverlust erleidet. Im Streitjahr 2013 musste der Kläger zwar einen Wertverlust hinnehmen. Dieser betraf aber weder den Bestand seines Mitgliedschaftsrechts noch wurden die Aktien aus dem Depot des Klägers ausgebucht.

Die Entscheidung hat Bedeutung für Aktien, die nach dem 31.12.2008 erworben worden sind und bei denen der Untergang des Mitgliedschaftsrechts oder die Depotausbuchung in den Veranlagungszeiträumen von 2009 bis einschließlich 2019 stattfindet. Für Veranlagungszeiträumen ab 2020 hat der Gesetzgeber in § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG geregelt, dass Verluste aufgrund einer Ausbuchung wertloser Aktien und eines sonstigen Ausfalls von Aktien steuerbar sind und einer eigenständigen Verlustverrechnungsbeschränkung unterliegen. Da die vorherige gesetzliche Lücke geschlossen wurde, bedarf es einer entsprechenden Anwendung des Veräußerungstatbestands aufgrund des rechtlichen Untergangs des Mitgliedschaftsrechts und bei einer Depotausbuchung ab dem Veranlagungszeitraum 2020 nicht mehr.

8. Veräußerung wertloser Aktien und zur beschränkten Verlustverrechnung

Immer wieder gibt es Streit über die Anerkennung von Verlusten aus Kapitalvermögen bei wertlos gewordenen Aktien. In einem aktuellen Verfahren argumentierte das FA mit dem letzten Rettungsanker: Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO). Dem erteilte der BFH jedoch (erneut) eine Absage.

Die gesetzlichen Beschränkungen bei der Verlustverrechnung sind aber weiterhin im Blick zu behalten.

BFH vom 29.9.20, VIII R 9/17

1. Sachverhalt:

Wegen Betrugsvorwürfen gegen die A-AG verloren die Aktien erheblich an Wert und wurden von der Börsenaufsicht vom Handel ausgeschlossen. Der Steuerpflichtige A hält nun wertlose Aktien an der A-AG (Anschaffungskosten: 10.000 EUR). Demgegenüber hält der Steuerpflichtige B wertlose Aktien an der B-AG (Anschaffungskosten: 15.000 EUR).

Der Steuerpflichtige A tauscht seine „Schrottaktien“ gegen die Aktien des B. In der Folge machen A und B jeweils einen Veräußerungsverlust steuerlich geltend (A i. H. von 10.000 EUR und B i. H. von 15.000 EUR). Kosten für die Ausbuchung und Übertragung in das Depot sind nicht entstanden.

2. BFH bestätigt seine bisherige Rechtsauffassung

Im Streitfall berief sich das FA auf einen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO. Durch die gewählte Konstellation eines „Tauschs“ sollten steuerliche Vorteile erzielt werden, ohne dass dies durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe gerechtfertigt sei (unangemessener Vorgang i. S. des § 42 AO). Die Gestaltung sei dabei allein aus buchungstechnischen Gründen gewählt worden, um steuerliche Verluste zu generieren.

Der BFH (29.9.20, VIII R 9/17) hat nun erneut klargestellt, dass eine Veräußerung i. S. des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig ist (so bereits BFH 12.6.18, VIII R 32/16). Die Veräußerung wertloser Aktien stellt dabei grundsätzlich auch keinen Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO dar – und zwar selbst dann nicht, wenn sich der Verkäufer verpflichtet, vom Käufer wertlose Aktien zu kaufen. Es steht grundsätzlich im Belieben des Steuerpflichtigen, ob, wann und mit welchem Ertrag er Wertpapiere erwirbt und wieder veräußert (BFH 12.6.18, VIII R 32/16).

Das BMF (10.5.19, IV C 1 - S 2252/08/10004 :026, Rz. 59) hat die BFH-Rechtsprechung zur Auslegung des Veräußerungsbegriffs inzwischen übernommen. Jedoch hat der Gesetzgeber (BGBl I 19, 2875) mit einer Verschärfung bei der Verlustverrechnung reagiert, die es zu beachten gilt.

3. Gesetzliche Verschärfungen bei der Verlustverrechnung

Um die bisherige BFH-Rechtsprechung zumindest teilweise auszuhebeln, hat der Gesetzgeber die Verlustverrechnung ab dem 1.1.20 (bzw. bei Termingeschäften ab dem 1.1.21) gesetzlich eingeschränkt. Zwar werden Verluste dem Grunde nach weiterhin anerkannt,

jedoch werden diese bei der Verrechnung der Höhe nach begrenzt. Die ursprüngliche Beschränkung auf 10.000 EUR (BGBl I 19, 2875) wurde nun im Rahmen des JStG 2020 (BGBl I 20, 3096) auf 20.000 EUR angehoben. Folgende Fälle sind zu unterscheiden:

3.1 Variante 1: Termingeschäfte

Verluste aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG (Termingeschäfte) dürfen nur i. H. von 20.000 EUR mit Gewinnen i. S. des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG und mit Einkünften i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG (Erträge aus Stillhaltergeschäften) ausgeglichen werden (§ 20 Abs. 6 S. 5 HS 1 EStG). Die im Veranlagungszeitraum nicht verrechneten Verluste können dann je Folgejahr bis zur Höhe von 20.000 EUR mit Gewinnen i. S. des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG und mit Einkünften i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG verrechnet werden.

Anwendung: Die Verrechnungsbeschränkung bei Termingeschäften ist auf Verluste aus Termingeschäften anwendbar, die nach dem 31.12.20 entstehen (§ 52 Abs. 28 S. 25 EStG). Der verbleibende Verlust wird jährlich gesondert festgestellt (§ 20 Abs. 6 S. 5 HS 2 i. V. mit S. 3 und § 10d Abs. 4 EStG).

3.2 Variante 2: Sonstiger Kapitalausfall

Nach § 20 Abs. 6 S. 6 HS 1 EStG dürfen Verluste aus Kapitalvermögen aus

- der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung,
- der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter i. S. des § 20 Abs. 1 EStG,
- der Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter i. S. des § 20 Abs. 1 EStG auf einen Dritten oder
- einem sonstigen Ausfall von Wirtschaftsgütern i. S. des § 20 Abs. 1 EStG

nur noch i. H. von 20.000 EUR mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden. Die im Veranlagungszeitraum nicht verrechneten Verluste mindern die positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen in den Folgejahren – allerdings wiederum beschränkt auf 20.000 EUR jährlich (§ 20 Abs. 6 S. 6 HS 2 EStG).

Anwendung: Die Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 S. 6 EStG ist auf Verluste anzuwenden, die nach dem 31.12.19 entstehen (§ 52 Abs. 28 S. 26 EStG). Der verbleibende Verlust wird jährlich gesondert festgestellt (§ 20 Abs. 6 S. 6 HS 2 i. V. mit S. 3 und § 10d Abs. 4 EStG).

9. Werbungskosten bei Immobilien: Erhaltungsaufwendungen im Erbfall

Sind noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen komplett beim Erblasser abziehbar? Oder wird die Verteilung beim Erben fortgeführt? Nach dem BFH gilt: Wenn größere Erhaltungsaufwendungen auf mehrere Jahre verteilt worden sind, ist bei einem Erbfall innerhalb des Verteilungszeitraums der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen im Todesjahr als Werbungskosten abzusetzen.

Der BFH hat dazu Stellung genommen, ob ein nicht verbrauchter Vortrag an Erhaltungsaufwand beim Tod des Steuerpflichtigen untergeht.

BFH vom 10.11.2020 - IX R 31/19

I. Sachverhalt:

Der verstorbene Ehemann der A war Eigentümer eines mit einem Zweifamilienhaus (ZFH) bebauten Grundstücks. Aus diesem erzielte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In den letzten vier Jahren vor seinem Tod leistete der verstorbene Ehemann erhebliche Erhaltungsaufwendungen, für die der Verstorbene jeweils eine Verteilung auf fünf Jahre gem. § 82b EStDV gewählt hatte.

Im Streitjahr waren noch erhebliche Erhaltungsaufwendungen vorhanden. Das ZFH ging auf die Erbengemeinschaft L über, an der A beteiligt war. Bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der Erbengemeinschaft für das Streitjahr wurden keine Abzugsbeträge gem. § 82b EStDV berücksichtigt.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr zog A für ihren verstorbenen Ehemann bei den Einkünften aus dem ZFH den zum Zeitpunkt des Todes noch nicht berücksichtigten Teil der Erhaltungsaufwendungen ab. Das Finanzamt (FA) folgte dem nicht.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der Einspruch der A blieb erfolglos, jedoch hatte die Klage vor dem Finanzgericht Erfolg. Der BFH folgte dem.

Zeitpunkt des Abzugs von Werbungskosten bei Erhaltungsaufwendungen

Grundsätzlich sind Werbungskosten in dem Veranlagungszeitraum abzuziehen, in dem sie geleistet worden sind. Gemäß § 82b Abs. 1 Satz 1 EStDV kann der Steuerpflichtige größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, welche im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, abweichend von § 11 Abs. 2 EStG auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen.

Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen. Das Gleiche gilt, wenn ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Erzielung von Einkünften genutzt wird.

§ 82b Abs. 1 EStDV hat den Zweck, dem Steuerpflichtigen eine bessere Ausnutzung seiner Tarifprogression zu ermöglichen, indem er seine Erhaltungsaufwendungen interperiodisch besser verteilen kann.

Die Regelung geht ins Leere, wenn infolge des Todes des Steuerpflichtigen eine weitere Ausnutzung seiner Tarifprogression nicht möglich ist. Mit dem Tod des Steuerpflichtigen endet die auf ihn als natürliche Person und Steuersubjekt bezogene Einkünfteerzielung.

Zurechnungssubjekt des Abzugs der Werbungskosten

Bei der Einkommensteuer ist nur der Steuerpflichtige, der die Aufwendungen getragen hat, Zurechnungssubjekt der von ihm erzielten Einkünfte. Der bislang nicht berücksichtigte Teil der Aufwendungen kann daher nur im Veranlagungszeitraum des Todes berücksichtigt werden.

Ansonsten kann die beim Steuerpflichtigen mit dem Abfluss der Aufwendungen erfolgte Minderung seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit nicht im Rahmen der ihn betreffenden Steuerveranlagungen abgebildet werden.

Verstirbt der Steuerpflichtige innerhalb des Verteilungszeitraums gem. § 82b EStDV, ist daher der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen im Veranlagungszeitraum seines Versterbens als Werbungskosten abzusetzen.

Die steuerliche Situation im Todesfall ist vergleichbar mit den übrigen ausdrücklich in § 82b Abs. 2 EStDV genannten Fällen: die Veräußerung des Gebäudes, seine Einbringung in ein Betriebsvermögen oder die Beendigung der Nutzung zur Einkunftserzielung (z.B. wegen Selbstnutzung).

In § 82 Abs. 2 EStDV wird nach Ansicht des BFH davon ausgegangen, dass ab dem Veranlagungszeitraum der Veräußerung, der Einbringung in ein Betriebsvermögen oder des Wegfalls der Nutzung des Gebäudes zur Einkunftserzielung die weitere Berücksichtigung der gem. § 82b Abs. 1 EStDV verteilten und noch nicht berücksichtigten Aufwendungen nicht mehr möglich ist.

Allen diesen Fällen ist gemeinsam, dass eine Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch den Steuerpflichtigen ab dann nicht mehr möglich ist.

Entscheidung im Besprechungsfall

Mit dem Tod des Ehemanns der A endete bei diesem die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und die Erben traten als Gesamtrechtsnachfolger anstelle des Verstorbenen als Vermieter in die sich aus den Mietverhältnissen ergebenden Rechte und Pflichten ein – einschließlich der Einkunftserzielung.

Die vom verstorbenen Ehemann getragenen Erhaltungsaufwendungen haben dessen persönliche Leistungsfähigkeit sofort gemindert und sind daher spätestens im Veranlagungszeitraum des Versterbens als Werbungskosten abziehbar.

Für den vom FA geltend gemachten Übergang des nicht berücksichtigten Teils der vom verstorbenen Ehemann getragenen Erhaltungsaufwendungen auf die Erbengemeinschaft besteht nach Meinung des BFH keine gesetzliche Grundlage. Eine ausdrückliche Regelung für die Überleitung von Erhaltungsaufwendungen i.S.d. § 82b Abs. 1 EStDV vom Erblasser auf die Erben existiert nicht.

Auch eine analoge Anwendung anderer Vorschriften wie z.B. § 11d EStDV scheidet aus. Die vom FA angenommene Übertragung des Werbungskostenabzugs ergibt sich insbesondere nicht aus der Gesamtrechtsnachfolge hinsichtlich des Vermietungsobjekts.

Erblasser und Erbe sind verschiedene Rechtssubjekte, die jeweils für sich zur Einkommensteuer herangezogen, deren Einkünfte getrennt ermittelt und dem jeweiligen Einkommensteuerrechtssubjekt zugerechnet werden.

Daraus ergibt sich, dass die bei dem verstorbenen Ehemann bis zu seinem Tod nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen nicht auf die Erben als Gesamtrechtsnachfolger übergehen und von diesen nicht als Werbungskosten von den selbst erzielten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen sind.

Auch die entsprechende Regelung R 21.1 Abs. 6 Satz 2 EStR 2012 stellt keine solche Rechtsgrundlage dar. Denn zum einen hat die Richtlinie als norminterpretierende Verwaltungsvorschrift nicht den Rang eines Gesetzes oder einer Verordnung und bindet die Gerichte nicht.

Zum anderen fehlt es auch an einer gesetzlichen Grundlage für eine Verwaltungsvorschrift, die einen solchen Übergang der vom verstorbenen Ehemann getragenen Aufwendungen auf die Erben ermöglichen würde. Im Wege von Verwaltungserlassen dürfen die Finanzbehörden keine Ausnahmen von der gesetzlich vorgesehenen Besteuerung zulassen.

Zudem hält der BFH diese Regelung aufgrund seiner geänderten Rechtsprechung zum Verlustvortrag im Erbfall für überholt.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung für Klarheit gesorgt: Hat der Steuerpflichtige größere Erhaltungsaufwendungen gem. § 82b EStDV auf mehrere Jahre verteilt und verstirbt er innerhalb des Verteilungszeitraums, ist der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen im Veranlagungsjahr des Todes komplett als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzusetzen.

Diese Entscheidung steht im Widerspruch zu der Regelung R 21.1 Abs. 6 Satz 2 und 3 EStR 2012. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung der überzeugenden Argumentation folgt und diese Regelung aufhebt. Der Praxis ist zu empfehlen, in vergleichbaren Fällen diese Rechtsprechung des BFH anzuwenden.

10. Ansprüche aus widerrufenem Darlehensvertrag führen nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen

Aus einem widerrufenen Darlehensvertrag herrührende Ansprüche führen nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Die Minderung der eigenen Zinslast des Steuerpflichtigen stellt keinen Kapitalertrag dar; sie wirkt sich allenfalls dann einkommensteuerlich als negative Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben aus, wenn der Steuerpflichtige die gezahlten Darlehenszinsen im Rahmen einer Einkunftsart zuvor einkommensmindernd abgezogen hat.

FG Baden-Württemberg vom 8.12.2020 - 8 K 1516/18

I. Sachverhalt:

Der nichtselbständig tätige Kläger schloss 2010 einen Darlehensvertrag mit einer Bank zur Finanzierung einer selbstgenutzten Immobilie mit einem jährlichen Zinssatz von 2,9 %. Der Kläger widerrief im Streitjahr 2016 seine auf den Abschluss des Darlehensvertrags gerichtete Willenserklärung unter Verweis auf eine fehlerhafte Widerrufsbelehrung. Eine Rückabwicklung folgte.

Im Anschluss ergab sich noch ein Zahlungsanspruch der Bank i.H.v. rd. 108.000 €. In der Darlehensabrechnung wurde zugunsten des Klägers eine "Verzinsung" i.H.v. rd. 19.000 € auf seine bereits erbrachten Zins- und Tilgungsleistungen berücksichtigt. Von diesem Betrag (Nutzungersatzanspruch) behielt die Bank Kapitalertragsteuer sowie Solidaritätszuschlag ein. Das Finanzamt unterwarf den Nutzungersatzanspruch ebenfalls der Kapitalertragsteuer.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Die beim BFH anhängige Revision des Finanzamts wird dort unter dem Az. VIII R 5/21 geführt.

Der in der Darlehensabrechnung berücksichtigte Anspruch des Klägers auf Nutzungersatz i.H.v. 19.000 € ist kein der Abgeltungsteuer unterliegender Kapitalertrag.

Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht, wer Kapitalvermögen gegen Entgelt zur Nutzung überlässt. Erfasst sind alle Vermögensmehrungen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für eine Kapitalnutzung sind, so z.B. auch Erstattungs-, Prozess- und Verzugszinsen, die Entgelt für die unfreiwillige Vorenthaltung des dem Steuerpflichtigen zustehenden Kapitals seien. Der klägerische Anspruch auf Nutzungersatz ist bei wirtschaftlicher Betrachtung jedoch keine Vermögensmehrung aufgrund einer Kapitalüberlassung. Das Darlehensverhältnis und die Rückabwicklung sind als eine Einheit zu betrachten.

Danach verbleibt im Ergebnis eine (Zins)Belastung des Klägers. Der Nutzungersatzanspruch ist ein der interessengerechten Rückabwicklung dienender Berechnungsposten. Steuerrechtlich entfaltet der Widerruf keine Rückwirkung. Er macht den in der Vergangenheit verwirklichten Sachverhalt in Form der Darlehensgewährung durch die Bank an den Kläger einerseits und die darauf erbrachten Zins- und Tilgungsleistungen des Klägers an die Bank andererseits nicht ungeschehen. Daher ist die Rechtsprechung zu Erstattungs-, Prozess- und Verzugszinsen auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar.

Der Kläger hat keinen irgendwie gearteten Ertrag (Vermögensmehrung) aus dem rückabgewickelten Darlehensverhältnis erzielt. Die Rückabwicklung führte lediglich zu einer Minderung der vom Kläger geschuldeten Darlehenszinsen um rd. 10.000 € (rd. 27.000 € bis zum Widerruf gezahlte Zinsen - rd. 17.000 € Zinsbelastung nach Widerruf). Die Minderung der eigenen Zinslast des Klägers stellt keinen Kapitalertrag dar. Die Minderung der Zinsbelastung wirkt sich allenfalls dann einkommensteuerlich als negative Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben aus, wenn der Kläger die gezahlten Darlehenszinsen im Rahmen einer Einkunftsart zuvor einkommensmindernd abgezogen hätte. Dies war jedoch nicht der Fall. Der Kläger hat mit dem Darlehen seine selbstgenutzte Immobilie finanziert. Die Darlehenszinsen waren daher nicht abziehbare Aufwendungen der privaten Lebensführung.

11. Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete i.S. des § 21 Abs. 2 EStG - Vorrang des örtlichen Mietspiegels

Die ortsübliche Marktmiete ist grundsätzlich auf der Basis des Mietspiegels zu bestimmen. Kann ein Mietspiegel nicht zugrunde gelegt werden oder ist er nicht vorhanden, kann die ortsübliche Marktmiete z.B. mit Hilfe eines mit Gründen versehenen Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 3 BGB, durch die Auskunft aus einer Mietdatenbank i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 2 BGB i.V.m. § 558e BGB oder unter Zugrundelegung der Entgelte für zumindest drei vergleichbare Wohnungen i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 4 BGB ermittelt werden; jeder dieser Ermittlungswege ist grundsätzlich gleichrangig.

Kurzbesprechung

BFH v. 22.2.2021 - IX R 7/20

I. Hintergrund:

Macht der Steuerpflichtige Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) aus der verbilligten --d.h. nicht marktgerechten-- Vermietung von Wohnraum geltend, kann sich mit Blick auf § 21 Abs. 2 EStG eine anteilige Kürzung seiner Werbungskosten ergeben. Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 66 Prozent der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen (§ 21 Abs. 2 Satz 1 EStG). Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich (§ 21 Abs. 2 Satz 2 EStG).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Maßstab für die Berechnung der Entgeltlichkeitsquote im Rahmen des § 21 Abs. 2 EStG ist die ortsübliche Marktmiete. Darunter ist die ortsübliche Kaltmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung unter Einbeziehung der Spannen des örtlichen Mietspiegels zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung (BetrKV) vom 25.11.2003 (BGBl I 2003, 2346, geändert durch Art. 4 des Gesetzes zur Änderung telekommunikationsrechtlicher Regelungen vom 03.05.2012 [BGBl I 2012, 958]) umlagefähigen Kosten zu verstehen.

Die maßgebliche ortsübliche Marktmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung ergibt sich grundsätzlich aus dem örtlichen Mietspiegel, der gemäß des Gesetzeswortlauts im Sinne einer "Marktmiete" ein breites Spektrum von Wohnungen aus der Gemeinde berücksichtigt. Hierzu gehören sowohl der einfache Mietspiegel nach § 558c BGB als auch der qualifizierte Mietspiegel nach § 558d BGB.

Dabei ist denkgesetzlich jeder der Mietwerte --nicht nur der Mittelwert-- als ortsüblich anzusehen, den der Mietspiegel im Rahmen einer Spanne zwischen mehreren Mietwerten für vergleichbare Wohnungen ausweist. Erst die Über- oder Unterschreitung der jeweiligen Grenzwerte führt zur Unüblichkeit. Dies ergibt sich bereits aus dem allgemeinen Sprachgebrauch, der als "üblich" dasjenige zu bezeichnen pflegt, das sich "im Rahmen des Üblichen", also innerhalb einer gewissen

Spanne bewegt.

Der örtliche Mietspiegel kann allerdings ausnahmsweise nicht zugrunde gelegt werden, wenn er nicht regelmäßig an die Marktentwicklung angepasst wird oder an substanziellen Defiziten in der Datenerhebung leidet oder aus sonstigen substantiierten Gründen einen mangelhaften Erkenntniswert hat und daher im Einzelfall kein realitäts- und sachgerechtes Bild über die ortsübliche Marktmiete vergleichbarer Wohnungen wiedergibt. Entsprechendes gilt bei Sonderobjekten, die nicht dem im Mietspiegel definierten Anwendungsbereich unterfallen.

Gibt ein Mietspiegel nur Richtwerte für das Mietniveau von Wohnungen in Mehrfamilienhäusern an, weist das zu beurteilende vermietete Einfamilienhaus aber im Hinblick auf Größe und Ausstattung im Vergleich zu einer Mietwohnung keine Besonderheiten auf, so kann der Vergleichswert des Mietspiegels gleichwohl einen Anhaltspunkt für den Mietwert eines vergleichbaren Einfamilienhauses geben, der durch einen Zuschlag für die gesteigerte Wohnqualität beim Bewohnen eines Einfamilienhauses anzupassen ist.

Kann ein örtlicher Mietspiegel nicht zugrunde gelegt werden oder ist er nicht vorhanden, kann z.B. auf ein mit Gründen versehenes Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 3 BGB, die Auskunft aus einer Mietdatenbank i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 2 BGB i.V.m. § 558e BGB oder die Entgelte für einzelne vergleichbare Wohnungen i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 4 BGB zurückgegriffen werden. Bei letzterer Alternative müssen zumindest drei Wohnungen nach Adresse, Lage und Stockwerk benannt werden.

Im entschiedenen Streitfall hatte das FG die ortsübliche Marktmiete nicht mit Hilfe des vorhandenen Mietspiegels ermittelt, sondern die ortsübliche Marktmiete nur unter Heranziehung der Miete für eine an einen Fremdmietler im selben Haus vermietete Wohnung gleicher Art, Größe und Ausstattung ermittelt. Das FG hat die ortsübliche Marktmiete daher nicht unter Berücksichtigung eines breiten Spektrums von Vergleichswohnungen aus der Gemeinde ermittelt. Der BFH verwies den Streitfall daher an die Vorinstanz zur weiteren Sachaufklärung und erneuten Entscheidung zurück.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH stellte klar, dass er an seinem Beschluss v. 19.09.2008 - IX B 102/08 (BFH/NV 2009, 246) insoweit nicht mehr festhält, als er dort für die Sachverhaltsaufklärung eine vergleichbare, im gleichen Haus liegende, fremdvermietete Wohnung als Maßstab für die Ortsüblichkeit als ausreichend angesehen hat.

12. Zur sog. doppelten Besteuerung von Renten

Der Bundesfinanzhof legt Berechnungsgrundlagen fest und zeigt damit drohende doppelte Besteuerung künftiger Rentnergenerationen auf.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 19.05.2021 - X R 33/19 erstmals genaue Berechnungsparameter für die Ermittlung einer doppelten Besteuerung von Renten festgelegt. Zwar hatte die Revision des Klägers - der eine seit dem Jahr 2007 laufende Rente mit entsprechend hohem Rentenfreibetrag bezieht - keinen Erfolg. Allerdings ergibt sich auf der Grundlage der Berechnungsvorgaben des BFH, dass spätere Rentnerjahrgänge von einer doppelten Besteuerung ihrer Renten betroffen sein dürften. Dies folgt daraus, dass der für jeden neuen Rentnerjahrgang geltende Rentenfreibetrag mit jedem Jahr kleiner wird. Er dürfte daher künftig rechnerisch in vielen Fällen nicht mehr ausreichen, um die aus versteuertem Einkommen geleisteten Teile der Rentenversicherungsbeiträge zu kompensieren.

BFH vom 19.05.2021 - X R 33/19

I. Sachverhalt:

Im Streitfall war der Kläger während seiner aktiven Erwerbstätigkeit überwiegend selbständig als Steuerberater tätig. Auf seinen Antrag hin war er in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungspflichtig. Er zahlte seine Rentenbeiträge größtenteils aus eigenem Einkommen. Dabei konnte er diese Aufwendungen nur begrenzt als Sonderausgaben abziehen, also nur zum Teil "steuerlich absetzen". Seit 2007 erhält der Kläger eine Altersrente. Im vorliegenden Verfahren wandte er sich gegen deren Besteuerung im Jahr 2008. Das Finanzamt hatte - entsprechend der gesetzlichen Übergangsregelung - 46 % der ausgezahlten Rente als steuerfrei behandelt und die verbleibenden 54 % der Einkommensteuer unterworfen. Der Kläger hat eine eigene Berechnung vorgelegt, nach der er rechnerisch deutlich mehr als 46 % seiner Rentenversicherungsbeiträge aus seinem bereits versteuerten Einkommen geleistet hat. Nach seiner Auffassung liegt deshalb eine verfassungswidrige doppelte Besteuerung von Teilen seiner Rente vor. Das Finanzgericht sah dies anders und wies die Klage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auch der BFH ist der Auffassung des Klägers nicht gefolgt. Vielmehr hält er an seiner bisherigen, vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) bestätigten Rechtsprechung zur Rentenbesteuerung fest, nach der sowohl der mit dem Alterseinkünftegesetz eingeleitete Systemwechsel zur nachgelagerten Besteuerung von Altersbezügen als auch die gesetzlichen Übergangsregelungen im Grundsatz verfassungskonform sind. Klar ist danach aber auch, dass es im konkreten Einzelfall nicht zu einer doppelten Besteuerung von Renten kommen darf. Eine solche doppelte Besteuerung wird vermieden, wenn die Summe der voraussichtlich steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse (kurz: steuerfreier Rentenbezug) mindestens ebenso hoch ist wie die Summe der aus dem bereits versteuerten Einkommen aufgebrauchten Rentenversicherungsbeiträge. Der Auffassung der Kläger, nach der die zwischen der früheren

Beitragszahlung und dem heutigen bzw. künftigen Rentenbezug eintretende Geldentwertung im Rahmen der Berechnung zu berücksichtigen sei, folgte der Senat nicht. Für eine solche Abweichung vom sog. Nominalwertprinzip sah er weder im Einkommensteuerrecht noch im Verfassungsrecht eine Grundlage. Infolgedessen können Wertsteigerungen der Renten - unabhängig davon, ob sie inflationsbedingt sind oder eine reale Erhöhung darstellen - besteuert werden.

Erstmals hat der X. Senat jetzt konkrete Berechnungsparameter für die Ermittlung einer etwaigen doppelten Besteuerung von Renten festgelegt. Dabei hat er klargestellt, dass zum steuerfreien Rentenbezug nicht nur die jährlichen Rentenfreibeträge des Rentenbeziehers, sondern auch die eines etwaig länger lebenden Ehegatten aus dessen Hinterbliebenenrente zu rechnen sind.

Alle anderen Beträge, die die Finanzverwaltung ebenfalls als "steuerfreien Rentenbezug" in die Vergleichsrechnung einbeziehen möchte, bleiben allerdings nach Auffassung des BFH unberücksichtigt. Sie dienen anderen - überwiegend verfassungsrechtlich gebotenen und daher für den Gesetzgeber nicht dispositiven - Zwecken und können daher nicht nochmals herangezogen werden, um eine doppelte Besteuerung von Renten rechnerisch zu vermeiden. Damit bleibt insbesondere auch der sog. Grundfreibetrag, der das steuerliche Existenzminimum jedes Steuerpflichtigen sichern soll, bei der Berechnung des "steuerfreien Rentenbezugs" unberücksichtigt. Für die Ermittlung des aus versteuertem Einkommen aufgebrauchten Teils der Rentenversicherungsbeiträge hat der X. Senat ebenfalls konkrete Berechnungsparameter formuliert.

Bei Anwendung dieser Berechnungsgrundsätze konnte die Revision der Kläger keinen Erfolg haben. Angesichts des noch recht hohen Rentenfreibetrags von 46 % der Rentenbezüge des Klägers ergab sich keine doppelte Besteuerung. Diese zeichnet sich allerdings für spätere Rentnerjahrgänge, für die der Rentenfreibetrag nach der gesetzlichen Übergangsregelung immer weiter abgeschmolzen wird, ab. Denn auch diese Rentnerjahrgänge haben erhebliche Teile ihrer Rentenbeiträge aus versteuertem Einkommen geleistet.

13. Steuerpflicht für Gewinne aus Online-Pokerspielen

Gewinne aus Online-Pokerspielen können der Einkommen- und Gewerbesteuer unterliegen. Bei der Variante Texas Hold´em handelt es sich um ein Geschicklichkeitsspiel und nicht um ein gewerbliche Einkünfte ausschließendes Glücksspiel. Auch nach wissenschaftlich-mathematischen Untersuchungen bzw. praktischen Tests ist diese Variante schon bei einem Durchschnittsspieler als Spiel einzuordnen, bei dem nicht das Zufallsmoment, sondern das Geschicklichkeitsmoment überwiegt.

FG Münster v. 10.3.2021 - 11 K 3030/15 E,G

I. Sachverhalt:

Der Kläger war im Streitjahr 2009 zwanzig Jahre alt, ledig und wohnte im elterlichen Haushalt. Er absolvierte seit dem Wintersemester 2008/2009 ein Bachelor-Studium Mathematik mit dem Nebenfach Physik. Seit Herbst 2007 spielte der Kläger im Internet in sog. Einzelspielen Poker in der Spielvariante Texas Hold´em. Der Kläger nutzte zunächst Cent-Beträge als Einsätze. Er erzielte bis Ende 2008 einen Gesamtgewinn von rd. 1.000 US-Dollar. Die Spielzeiten, in denen er 2007 und 2008 Online-Poker spielte, betragen geschätzt fünf bis zehn Stunden im Monat.

Im Streitjahr 2009 spielte der Kläger bei vier Online-Portalen Poker. Seine Einsätze erhöhte er dabei über einstellige zu einem niedrigen zweistelligen US-Dollar-Betrag. Er spielte im Jahr 2009 insgesamt geschätzte 446 Stunden. Der Kläger nutzte während seiner Spielzeiten eine von den Online-Portalen unabhängige Software, die ihm 2008 kostenlos zur Verfügung gestellt wurde. Im Streitjahr 2009 erzielte der Kläger aus den Spielen auf den einzelnen Online-Portalen insgesamt Gewinne i.H.v. - umgerechnet - rd. 83.000 € In den Folgejahren vervielfachte der Kläger seine Gewinne aus den Online-Pokerspielen.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Kläger aufgrund der Teilnahme an den Online-Pokerspielen steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe und erließ für das Streitjahr 2009 einen entsprechenden Einkommensteuer- und Gewerbesteuermessbescheid.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage teilweise statt. Die beim BFH anhängige Revision wird dort unter dem Az. X R 8/21 geführt.

Der Kläger hat mit dem Online-Pokerspielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, dies jedoch erst ab Oktober 2009.

Insbesondere handelt es sich bei der von dem Kläger gespielten Variante Texas Hold´em um ein Geschicklichkeitsspiel und nicht um ein gewerbliche Einkünfte ausschließendes Glücksspiel. Auch nach wissenschaftlich-mathematischen Untersuchungen bzw. praktischen Tests ist diese Variante schon bei einem Durchschnittsspieler als Spiel einzuordnen, bei dem nicht das Zufallsmoment, sondern das Geschicklichkeitsmoment überwiegt. Der Kläger hat sich auch, wie für die An-

nahme gewerblicher Einkünfte erforderlich, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, indem er eine Leistungsbeziehung mit seinen Mitspielern am (virtuellen) Pokertisch eines Online-Portals unterhalten und nach außen hin für Dritte erkennbar in Erscheinung getreten ist.

Der Kläger handelte auch mit Gewinnerzielungsabsicht, denn er führte über eine gewisse Dauer hinweg das Online-Pokerspielen aus, erzielte dadurch Gewinne und führte es mit einer durchweg vorteilhaften Gewinnerzielung fort. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, insbesondere der Steigerung der Spielzeit und der Höhe der Einsätze, hat der Kläger allerdings erst ab Oktober 2009 die Grenze einer reinen Hobbyausübung hin zu einem "berufsmäßigen" Online-Pokerspiel überschritten, weshalb als Einkünfte aus Gewerbebetrieb die in dem Zeitraum Oktober 2009 bis Dezember 2009 erzielten Gewinne anzusetzen sind.

14. Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung

Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung kommen auch dann zur Anwendung, wenn ein inländisches Besitzunternehmen ein im Ausland belegenes Grundstück an eine ausländische Betriebskapitalgesellschaft verpachtet.

BFH v. 17.11.2020 - I R 72/16

I. Sachverhalt:

Im Streitfall ging es um eine gemeinnützige rechtsfähige Stiftung mit Sitz im Inland. Sie bildet zugleich die Konzernspitze der B-Gruppe und ist Alleingesellschafterin verschiedener Kapitalgesellschaften. Daneben war sie im Rahmen eines Einzelunternehmens, in den Niederlanden im Bereich des Einzelhandels tätig. Im Betriebsvermögen befanden sich u.a. zwei bebaute Geschäftsgrundstücke (X und Z) in den Niederlanden.

Im Jahr 2011 gründete die Steuerpflichtige als Alleingesellschafterin die "B B.V.", eine niederländische Kapitalgesellschaft mit Sitz in Z, und brachte das bestehende niederländische Einzelunternehmen mitsamt den sich im Betriebsvermögen befindlichen Grundstücken in die B B.V. ein. Im Jahr 2012 veräußerte die B B.V. beide Grundstücke an die Steuerpflichtige. Das in Z belegene Grundstück wird seitdem von der Steuerpflichtigen an die B B.V. verpachtet und von dieser zur Ausübung ihrer operativen Geschäftstätigkeit als Betriebsgrundstück genutzt. Das Grundstück in X wird weiterhin an einen fremden Dritten verpachtet.

Die Gesellschafterversammlung der B B.V. beschloss die Ausschüttung einer Dividende an die Steuerpflichtige. Das FA ging aufgrund der Verpachtung des Grundstücks an die B B.V. von einer Betriebsaufspaltung zwischen der B.B.V. und der Steuerpflichtigen aus. Die hieraus erzielten Verpachtungseinkünfte behandelte es daher als gewerbliche Einkünfte, die jedoch nach dem DBA-Niederlande in Deutschland von der Besteuerung freigestellt wurden. Von der Gewinnausschüttung wurden allerdings 5 % als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben berücksichtigt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH entschied, dass durch die Verpachtung des Grundstücks von der Steuerpflichtigen an die B B.V. die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt sind, die zu einer originär gewerblichen Tätigkeit der Steuerpflichtigen i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG führt und gleichfalls einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt.

Die hierfür erforderliche personelle und sachliche Verflechtung liegt aufgrund der 100 %igen Beteiligung der Steuerpflichtigen an der B B.V. sowie der Verpachtung des der B B.V. als Geschäftslokal dienenden Grundstücks in Z durch die Steuerpflichtige vor. Etwas anderes ergibt sich auch nicht für die vorliegende Konstellation eines "inländischen Besitzunternehmens" und einer "ausländischen Betriebsgesellschaft". Der BFH folgt damit der im Schrifttum vertretenen Ansicht, dass auch in der vorliegenden Konstellation die Grundsätze der Betriebsaufspaltung --zur

Vermeidung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten-- uneingeschränkt zur Anwendung kommen. Der Begründung eines Gewerbebetriebs der Steuerpflichtigen durch Verpachtung des Grundstücks in Z an die B B.V. steht es daher nicht entgegen, dass die B B.V. in Deutschland nicht der Gewerbesteuer unterliegt und sich auch ansonsten keine Auswirkungen auf das deutsche (Ertrag-)Steueraufkommen ergeben.

Außerdem ist das Besteuerungsrecht gem. Art. 13 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 Deutschland zugewiesen und nicht gem. Art. 13 Abs. 5 DBA-Niederlande 1959 ausgeschlossen.

15. Unentgeltliche Übertragung von Anteilen zu Buchwerten – Klarstellung des BFH

Der BFH urteilte zu den ertragsteuerlichen Folgen einer Anteilsübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge. Übertragen wurden Anteile an einer Betriebs-GmbH und einer Besitz-GbR, die aufgrund einer sog. Betriebsaufspaltung dem Betriebsvermögen der Gesellschafterin zugehörten.

Zu den Anforderungen der gleichzeitigen Übertragung von Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen hatte der BFH v. 17.6.2020 – II R 38/17, BFH/NV 2020, 108 = GmbH-StB 2021, 8 = GmbHR 2021, 37 bereits grundlegende Anforderungen formuliert).

BFH v. 10.9.2020 – IV R 14/18

I. Sachverhalt:

Zwischen der Klägerin (GbR) und der A-GmbH (Betriebs-GmbH) bestand eine steuerliche Betriebsaufspaltung.

C war zu 75 % und D zu 25 % über die GbR Miteigentümer eines an die Betriebs-GmbH vermieteten Grundstücks.

An der Betriebs-GmbH waren C zu 75,2 % und D zu 24,8 % beteiligt.

Mit einheitlichem notariellen Vertrag v. 17.12.2013 übertrug C im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ihren Miteigentumsanteil an dem Betriebsgrundstück sowie einen Teilanteil von 15.000 DM (30 % des Stammkapitals) ihres Anteils an der Betriebs-GmbH auf ihren Sohn F. Der Vertrag stand unter der aufschiebenden Bedingung, dass C die ihr verbleibenden Geschäftsanteile an D und dessen Bruder G rechtswirksam verkauft und überträgt und der Kaufpreis für diese Anteile gezahlt ist. Mit einem zweiten notariellen Vertrag vom selben Tag verkaufte C einen Teilgeschäftsanteil von 11.600 DM (= 23,2 % des Stammkapitals) an der Betriebs-GmbH an D und den restlichen Teilgeschäftsanteil von 11.000 DM (= 22 % des Stammkapitals) an der Betriebs-GmbH an G. Die Zahlung der Kaufpreise ist Bedingung für die Wirksamkeit der Abtretung der Geschäftsanteile, und die Übertragung der Geschäftsanteile an D und G stehen unter der Bedingung, dass der erste Vertrag mit Bedingungseintritt wirksam wird.

Die Beteiligungsverhältnisse stellen sich nach der Anteilsübertragung wie folgt dar:

GbR: F 75 %, D 25 %;

Betriebs-GmbH: F 30 %, D 48%, und G 22 %.

Das Finanzamt stellte im Rahmen des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen einen Veräußerungsgewinn fest, der sich aus der Veräußerung der GmbH-Anteile an D und G und aus der Übertragung

der weiteren GmbH-Anteile sowie des Miteigentumsanteils an dem Grundstück an den Sohn F zusammensetzte, und rechnete ihn allein C als Aufgabegewinn nach § 16 EStG zu. Hiergegen wandte sich die GbR mit Einspruch und Klage.

II. Hintergrund

Die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen kann ertragsteuerlich – insbesondere im Zusammenhang einer sog. Betriebsaufspaltung – als Betriebsaufgabe zu beurteilen sein. Die Übertragung führt dann nicht nur zu schenkungsteuerlichen Folgen, sondern auch ertragsteuerlich zur Aufdeckung von stillen Reserven, die beim Schenker der Einkommensteuer unterliegen (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG, § 7 Satz 2 GewStG – i.d.R. gewerbesteuerfrei). Diese ertragsteuerlichen Folgen entfallen hingegen beim Schenker, wenn die Anteilsübertragung zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 EStG erfolgen kann.

Rechtsgrundlagen und Hintergrund: Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils erfolgt zu Buchwerten, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (§ 6 Abs. 3 EStG). Die Vorschrift ist nur anwendbar, wenn zumindest alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebs (bzw. Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils) durch einen einheitlichen Vorgang und unter Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus auf einen Erwerber übergehen. Der (Teil-)Anteil eines Mitunternehmers umfasst neben dem anteiligen Gesamthandvermögen der Gesellschaft auch das (anteilige) Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters (vgl. z.B. Ehmcke in Blümich, § 6 EStG Rz. 1222a, 1240a, 1244). Streitig war lange Zeit, welcher Zeitpunkt für die „Gesamtheit“ eines Mitunternehmeranteils maßgeblich ist. Die Finanzverwaltung vertrat hier zunächst eine zeitraumbezogene Auffassung. Danach konnten auch zeitlich vorgelagerte Übertragungen einzelner wesentlicher Betriebsgrundlagen des (Sonder-) Betriebsvermögens für die Buchwertfortführung schädlich sein. Die Frage der „taggleichen“ Übertragung wurden vom BFH v. 2.8.2012 – VI R 41/11, BStBl. II 2019, 715 Rz. 19 abschlägig entschieden. Die „Gesamtplan“-Betrachtung gab die Finanzverwaltung aufgrund der neuere Rechtsprechung des BFH – insbesondere des IV. Senats zu § 6 Abs. 3 EStG – weitgehend auf (BMF-Schreiben v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291 Rz. 9; vgl. Centrale-Rundbrief 1/2020 sowie Centrale-Rundbrief 1/2018 zur Rechtsprechung des I. Senats zu Einbringungsvorgängen). Das nun veröffentlichte Urteil des BFH grenzt den Anwendungsbereich von § 6 Abs. 3 EStG noch weiter ab und verdeutlicht, dass an der Aussage des IV. Senats zu der taggleichen Übertragung in dieser Allgemeinheit nicht mehr festgehalten wird. Vielmehr ist streng auf die Reihenfolge der Übertragungsgeschäfte abzustellen.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Vorinstanz: Das FG Düsseldorf v. 19.4.2018 – 15 K 1187/17 F, FR 2018, bejahte die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auch bei der im Streitfall taggleichen Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen an Dritte (D, G), wenn dies nicht zur Zerschlagung des Betriebs führt.

Klagebefugnis der Gesellschaft nach Ausscheiden des Gesellschafters:

Der BFH beurteilte zunächst, ob die GbR für ihre ausgeschiedene Gesellschafterin klagebefugt ist (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO), obwohl der Rechtsstreit Feststellungen betrifft, die allein die ausgeschiedene Gesellschafterin persönlich angehen. Anders als im Falle der Vollbeendigung der Gesellschaft ist der aus einer fortbestehenden Personengesellschaft ausgeschiedene Gesellschafter für die ihn allein betreffenden Angelegenheiten nicht allein klagebefugt. Denn § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO knüpft nicht nur an das Gesellschaftsrecht an, sondern will auch die eigene steuerrechtliche Interessensphäre der Gesellschaft schützen.

Entscheidung:

Bei unentgeltlicher Übertragung des Mitunternehmeranteils und zeitgleicher Veräußerung funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens an Dritte kommt die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht zur Anwendung. Die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG setzt voraus, dass neben dem Gesellschaftsanteil sämtliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens (I und II) übertragen werden, die funktional wesentlich sind. Zum Buchwert findet eine Anteilsübertragung demnach grundsätzlich nur dann statt, wenn neben dem Gesellschaftsanteil auch das gesamte funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden auf den Rechtsnachfolger übertragen wird. Wird lediglich funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich ohne den Gesellschaftsanteil übertragen, greift § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG ebenfalls nicht ein; die isolierte unentgeltliche Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ist (auch) keine Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG.

Maßgeblicher Zeitpunkt und Übertragungsreihenfolge:

Maßgebend dafür, ob ein „gesamter“ Mitunternehmeranteil übertragen wird, ist das Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Übertragung. Die bisherige Rechtsprechung ist insoweit zu präzisieren, als hierzu nicht allein auf das am Tag der Übertragung vorhandene Betriebsvermögen abzustellen ist, „sondern (enger) auf das im Zeitpunkt der Übertragung vorhandene Betriebsvermögen; es ist eine zeitpunkt-, keine zeitraumbezogene – folglich auch keine tageweise – Prüfung vorzunehmen“. Unschädlich für die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG ist danach auch die taggleiche Übertragung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage durch Veräußerung an Dritte oder Überführung in das Privatvermögen vor Übertragung des danach (verbliebenen) ganzen Mitunternehmeranteils. Für ein Vorabausscheiden reicht es aus, wenn das Wirtschaftsgut eine „juristische Sekunde“ vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils aus dem Betriebsvermögen entfernt wird. Umgekehrt soll bei Entfernung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen nur eine juristische Sekunde nach Übertragung des Mitunternehmeranteils der Aufgabetatbestand nach § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt sein.

Der IV. Senat weicht damit von der Auffassung der Finanzverwaltung ab, wonach zeitgleiche oder taggleiche Veräußerungen oder Entnahmen – mit Ausnahme von Überführungen und Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG – für eine Buchwertfort-

führung nach § 6 Abs. 3 EStG schädlich sind (BMF-Schreiben v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291 Rz. 9, 13).

Bei zeitgleicher unentgeltlicher Übertragung des Mitunternehmeranteils und Veräußerung/Entnahme funktional wesentlicher Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens kommt § 6 Abs. 3 EStG – entsprechend der Auffassung der Finanzverwaltung – nicht zur Anwendung. Lediglich eine gleichzeitige Überführung funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens nach § 6 Abs. 5 EStG (privilegierte Überführung von Einzelwirtschaftsgüter in weitere [Sonder-]Betriebsvermögen) ist unschädlich für die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG, sofern diese nicht zur Zerschlagung der betrieblichen Sachgesamtheit führt.

Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums:

Für die Frage, ob mehrere Übertragungen in zeitlicher Reihenfolge erfolgt sind oder nicht, ist der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums entscheidend (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Hierzu ist nicht das formal-rechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte ausschlaggebend. Dies hat das Finanzgericht im Streitfall im zweiten Rechtszug festzustellen.

IV. Hinweise für die Praxis:

Die neue Rechtsprechung schafft für die Praxis Orientierungspunkte. Die Reihenfolge kann nicht nur ertragsteuerliche Folgen, sondern auch schenkungsteuerliche Auswirkungen haben, so dass beide Steuerarten zu beachten sind. Die Reihenfolge der Übertragung von Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen ist auch für die schenkungsteuerliche Beurteilung relevant. So setzt die Gewährung der Betriebsvermögensvergünstigungen nach §§ 13a ff. ErbStG bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils einschließlich Sonderbetriebsvermögen eine gleichzeitige Übertragung auf den Rechtsnachfolger voraus und knüpft hierzu an das zivilrechtliche Eigentum.

II. Bilanzsteuerrecht

1. Investitionsabzugsbetrag für Maschinenwerkzeuge bei Auftragsproduktion

Ein Wirtschaftsgut des Investors wird auch dann noch i.S.d. § 7g EStG in einer Betriebsstätte des Betriebs des Investors ausschließlich betrieblich genutzt, wenn es in dem Betrieb eines Anderen ausschließlich als Werkzeug zur Herstellung von durch den Investor in Auftrag gegebenen Teilen eingesetzt und in der restlichen Zeit dort für den Investor lediglich verwahrt wird.

BFH v. 3.12.2020 - IV R 16/18

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine KG und stellt selbst Produkte her. Sie hat eine einzige Betriebsstätte, die im Inland liegt. Ihren Gewinn ermittelt sie durch Betriebsvermögensvergleich. Zur Herstellung von Bauteilen für ein neu entwickeltes Produkt benötigte die Klägerin im Streitjahr 2013 Spritzgussformen. Solche Spritzgussformen werden als "Werkzeuge" in universelle Spritzgussmaschinen zur Produktion spezieller Kunststoffformteile eingesetzt.

Die Klägerin beauftragte im Jahr 2013 ein darauf spezialisiertes Unternehmen, die Firma A, mit der Planung und Herstellung der Werkzeuge für 81.250 € netto. A sollte später auch die Kunststoffformteile - wie bei Kleinserien branchenüblich unter Zurverfügungstellung der benötigten Werkzeuge - nach Staffelpreisen liefern und deshalb die Werkzeuge im Besitz behalten. Die neuen Werkzeuge, Konstruktionszeichnungen und Datenblätter gingen nach Abnahme und Bezahlung in das Eigentum der Klägerin über.

A vergab den Auftrag zur Herstellung der Werkzeuge an einen Subunternehmer in Italien (Y), der diese auftragsgemäß herstellte. Die neuen Werkzeuge blieben auch nach dem Eigentumserwerb durch die Klägerin zunächst bei Y. Später beauftragte die Klägerin im Einverständnis mit A die Firma B mit der Herstellung der Kunststoffformteile. B beauftragte ihrerseits ein anderes italienisches Unternehmen (Z) mit der Produktion und Lieferung der bestellten Kunststoffformteile nach Deutschland. A und B veranlassten, dass Z dafür die erforderlichen Werkzeuge zur Verfügung standen und wiesen Y an, die Werkzeuge dorthin zu liefern. Nach Abschluss der ersten Produktion der Kunststoffformteile verblieben die zugelieferten Werkzeuge auf Wunsch der Klägerin im Lager der Z, um dort - wie es branchenüblich ist - für etwaige Folgeaufträge zur Verfügung zu stehen; die Werkzeuge durfte Z nicht anderweitig einsetzen.

Die bestellten Kunststoffformteile wurden aus Italien über B an die Klägerin geliefert. Nach den zwischen der Klägerin und A abgeschlossenen Vereinbarungen müssen A bzw. deren Subunternehmen die Werkzeuge auf Verlangen der Klägerin auch ohne einen gerichtlichen Titel herausgeben. Seither bestellt die Klägerin jährlich einmal die Kunststoffformteile bei B, die diese bei Z herstellen und von dieser liefern lässt. Die Werkzeuge werden dafür für etwa eine Woche pro Jahr tatsächlich

genutzt und in der übrigen Zeit bei Z für die Klägerin gelagert.

Nach einer Außenprüfung vertrat der Betriebsprüfer die Ansicht, es liege eine unentgeltliche Überlassung der Werkzeuge an Z in Italien vor, so dass die erforderliche Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte der Klägerin nicht gegeben sei. Dies hatte zur Folge, dass sich die Absetzungen für Abnutzung (AfA) nach § 7 Abs. 1 EStG um einen Betrag von 1.167 € erhöhten. Im Ergebnis stieg dadurch der laufende Gesamthandsgewinn der Klägerin im Streitjahr 2012 um 28.000 € und im Streitjahr 2013 um 9.483 €.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision des Finanzamtes blieb vor dem BFH erfolglos.

Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Klägerin die Werkzeuge i.S.d. § 7g EStG "in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich betrieblich nutzt" und der von ihr im Streitjahr 2012 in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG und die im Streitjahr 2013 in Anspruch genommene Gewinnminderung nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG sowie die Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 EStG nicht nach § 7g Abs. 4 EStG rückgängig zu machen sind.

Eine die Begünstigung des § 7g EStG ausschließende langfristige Nutzungsüberlassung liegt nur vor, wenn das Wirtschaftsgut einem Anderen entgeltlich oder unentgeltlich zur grundsätzlich eigenverantwortlichen Nutzung überlassen wird, wie dies typisch für die Überlassung eines Wirtschaftsguts im Rahmen eines Miet-, Pacht- oder Leihverhältnisses ist. Die mit der Voraussetzung einer Nutzung in einer Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen geforderte räumliche Bindung des Wirtschaftsguts an den Betrieb des Investors zeigt sich insbesondere darin, dass der Investor die tatsächliche Gewalt über das Wirtschaftsgut hat oder - im Fall der kurzfristigen Nutzungsüberlassung - jedenfalls innerhalb kurzer Zeit wiedererlangt. Das Wirtschaftsgut bleibt damit im "Einflussbereich" des Steuerpflichtigen und behält dadurch die erforderliche räumliche Bindung zu seinem Betrieb.

Das ist nicht mehr der Fall, wenn das Wirtschaftsgut langfristig an einen Anderen überlassen wird und dieser, wie im Fall eines Miet-, Pacht- oder Leihvertrags, das Wirtschaftsgut in dieser Zeit zu eigenen Zwecken nutzen und den Nutzungsüberlassenden von der Nutzung des Wirtschaftsguts und damit auch von der tatsächlichen Gewalt über das Wirtschaftsgut langfristig ausschließen kann. Bei langfristiger Überlassung verbleiben die Wirtschaftsgüter daher im Betrieb bzw. der Betriebsstätte des Nutzungsberechtigten, unabhängig davon, ob der Investor den Einsatz der überlassenen Wirtschaftsgüter z.B. durch bestimmte Weisungsmöglichkeiten, Zutritts- oder Kontrollbefugnisse beeinflussen kann.

Im Streitfall lagen die Verhältnisse dagegen anders, denn es ging um spezielle Werkzeuge der Klägerin, die die Herstellerfirmen ausschließlich zur Herstellung der von der Steuerpflichtigen benötigten Bauteile nutzen durften. Eine anderweitige Nutzung der Werkzeuge war ihnen vertraglich untersagt. Sie hatten gegenüber der

Klägerin auch kein Besitzrecht, sondern waren zur jederzeitigen Herausgabe der Werkzeuge auf deren Verlangen verpflichtet.

Anders als im Fall einer langfristigen Nutzungsüberlassung aufgrund eines Miet-, Pacht- oder Leihvertrags hatte die Klägerin jederzeit die Möglichkeit, die tatsächliche Gewalt über die Werkzeuge innerhalb kurzer Zeit wiederzuerlangen. Diese Umstände rechtfertigen es, noch von einer Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum Betrieb der Klägerin auszugehen. Insoweit ist der erforderliche räumliche Bezug des Wirtschaftsguts zum Betrieb des Investors funktional zu verstehen.

2. Nachweis der fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines PKW bei der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG

Ein Steuerpflichtiger kann die Anteile der betrieblichen und der außerbetrieblichen Nutzung eines PKW, für den er den Investitionsabzugsbetrag und die Sonderabschreibung nach § 7g EStG in Anspruch genommen hat, nicht nur durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, sondern auch durch andere Beweismittel nachweisen.

BFH v. 15.7.2020 - III R 62/19

I. Problem:

Streitig war, wie bei der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 2 EStG und der Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG der Nachweis für die ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung eines PKW zu führen ist.

Gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts um bis zu 40 %, höchstens um den nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hinzugerechneten Betrag, gewinnmindernd herabgesetzt werden, so dass sich dadurch die Bemessungsgrundlagen u.a. für die AfA und für Sonderabschreibungen entsprechend verringern. Außerdem können nach § 7g Abs. 5 EStG bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Jahr der Anschaffung und Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG Sonderabschreibungen von bis zu insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden, sofern das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird und die betriebsbezogenen Voraussetzungen erfüllt sind (§ 7g Abs. 6 EStG).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Sowohl bei der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7g Abs. 1 bis 4 EStG als auch bei der Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG ist eine betriebliche Nutzung von mindestens 90 % erforderlich. Der BFH hat nun entschieden, dass der Nachweis einer nahezu ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines PKW i.S. des § 7g EStG nicht nur durch ordnungsgemäße Fahrtenbücher geführt werden kann. Denn die Frage, wie die Anteile der betrieblichen und der außerbetrieblichen Nutzung des Wirtschaftsguts nachzuweisen sind, ist in § 7g EStG nicht ausdrücklich geregelt. Geklärt ist, dass der Nachweis einer ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines PKW jedenfalls nicht anhand der 1 %-Regelung geführt werden kann, da ein Durchschnittswert in Höhe von monatlich 1 % des abgerundeten Bruttolistenpreises in etwa einem Anteil der Privatnutzung von 20 bis 25 % entspricht.

Nach Auffassung des BFH ist der Nachweis der fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines PKW nicht auf ordnungsgemäße Fahrtenbücher beschränkt.

Er kann --entsprechend der für die Aufklärung des Sachverhalts geltenden allgemeinen Grundsätze-- auch durch andere Beweismittel geführt werden. Denn der Sinn und Zweck der Regelungen verlangt nicht, den in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG vorgegebenen Weg zum Nachweis der privaten Nutzung von Kfz auf die in § 7g EStG geregelten Sachverhalte zu übertragen. Die Sätze 2 und 3 des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG stellen vielmehr Ausnahmen von den allgemeinen Bewertungsregeln dar. Es handelt sich jedoch nicht um Regelungen, die umfassend sämtliche Fälle der Bewertung der privaten Nutzung betrieblicher Fahrzeuge erfassen, denn sie betreffen lediglich die zu mehr als 50 % betrieblich genutzten Kfz. Bei Kfz im gewillkürten Betriebsvermögen ist der auf die private Nutzung entfallende Aufwand (tatsächliche Selbstkosten) anzusetzen, wobei der Steuerpflichtige den Nutzungsanteil im Rahmen allgemeiner Darlegungs- und Beweislastregelungen nachzuweisen hat, ohne dass die Führung eines Fahrtenbuchs zwingend erforderlich ist.

Dementsprechend kann etwa auch bei der Abgrenzung von Privatvermögen und gewillkürtem Betriebsvermögen anhand der Geringfügigkeitsgrenze die mindestens 10 %ige betriebliche Nutzung nicht allein durch das Fahrtenbuch, sondern auch durch andere --zeitnah geführte-- Aufzeichnungen belegt werden.

Auch wenn Praktikabilitätsabwägungen für die Auffassung der Finanzverwaltung, die den Nachweis allein durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch verlangt, sprechen mögen, so stellt die in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG geregelte Fahrtenbuchmethode, welche an die 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG anknüpft, keine zu verallgemeinernde Vorschrift zum Nachweis der Anteile der privaten und der betrieblichen Nutzung von Kfz dar.

Ohne ausdrückliche gesetzliche Verweisung kommt eine Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG im Rahmen des § 7g EStG daher nicht in Betracht.

Das FG muss nun im zweiten Rechtsgang prüfen, ob ihm die Beweise eine hinreichend sichere Überzeugung dafür vermitteln, dass der Steuerpflichtige das Fahrzeug zu mindestens 90 % betrieblich genutzt hat. Dabei ist es dem Steuerpflichtigen nicht verwehrt, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 1 AO ergänzend zu den Aufzeichnungen in den Fahrtenbüchern weitere Belege vorzulegen, um für die Zwecke des § 7g EStG die betriebliche Veranlassung der aufgezeichneten Fahrten und damit die fast ausschließliche betriebliche Nutzung des PKW zu dokumentieren.

3. Kein Investitionsabzugsbetrag für den geplanten Erwerb eines GbR-Anteils

Bei beabsichtigter Anschaffung eines GbR-Anteils kann kein Investitionsabzugsbetrag für bereits im Gesellschaftsvermögen befindliche Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden.

FG Münster v. 26.3.2021 - 4 K 1018/19 E,F - Revision

I. Sachverhalt:

Die Kläger sind zusammenveranlagte Eheleute. Die Klägerin war an einer GbR beteiligt, die zwei Photovoltaikanlagen auf angemieteten Dachflächen betrieb. Im Jahr 2017 veräußerte die Klägerin ihren GbR-Anteil mit Wirkung zum 1.1.2018 an den Kläger. In ihrer Feststellungserklärung für 2016 machte die GbR für den Kläger wegen des geplanten Anteilserwerbs einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7 g Abs. 1 EStG i.H.v. 48.000 € geltend. Hilfsweise beantragten die Kläger die Berücksichtigung dieses Betrages im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung für 2016. Beides lehnte das Finanzamt ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG wies die sowohl von der GbR als auch von den Eheleuten erhobene Klage ab. Die Revision zum BFH wurde zur Fortbildung des Rechts zugelassen.

Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der GbR kommt der Abzug eines Investitionsabzugsbetrags für das Streitjahr 2016 zugunsten des Klägers nicht in Betracht, weil er in diesem Jahr noch nicht an der GbR beteiligt war und es deshalb an einer gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung fehlt.

Auch die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Kläger ist nicht möglich. Bezogen auf den geplanten Erwerb der GbR-Anteile fehlt es bereits an der Anschaffung eines Wirtschaftsguts, da der Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft einkommensteuerlich als Anschaffung von Anteilen an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens zu werten ist. Hinsichtlich der im Gesellschaftsvermögen der GbR enthaltenen Wirtschaftsgüter fehlt es allerdings an einer beabsichtigten Nutzung in einem Betrieb des Klägers.

Hierfür spricht zunächst die betriebsbezogene Konzeption des § 7g EStG. Nach der ausdrücklichen Regelung in § 7g Abs. 7 EStG ist hinsichtlich der Nutzung eines Wirtschaftsguts auf die Personengesellschaft und nicht auf deren Gesellschafter abzustellen. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung zu einem Einzelunternehmer liegt hierin nicht, denn im Gegensatz zum Einzelunternehmer trifft der Erwerber eines GbR-Anteils keine Investitionsentscheidung für ein konkretes Wirtschaftsgut. Im Übrigen trägt ein Einzelunternehmer den Finanzierungsaufwand allein, während Personengesellschafter sich diesen Aufwand teilen, sodass eine etwaige Ungleichbehandlung jedenfalls gerechtfertigt wäre.

III. Körperschaftsteuer

1. Aktuelle Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung

Inkongruente Gewinnausschüttungen

Das FG Münster v. 6.5.2020 – 9 K 3359/18 E, EFG 2020, 1603 (Rev. VIII R 20/20) urteilte zur steuerlichen Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung.

Hintergrund: Nach dem BMF v. 17.12.2013 – IV C 2 - S-2750a/11/10001, BStBl. I 2014, 63 setzt die ertragsteuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung voraus, dass eine vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende Gewinnverteilung zivilrechtlich wirksam bestimmt ist. Hierzu müsse bei einer GmbH

- der Gesellschaftsvertrag einen anderen Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile im Gesellschaftsvertrag festsetzen (§ 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG) – für eine diesbezüglich nachträgliche Satzungsänderung ist die Zustimmung aller beteiligten Gesellschafter erforderlich (§ 53 Abs. 3 GmbHG) – oder
- die Satzung eine Klausel enthalten, wonach alljährlich über eine abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann; der Beschluss ist dann mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit – mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig – zu fassen.

Ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) soll bei Vereinbarung einer inkongruenten Gewinnausschüttung nicht vorliegen, wenn für diese „beachtliche wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe nachgewiesen werden“. Insbesondere kurzfristige und wiederholt geänderte Gewinnverteilungsabreden können jedoch eine unangemessene Gestaltung indizieren.

Inkongruente Gewinnausschüttungen können steuerlich sowohl ertragsteuerliche und/oder schenkungsteuerliche Fragen aufwerfen (vgl. Hübner/Friz/Grünwald, DStR 2019, 1945; zur Schenkungsteuer bei disquotaler Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer KG aktuell BFH v. 5.2.2020 – II R 9/17, BStBl. II 2020, 658 = GmbHR 2020, 1090, Verfassungsbeschwerde anhängig BVerfG 1 BvR 2072/20).

Sachverhalt:

Der Kläger war in den Streitjahren zu 50 % direkt an der A-GmbH beteiligt und zugleich deren Geschäftsführer. Weiterer Gesellschafter der A-GmbH war die B-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer wiederum der Kläger war. In den Jahren 2012 bis 2015 beschloss die Gesellschafterversammlung der A-GmbH diverse Vorabgewinnausschüttungen an die B-GmbH und zahlte diese an die B-GmbH. Der Gesellschafter der A-GmbH erklärte in seinen Einkommensteuererklärungen keine Kapitaleinkünfte aus seiner Beteiligung an der A-GmbH. Das Finanzamt qualifizierte im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der A-GmbH die alleinigen Ausschüttungen an die B-GmbH als disquotale Gewinnausschüttungen, die dem Kläger und der B-GmbH jeweils hälftig zuzurechnen seien. Für eine steu-

erliche Anerkennung fehle eine ausdrückliche gesellschaftsvertragliche Regelung bzw. eine Öffnungsklausel für eine von der satzungsgemäßen Regelung abweichende Gewinnverteilung.

Entscheidung:

Das FG Münster gab der Klage statt. Eine inkongruente Gewinnverteilung kann zivilrechtlich auch ohne eine entsprechende Satzungs- bzw. Öffnungsklausel wirksam sein. Abweichend vom BMF-Schreiben v. 17.12.2013 führt dies steuerlich nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Zivilrechtliche Wirksamkeit:

Wie das BMF-Schreiben v. 17.12.2013 setzt das FG Münster für die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung zunächst voraus, dass diese zivilrechtlich wirksam bestimmt ist. Die zivilrechtliche Wirksamkeit entfällt aber – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – nicht allein deshalb, weil der Gesellschaftsvertrag weder einen abweichenden Gewinnverteilungsschlüssel noch eine Öffnungsklausel vorsieht. Es liegen vielmehr satzungsdurchbrechende bzw. satzungsverletzende Gesellschafterbeschlüsse vor, die aber wirksam sind. Ein nur punktuell von der Satzung abweichender Gewinnverteilungsbeschluss stellt noch keine Satzungsänderung dar, die zu ihrer Wirksamkeit einer notariellen Beurkundung und eines Handelsregistereintrags bedurft hätte. Obwohl in den Jahren 2012 bis 2015 zahlreiche Beschlüsse zur disquotalen Vorabgewinnausschüttung getroffen wurden, bleiben diese in ihrer Wirkung punktuell auf den einzelnen Vorabgewinnausschüttungsbeschluss beschränkt; sie entfalten keine Rechtswirkungen für die Zukunft. Die Annahme einer Satzungsänderung lasse sich auch nicht aus Gründen des Gläubiger- oder Anteilserwerberschutzes ableiten. Für beide Gruppen sei es rechtlich und wirtschaftlich grundsätzlich irrelevant, welcher Gesellschafter die Mittelabflüsse aufgrund einer beschlossenen Gewinnausschüttung erhalten habe.

Steuerliche Anerkennung:

Zivilrechtlich wirksame Gesellschafterbeschlüsse sind grundsätzlich auch steuerlich für die Einkünftezurechnung maßgebend. Das FG Münster verneint im Entscheidungsfall auch einen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO. Weder beim Kläger noch bei einer dritten Person sei ein unangemessener steuerlicher Vorteil eingetreten. Weder die (temporäre) Vermeidung der Abgeltungssteuer beim Kläger und eine niedrigere Thesaurierungsbelastung bei der B-GmbH noch ein möglicher erb-schaftsteuerlicher Vorteil nach §§ 13a, 13b ErbStG führe zu einem Vorteil i.S.d. § 42 AO, der zur Versagung der einkommensteuerlichen Anerkennung der inkongruenten Gewinnausschüttungen führt.

Fehlende Verzinsung von Verrechnungskonten

Das Schleswig-Holsteinische FG v. 28.5.2020 – 1 K 67/17, EFG 2021, 223 (Rev. I R 27/20) hatte zur Angemessenheit der Verzinsung der Forderung einer GmbH gegenüber ihrem Gesellschafter (Verrechnungskonto) zu entscheiden.

Sachverhalt:

Klägerin ist eine GmbH. 60 % der Anteile an der GmbH hält A, der auch Geschäftsführer der GmbH ist. Die GmbH bilanzierte Forderungen gegenüber A im Rahmen eines Verrechnungskontos. Die Forderung war nicht zu verzinsen. Das

Finanzamt ging bei der Einkommensermittlung der GmbH daher von verdeckten Gewinnausschüttungen (verhinderte Vermögensmehrung) in Höhe der im Wege eines Fremdvergleichs zu ermittelnden Zinsbeträge aus. Streitig ist u.a. die Höhe angemessener Zinsen. Die GmbH machte u.a. geltend, dass eine Verzinsung der Forderungen gegen A nicht in Betracht komme, da auch Kreditinstitute für Geldeinlagen keine Habenzinsen mehr gewährten. Die unterlassene Verzinsung könne keine verhinderte Vermögensmehrung darstellen, wenn auch ein fremder Dritter der Klägerin keine Zinsen gezahlt hätte.

Entscheidung:

Das FG folgte der Auffassung der Finanzverwaltung, ließ aber die Revision zu.

Verdeckte Gewinnausschüttung:

Die fehlende Verzinsung der Forderungen führt dem Grunde nach zu einer vGA in der Form einer verhinderten Vermögensmehrung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Das FG differenziert für den Ansatz der Höhe nach danach, ob die Gesellschaft selbst Kredite aufgenommen hat. Zinsen für die Refinanzierung der Gesellschaft bilden die Untergrenze bei der Ermittlung des angemessenen Zinssatzes. Die banküblichen Sollzinsen bilden die Obergrenze der verhinderten Vermögensmehrung; der volle Ansatz ist jedoch nicht gerechtfertigt, wenn die Gesellschaft keine Bankgeschäfte betreibt und auch den damit verbundenen Aufwand nicht hat. Der angemessene Zinssatz ist innerhalb dieser Marge durch Schätzung zu ermitteln. Fehlen Anhaltspunkte für eine solche Schätzung, kann davon ausgegangen werden, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen (sog. Margenteilungsgrundsatz; vgl. kritisch Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 KStG Rz. 693). Zur Festlegung der Margengrenzwerte können als Untergrenze die statistischen Werte der Bundesbank für Einlagen nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften mit täglicher Fälligkeit herangezogen werden, da keine Kündigungsfristen vereinbart waren. Aus der entsprechenden Zeitreihe ergeben sich Durchschnittswerte i.H.v. 0,14 % p.a. (2014) bzw. 0,06 % p.a. (2015). Als Obergrenze stellt das FG auf den nach den statistischen Werten der Bundesbank marktüblichen Zinssatz revolvingender Kredite und Überziehungskredite an private Haushalte ab, aus der sich Durchschnittswerte i.H.v. 9,41 % p.a. bzw. 9,03 % p.a. ergeben. Bei einer hälftigen Margenteilung errechnet das FG danach Zinssätze i.H.v. 4,6 % für 2014 und 4,49 % für 2015. Eine fehlende Besicherung kann (geringfügige) Überschreitung der hälftigen Marge rechtfertigen.

Übertragung eines Firmenwertes als verdeckte Gewinnausschüttung

Das Niedersächsische FG v. 24.11.2020 – 6 K 334/17, beurteilte folgenden Fall:

Sachverhalt:

Die A-GmbH war im Handel mit Nahrungsmitteln tätig und belieferte mit ihren Produkten die lebensmittelverarbeitende Industrie und den Lebensmitteleinzelhandel. Bis 2004 erfolgte der Vertrieb durch die Firma der Gesellschafterin, dann übernahm die A-GmbH den Vertrieb der Produkte und aktivierte einen „Geschäfts- und Firmenwert“, der Ende 2011 noch mit T€175 in den Büchern stand, als die A-GmbH den operativen Geschäftsbetrieb einstellte und den „Geschäfts- und Firmenwert“ gewinnwirksam nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG ausbuchte. Schon 2010 wurde eine neue B-GmbH errichtet, die den beim Marken- und Patentamt eingetragenen Namen nebst Symbol „X“ der A-GmbH

übernahm, ebenso Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, Warenbestände, Forderungen und die Geschäftsbeziehungen zu Zulieferern und Produzenten – ohne eine Gegenleistung zu erbringen. Gesellschafterin der A-GmbH und der B-GmbH war jeweils Frau H.

Entscheidung:

Das Niedersächsische FG sah in der Aufnahme des Geschäftsbetriebs durch die B-GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe des verbliebenen „Geschäfts- und Firmenwertes“. Mit der Nutzung der den Geschäftswert bildenden Faktoren ging auch der „Geschäfts- und Firmenwert“ über, durch die Einstellung des Geschäftsbetriebs der A-GmbH und die Duldung des sehr ähnlichen geschäftlichen Auftritts hat diese an der Übertragung mitgewirkt. Die Vermögensminderung lag in der steuerlichen Ausbuchung des „Geschäfts- und Firmenwertes“ (Berücksichtigung in der Steuerbilanz).

Verhinderte Vermögensmehrung erfordert korrespondierenden Vorteil auf Gesellschafterebene

Das Schleswig-Holsteinische FG v. 17.12.2020 – 1 K 16/19 (Rev. I R 2/21) stellt klar, dass eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auf der Grundlage einer verhinderten Vermögensmehrung nur dann vorliegt, wenn die verhinderte Vermögensmehrung auf der Ebene der Gesellschaft einen korrespondierenden Vorteil auf der Ebene des Gesellschafters oder eines diesem nahestehenden Dritten begründen kann (vgl. Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 KStG Rz. 253 – anders als bei einer Vermögensminderung).

Sachverhalt:

Im Entscheidungsfall unterhielt eine GmbH Geschäftsbeziehungen zu J, einer im Auslandsstaat Z ansässigen Firma. Der Mutterkonzern der GmbH war im Auslandsstaat Y ansässig. Anfang 2007 belegte der Staat Y den Staat Z mit einem Wirtschaftsembargo. In Y ansässige Unternehmen durften in Z ansässige Abnehmer nicht mehr beliefern. Die Leitung der Konzernmutter wies daher die GmbH an, die von J erteilten Aufträge nicht mehr weiter auszuführen. J machte infolgedessen Schadensersatzforderungen gegen die GmbH geltend. Das Finanzamt beurteilte den Schadensersatzbetrag und die Verfahrenskosten in Zusammenhang mit der Nichtfortführung der Aufträge als vGA der GmbH. Die Stornierung der Aufträge sei allein im Interesse der Konzernmutter erfolgt. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte weder die Kosten der Vertragsstornierung getragen noch auf den Gewinn aus der Auftragsdurchführung verzichtet.

Kein korrespondierender Vorteil:

Nach ständiger Rechtsprechung führen nicht alle im Gesellschaftsverhältnis veranlassten Unterschiedsbetragsminderungen zu einer vGA. Sie müssen auch objektiv geeignet sein, beim Gesellschafter einen Vorteil in Gestalt eines sonstigen Bezuges i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auslösen zu können. Die Zahlung der Verfahrenskosten und die Erhöhung einer Schadensersatz-Rückstellung führen insofern zu keiner vGA. Das FG bezweifelt hierfür bereits die gesellschaftliche Veranlassung.

Selbst dann, wenn diese bejaht würde, fehlt es jedoch an einem korrespondierenden Vorteil auf der Gesellschafterebene bzw. bei einer diesem nahestehenden Person, da die GmbH die Aufwendungen aufgrund eigener Verpflichtung zu tragen hatte.

Keine verhinderte Vermögensmehrung:

Der Senat sieht auch keinen Raum für eine verhinderte Vermögensmehrung, die aus einer Nichtgeltendmachung von zivilrechtlichen Ausgleichs- bzw. Ersatzansprüchen gegen die Konzernmutter hätte resultieren können. Unabhängig von der Frage, in wessen Interesse der Auftragsabbruch erfolgte, sei nämlich weder eine vertragliche noch eine gesetzliche Grundlage für solche Ansprüche der Klägerin gegen die Konzernmutter ersichtlich. Eine verhinderte Vermögensmehrung lasse sich auch nicht damit begründen, dass die Klägerin die Durchführung der Aufträge nur auf Weisung der Konzernmutter abgebrochen habe, ohne von dieser einen finanziellen Ausgleich zu verlangen. So grundlegende (unternehmens-)politische Entscheidungen des Gesellschafters schließen einen hypothetischen Fremdvergleich von vornherein aus. Darüber hinaus erkennt das FG auch keinen korrespondierenden Vorteil auf Ebene der Konzernmutter.

Das FG beruft sich auf die Grenzen des Fremdvergleichs in Grundlagenfragen, die allein der Entscheidung der Gesellschafter unterworfen sind (vgl. Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 KStG Rz. 301a ff., 314 ff.). Ob der I. Senat des BFH dem im Revisionsverfahren folgen wird, bleibt abzuwarten. Die Besonderheiten der Unternehmensgruppe und Einbindung im Konzern scheinen in der neuen Spruchpraxis des I. Senats zur Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei unbesicherten Konzerndarlehen gerade ohne Bedeutung (vgl. Centrale-Rundbriefe 7/2019, 11/2019, 8/2020, 10/2020).

Nutzungsmöglichkeit einer Immobilie als verdeckte Gewinnausschüttung

Das Hessische FG v. 14.12.2020 – 9 K 1266/17 (Rev. VIII R 4/21) beurteilte die Möglichkeit der Nutzung einer von einer ausländischen Kapitalgesellschaft überlassenen Immobilie als verdeckte Gewinnausschüttung.

Sachverhalt:

Die Kläger hatten bis 2007 ihren Familienwohnsitz in einer Immobilie auf Mallorca. Eigentümer der Immobilie waren zwei spanische Kapitalgesellschaften, an denen die Kläger jeweils hälftig beteiligt waren. Solange die Kläger ihren Familienwohnsitz in der Immobilie hatten, zahlten sie eine monatliche Miete an die beiden Kapitalgesellschaften. Im Jahr 2007 verlegten die Kläger ihren Familienwohnsitz nach Deutschland. Deutschland CMR 2021, 10land und stellten ihre Mietzahlungen an die spanischen Kapitalgesellschaften ein. 2013 wurde die Immobilie verkauft. Bis dahin sei die Immobilie nicht als Feriendomizil genutzt worden. Eine Vermietung bzw. Veräußerung sei bis dahin nicht möglich gewesen. Das Finanzamt berücksichtigte bei den Klägern Kapitaleinkünfte aufgrund verdeckter Gewinnausschüttungen der spanischen Kapitalgesellschaften.

Entscheidung:

Das FG bestätigte die Rechtsprechung des BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, GmbHR 2013, 1227 mit Anm. Roser. Danach führt eine unentgeltliche ganzjährige Nutzungsüberlassung unter Verzicht auf marktübliche Entgelte bei den Gesellschaftern zu Kapitaleinkünften gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Der Gewinnverzicht der Gesellschaft beruht auf einer verhinderten Vermögensmehrung. Die jederzeitige Möglichkeit der unentgeltlichen Nutzung reiche für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung aus; auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung komme es nicht an. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH seine Rechtsprechung auch auf reine Nutzungsmöglichkeiten ausweiten wird.

Stark schwankende Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer

Das FG Münster v. 17.12.2020 – 9 V 3073/20 hat in einem Beschluss zu einer Aussetzung der Vollziehung zu der Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers entschieden. Es handelte sich um monatlich unterschiedliche Gehaltsbeträge, die in dem Zeitraum 2016 bis 2018 gezahlt und als Betriebsausgaben angesetzt wurden. Eine verdeckte Gewinnausschüttung „dem Grunde nach“ ist anzunehmen, wenn es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt. Das Gehalt muss der Höhe nach zu Beginn des Arbeitsverhältnisses feststehen, Änderungen während des Arbeitsverhältnisses müssen für die Zukunft vereinbart werden. Selbst wenn die schwankenden Beträge mündlich vereinbart wurden, fehlt es an der notwendigen Berechenbarkeit durch Festlegung einer erkennbaren Berechnungsbasis (Prozentsätze, Zuschläge, Höchst- und Mindestbeträge). Die Berechenbarkeit soll eine Ermittlung ermöglichen, ohne dass es noch der Ausübung irgendwelcher Ermessensakte seitens der Geschäftsführung oder der Gesellschafterversammlung bedarf. Damit sind nicht nur kurzfristige und erhebliche Gehaltssteigerungen kritisch (vgl. Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 KStG Rz. 810a; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 1. Aufl. 2015, § 8 KStG Rz. 484), sondern auch unklare Entwicklungen, selbst dann, wenn sie angemessen wären.

Hinweis

Die Notwendigkeit einer vorherigen klaren Vereinbarung wurde vom FG Nürnberg v. 13.10.2020 – 1 K 1065/19 (NzB: I B 80/20) auch für den Fall betont, wenn eine Kostenübernahme für die Urlaubsreise eines Gesellschafter-Geschäftsführers als Ausgleich für eine „überobligatorische Leistung“ vereinbart wird, da dies erst nachträglich erfolgen kann.

2. Körperschaftsteuerliche Organschaft – Mehrheit der Stimmrechte

Das FG Düsseldorf entschied zu den Voraussetzungen für eine finanzielle Eingliederung im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG fordert für eine finanzielle Eingliederung eine „Mehrheit der Stimmrechte“ des Organträgers aus seinen Anteilen an der Organgesellschaft. Es ist aber noch nicht höchstrichterlich geklärt, welche Art von Mehrheit – ob eine einfache oder qualifizierte – der Gesetzeswortlaut verlangt.

FG Düsseldorf v. 24.11.2020 – 6 K 3291/19 F, Rev.: I R 50/20)

I. Sachverhalt:

Die vermeintliche Organträgerin (OT) war an der vermeintlichen Organgesellschaft (OG) zu 79,8% beteiligt. Zwischen beiden Gesellschaften bestand ein Gewinnabführungsvertrag. Der Gesellschaftsvertrag der OG sah vor, dass Beschlüsse der Gesellschaft grundsätzlich einer Mehrheit von 91% aller in der Gesellschafterversammlung anwesenden Stimmen bedürfen, soweit nicht das Gesetz oder die Satzung eine höhere Mehrheit vorschreibt. Das Finanzamt verneinte eine finanzielle Eingliederung und infolgedessen eine körperschaftsteuerliche Organschaft, da laut Gesellschaftsvertrag Beschlüsse der Gesellschafterversammlung einer Mehrheit von 91% der anwesenden Stimmen bedurften, der vermeintliche OT aber nur zu 79,8% an der OG beteiligt war.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG Düsseldorf folgte der Auffassung des Finanzamts, ließ aber die Revision zu.

Klagebefugnis:

Das FG Düsseldorf bestätigt zunächst die Klagebefugnis beider Gesellschaften. In der einheitlichen und gesonderten Feststellung werden das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen mit Bindung für Organträger und Organgesellschaft festgestellt. Dabei werde auch über das Bestehen einer Organschaft als solches entschieden. Zumindest für den Fall eines negativen Feststellungsbescheids seien beide Gesellschaften klagebefugt (vgl. auch Hessisches FG v. 14.5.2020 – 4 K 412/19, EFG 2020 1344 = GmbHR 2020, 1093 m. Anm. Walter – Rev.: I R 21/20; FG Hamburg v. 4.9.2020 – 6 K 150/18, GmbHR 2021, 161 m. Anm. Brühl; siehe aber Neumann in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 14 KStG Rz. 529g zur fehlenden Beschwer der Organgesellschaft für positive Feststellungsbescheide aufgrund der Einkommenszurechnung beim Organträger).

Erforderliche Stimmrechtsmehrheit:

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG ist für die finanzielle Eingliederung die Mehrheit der Stimmrechte und nicht allein die Höhe der Beteiligung am Nennkapital maßgeblich. Die Mehrheit der Stimmrechte steht dem Organträger nach ständiger Rechtsprechung zu, wenn er in der Haupt- oder Gesellschafterversammlung seinen Willen bei allgemeinen Beschlüssen – nicht bei Sondertatbeständen wie Sat-

zungsänderungen, Umwandlungen usw. – durchsetzen kann. Regelmäßig genügt hierzu die einfache Mehrheit, also mehr als 50% der Stimmen und zwar auch dann, wenn Gesetz oder Satzung für einzelne Beschlüsse eine qualifizierte Mehrheit erfordern.

Besondere Satzungsvorgaben:

Der Fall, dass die Satzung der Organgesellschaft „generell oder ganz überwiegend“ für deren Beschlüsse eine qualifizierte Mehrheit (im Entscheidungsfall: 91% der anwesenden Stimmen) vorschreibt, ist bislang für die körperschaftsteuerliche Organschaft noch nicht höchstrichterlich entschieden. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH zur umsatzsteuerlichen Organschaft muss der Organträger für eine finanzielle Eingliederung dann auch über diese qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen. Das FG Düsseldorf geht hiervon nun auch für die körperschaftsteuerliche Organschaft aus. Nur dann, wenn der Organträger über diese qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügt, kann er bei der Organgesellschaft seinen Willen durchsetzen. Es verneinte daher im Entscheidungsfall eine finanzielle Eingliederung.

III. Hinweise für die Praxis:

Zu der rückwirkenden finanziellen Eingliederung durch Stimmrechtsmehrheit aufgrund § 12 Abs. 3 UmwStG vgl. auch Hessisches FG v. 14.5.2020 – 4 K 412/19, EFG 2020 1344.

3. Kapitalgesellschaft: Organschaft bei atypisch stiller Beteiligung

Wann liegt eine körperschaftsteuerliche Organschaft vor? Was gilt bei einer atypisch stillen Beteiligung? Und wann ist von einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) auszugehen? Nach dem BFH kann zwar eine nicht anerkannte der Organschaft bei einer Gewinnabführung zu einer vGA führen. Bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaft ist aber auch über das „ob“ und ggf. die Höhe einer vGA zu entscheiden.

Der Bundesfinanzhof hat in seiner aktuellen Entscheidung zu der Frage Stellung genommen, ob eine atypisch stille Beteiligung eine körperschaftliche Organschaft begründen kann.

BFH, Urt. v. 15.07.2020 - I R 33/18

I. Sachverhalt:

Zwischen den beiden Klägerinnen, A GmbH und B GmbH, bestand ein Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag (EAV), wonach sich die Geschäftsführung der A GmbH dem Weisungsrecht der B GmbH unterwarf und sie sich zur Abführung ihres gesamten, nach den maßgeblichen handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten Ergebnisses verpflichtete.

Es bestand zudem ein Vertrag, nach welchem die B GmbH sich am Betrieb der A GmbH als stille Gesellschafterin mit einer Kapitaleinlage beteiligte. Dabei stand u.a. die Führung der Geschäfte allein der A GmbH zu. Die stille Gesellschafterin war an deren Entscheidungen entsprechend den gesetzlichen Vorschriften für einen Kommanditisten beteiligt.

Am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen der A GmbH war die B GmbH mit 10 % beteiligt, ebenso an den stillen Reserven im Fall einer Auflösung der stillen Gesellschaft. Das Finanzamt (FA) ging davon aus, dass durch den Vertrag eine steuerrechtliche Mitunternehmerschaft in Gestalt einer atypisch stillen Gesellschaft („GmbH und Still“) entstanden war.

Für diese Mitunternehmerschaft wurden Feststellungserklärungen abgegeben. Die laufenden Einkünfte wurden nach dem Schlüssel 90 zu 10 auf die beiden GmbHs verteilt. Bei der B GmbH wurden zudem Ergebnisse aus Ergänzungsbilanzen sowie Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage erfasst.

Das FA akzeptierte die Gewinnabführung allerdings nicht.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht (FG) blieben erfolglos, der BFH sah dies anders.

Organschaft

Der BFH bestätigte die Ansicht der Beteiligten, dass die atypisch stille Beteiligung zu einer Mitunternehmerschaft führt, die nach den entsprechenden Grundsätzen zu besteuern ist.

Wegen der finanziellen Eingliederung der A GmbH und des wirksamen EAV zwischen den beiden Kapitalgesellschaften waren grundsätzlich die wesentlichen Grundlagen für eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft gelegt.

Allerdings ging das FG davon aus, dass die atypisch stille Beteiligung des vermeintlichen Organträgers (B GmbH) am Handelsgewerbe der vermeintlichen Organgesellschaft (A GmbH) und die damit verbundene anteilige Gewinnzurechnung an den Mitunternehmer dazu führt, dass keine Abführung des „ganzen Gewinns“ mehr erfolgen kann.

Es hat daher die Organschaft nicht anerkannt und die gleichwohl vollzogene Gewinnabführung als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) der vermeintlichen Organgesellschaft an die vermeintliche Organträgerin qualifiziert.

Zwar ist dies auch nach Ansicht des BFH grundsätzlich zutreffend. Allerdings ist aber auch über die Frage des Ob und ggf. der Höhe einer vGA im Rahmen der Besteuerung der Kapitalgesellschaft zu entscheiden.

Etwas anderes kann ausnahmsweise dann gelten, wenn eine Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft beteiligt und die Frage nach dem Vorliegen einer vGA untrennbar mit der Höhe ihres Gewinnanteils an der Personengesellschaft verbunden ist. In diesem Fall wäre die vGA in die Gewinnfeststellung der Personengesellschaft einzubeziehen.

Hier keine Ausnahme gegeben

Im Besprechungsfall kommt diese Ausnahme nach Ansicht des BFH nicht zum Tragen. Auf Seiten der (vermeintlichen) Organgesellschaft hat eine durch Nichtanerkennung der Organschaft ausgelöste vGA keine Auswirkungen auf ihren Anteil an den gemeinschaftlich erzielten Einkünften.

Dass die von der Organschaftsanerkennung abhängige Frage der „Selbstversteuerungspflicht“ der Organgesellschaft für das von ihr erzielte Einkommen die Sphäre der gemeinschaftlichen, also in der Mitunternehmerschaft erzielten Einkünfte nicht berührt, zeigt bereits das folgende einfache Beispiel:

Erzielt die Mitunternehmerschaft einen Gewinn von beispielsweise 100.000 €, der – wie auch im Streitfall geschehen – nach dem gesellschaftsvertraglich vereinbarten Schlüssel von 90 zu 10 aufzuteilen ist, dann sind der (vermeintlichen) Organgesellschaft als feststellungsbeteiligter Mitunternehmerin 90.000 € und dem (vermeintlichen) Organträger 10.000 € als Gewinnanteile zuzuweisen.

Ob der Gewinnanteil von 90.000 € von der (vermeintlichen) Organgesellschaft wegen der Einkommenszurechnung nicht (Anerkennung der Organschaft) oder wegen der Einkommenserhöhung selbst zu versteuern ist (Nichtanerkennung der Organschaft), hat mit den gemeinschaftlich erzielten Einkünften, mit deren Höhe und deren Verteilung ersichtlich nichts zu tun.

Die Tatbestandsmerkmale der Organschaft gehören nicht zum Bereich der gemeinschaftlich verwirklichten Tatbestandsmerkmale, sondern zu den persönlich vom jeweiligen Mitunternehmer verwirklichten Tatbestandsmerkmalen.

Auf Seiten des Organträgers kann sich der etwaige Ansatz einer vGA, die sich aus der (streitigen) Nichtanerkennung der Organschaft ergeben könnte, ebenfalls nicht auf die Höhe der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte und seinen Anteil hieran auswirken.

Denn im Streitfall besteht die Besonderheit, dass eine aus der Nichtanerkennung der Organschaft folgende und zu Sonderbetriebseinnahmen führende vGA aus ver-

fahrensrechtlichen Gründen nicht mehr im Feststellungsbescheid für die Mitunternehmerschaft erfasst werden darf.

Dies folgt für den BFH daraus, dass das FA keine Feststellung zu Sonderbetriebseinnahmen der B GmbH in den angegriffenen Feststellungsbescheiden getroffen hat und die GmbHs diesbezüglich auch keinen Rechtsbehelf eingelegt haben (Eintritt der Teilbestandskraft). Zudem steht das finanzgerichtliche Verböserungsverbot einer erstmaligen Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen bei der B GmbH entgegen.

Damit bleibt es bei der im ursprünglichen Feststellungsbescheid getroffenen Regelung, wonach der B GmbH ein 10-%-Anteil an den gemeinschaftlich erzielten Einkünften sowie Einkünfte gemäß ihrer Ergänzungsbilanz und Tätigkeitsvergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage zugewiesen wurden.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung seine bisherigen Grundsätze zur Organschaft im Zusammenhang mit einer atypischen Gesellschaft bestätigt:

Zwar führt die Nichtanerkennung der Organschaft zum Ansatz einer vGA, wenn die (vermeintliche) Organgesellschaft ihrer unternehmensvertraglichen Pflicht zur Gewinnabführung im Einzelfall nachgekommen ist. Dabei ist aber auch über die Frage des Ob und ggf. der Höhe einer vGA grundsätzlich im Rahmen der Besteuerung der Kapitalgesellschaft zu entscheiden.

Etwas anderes kann ausnahmsweise dann gelten, wenn eine Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft beteiligt und die Frage nach dem Vorliegen einer vGA untrennbar mit der Höhe ihres Gewinnanteils an der Personengesellschaft verbunden ist. In diesem Fall ist die vGA in die Gewinnfeststellung der Personengesellschaft einzubeziehen.

4. Einlagerückgewähr bei EU-Beteiligungsgesellschaften

Der BFH urteilte zum Nachweis einer steuerfreien Einlagenrückgewähr bei Ausschüttungen einer EU-Kapitalgesellschaft. Der VIII. Senat lehnte einen Nachweis durch inländische Anteilseigner ab. Auch nach dieser Entscheidung ist die Frage der Unionskonformität des erforderlichen Antragsverfahrens nach § 27 Abs. 8 KStG weiterhin nicht geklärt.

BFH v. 27.10.2020 – VIII R 18/17

I. Sachverhalt:

Der Kläger bezog eine Ausschüttung aus einer österreichischen Kapitalgesellschaft (I-AG). Nach der Dividendenbekanntmachung der I-AG handelte es sich bei der ausgeschütteten Dividende nach österreichischem Steuerrecht um eine Einlagenrückzahlung. Die depotführende Bank des Anteilseigners behandelte die Bezüge als kapitalertragsteuerpflichtige Dividende und behielt die Kapitalertragsteuer ein. In seiner Einkommensteuererklärung erklärte der Kläger Einkünfte aus Kapitalvermögen und beantragte die Überprüfung des Steuereinhalts (§ 32d Abs. 4 EStG), da es sich bei der Ausschüttung der I-AG um eine nicht steuerbare Einlagenrückzahlung handle. Das Finanzamt behandelte den Bezug von der I-AG weiterhin als steuerpflichtigen Kapitalertrag. Der Kläger forderte die I-AG während des Einspruchsverfahrens vergeblich auf, für die Ausschüttung einen Antrag auf gesonderte Feststellung einer Einlagenrückgewähr innerhalb der gesetzlichen Frist zu stellen (§ 27 Abs. 8 KStG).

Vorinstanz: Das Hessische FG v. 25.9.2017 – 3 K 737/15, EFG 2017, 1951 wies die Klage ab. Die Steuerbefreiung als Einlagenrückgewähr nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG könne nur über das nach § 27 Abs. 8 KStG geregelte Antragsverfahren erlangt werden.

Hintergrund: Vermögensmehrungen aufgrund von Kapitalerhöhungen und Gesellschaftereinlagen werden nicht durch die Gesellschaft erwirtschaftet. Sie sind daher als Einlagen aus dem Gewinn der Gesellschaft auszugrenzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG) und sollen bei Rückzahlung an den Anteilseigner nicht zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Um alle Einlagen der Gesellschafter – auch nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen einschließlich verdeckter Einlagen – vollständig zu erfassen und bei Rückgewähr entsprechend bescheinigen zu können, haben inländische Kapitalgesellschaften ein sog. steuerliches Einlagekonto zur jährlichen gesonderten Feststellung zu führen (§ 27 Abs. 1–6 KStG). Auch Ausschüttungen und sonstigen Leistungen von EU-/EWR-Körperschaften können als steuerfreie Einlagenrückgewähr qualifizieren, wenn sie „in entsprechender Anwendung“ des § 27 Abs. 1 bis 6 KStG ermittelt werden (§ 27 Abs. 8 KStG). Für Drittstaatsgesellschaften sieht das KStG keine entsprechende Anwendung vor. Der BFH v. 13.7.2016 – VIII R 47/13, FR 2017, 192 = GmbH-StB 2016, 322 = GmbHHR 2016, 1225 und BFH v. 10.4.2019 – I R 15/16, GmbHHR 2019, 1144 (vgl. Centrale-Rundbriefe 11/2016, 6/2016) hatte jedoch – unter Bezug auf die Kapitalverkehrsfreiheit – entschieden, dass eine Einlagenrückgewähr auch von einer Drittstaaten-Gesellschaft erfolgen kann, für die kein steuerliches Einlagekonto i.S. des § 27 KStG geführt wird. Die für EU-

Gesellschaften geregelten Nachweismöglichkeiten sind dann weder unmittelbar noch analog anwendbar. Praktisch ergeben sich somit folgende Nachweismöglichkeiten für eine steuerfreie Einlagenrückgewähr:

Inländische Kapitalgesellschaften: Bescheinigung der Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 Abs. 3 KStG) auf Basis der jährlichen Feststellung des Einlagekontos.

EU-/EWR-Kapitalgesellschaft: Bescheinigung der Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 Abs. 3 KStG) nach Feststellung der Einlagenrückgewähr durch das zuständige Finanzamt bzw. das BZSt (§ 27 Abs. 8 KStG). Praktisch ist hierzu ein Antrag der auszahlenden ausländischen Gesellschaft innerhalb eines Jahres nach dem Kalenderjahr der Leistung erforderlich. Die Ermittlung muss bei der ausländischen Gesellschaft nach deutschem Steuerrecht erfolgen. Ferner sind formale Vorgaben und Nachweispflichten zu beachten. Andernfalls gelten die Leistungen beim Anteilseigner als steuerpflichtige Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG (§ 28 Abs. 8 Satz 9 KStG).

Drittstaaten-Kapitalgesellschaft: Nachweis einer Einlagenrückgewähr durch den inländischen Gesellschafter ohne vorgegebenes Verfahren.

Gegenstand der Klage: Der Kläger wandte sich mit seiner Revision gegen eine Benachteiligung im Vergleich zu Anteilseignern einer Drittstaaten-Kapitalgesellschaft. Es verstoße gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nach Art. 3 Abs. 1 GG, wenn der Gesellschafter einer EU-Kapitalgesellschaft bereits allein deshalb eine steuerpflichtige Dividende gemäß § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG erziele, weil die ausschüttende EU-Gesellschaft das Feststellungsverfahren gemäß § 27 Abs. 8 KStG nicht betreibe. Ihm müsse in einem solchen Fall ebenfalls gestattet werden, den Nachweis der Einlagenrückgewähr persönlich zu führen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auch der BFH lehnt einen Nachweis der Einlagenrückgewähr bei EU-Ausschüttungen im Steuerfestsetzungsverfahren des Anteilseigners ab. Deutschland steht nach dem DBA D/Österreich ein Besteuerungsrecht für Dividenden zu. Wird das Feststellungsverfahren gem. § 27 Abs. 8 KStG von der EU-Kapitalgesellschaft nicht betrieben, ist der Bezug nach der Fiktionsregelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG steuerpflichtig.

Verfassungskonformität: Die unterschiedlichen Möglichkeiten des Nachweises einer Einlagenrückgewähr der Anteilseigner von Drittstaatenkapitalgesellschaften (individueller Nachweis im Veranlagungsverfahren) und von EU-Kapitalgesellschaften (Feststellungsverfahren gemäß § 27 Abs. 8 KStG durch die Gesellschaft) verletzt den Kläger nicht in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG. Die unterschiedlichen Möglichkeiten sind sachlich gerechtfertigt, da sich beide Anteilseignergruppen verfahrensrechtlich nicht in vergleichbarer Ausgangslage befinden.

Unionskonformität des Feststellungsverfahrens: Ob das von der ausschüttenden EU-Kapitalgesellschaft zu betreibende Feststellungsverfahren hinsichtlich Verfahrensanforderungen, der Antragstellung und -frist, der Nachweiserfordernissen und der (fehlenden) Mitwirkungs- und Antragsrechten des Anteilseigners die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt, ist nach dem BFH nicht im Rahmen der Veranlagung des Anteilseigners zu klären. Es konnte offenbleiben, ob aufgrund der fehlenden individuellen Nachweismöglichkeit einer Einlagenrückgewähr für Anteilseigner von EU-

Kapitalgesellschaften ein Verstoß gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 63 AEUV vorliegen könnte; die Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV stellen sicher, dass die Gesellschafter von Drittstaatengesellschaften nicht schlechter, aber auch nicht besser als die Gesellschafter von inländischen oder von EU-ausländischen Gesellschaften behandelt werden. Ein eigener Nachweis durch den Anteilseigner scheidet im Entscheidungsfall schon deswegen aus, da keine Anhaltspunkte für eine Einlagenrückgewähr vorliegen. Hierfür reiche allein die Behandlung der Ausschüttung als Einlagenrückgewähr nach österreichischem Steuerrecht nicht. Die Frage der Unionskonformität einer fehlenden individuellen Nachweismöglichkeit im Steuerfestsetzungsverfahren bleibt daher noch klären.

III. Hinweise für die Praxis:

Auch im reinen Inlandsfall besteht kein klares Drittanfechtungsrecht von Gesellschaftern zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos der Gesellschaft. Die Finanzgerichte entschieden hierzu bisher uneinheitlich. Der BFH v. 10.12.2019 – I B 35/19, BStBl. II 2020, 517 (vgl. Centrale-Rundbrief 7/2020) äußerte erhebliche Zweifel an einem Drittanfechtungsrecht der Gesellschafter, ließ eine Entscheidung hierüber aber noch offen. Die Frage ist im Revisionsverfahren I R 53/19 beim BFH anhängig.

5. Transparente Besteuerung des Komplementärs einer KGaA

Bestätigung der transparenten Besteuerung von Komplementären einer KGaA wie Mitunternehmer.

FG Schleswig-Holstein v. 26.8.2020 – 5 K 186/18 (rkr.)

I. Hintergrund:

Die KGaA ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, bei der mindestens ein Gesellschafter persönlich unbeschränkt haftet, während die Kommanditaktionäre – ohne persönliche Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft – an deren Grundkapital beteiligt sind (§ 278 AktG). Der gesellschaftsrechtlichen Mischform zwischen Kapital- und Personengesellschaft entspricht auch die Besteuerung. Die KGaA ist Körperschaftsteuersubjekt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Zur Ermittlung ihres körperschaftsteuerlichen Einkommens ist der Teil des Gewinns der KGaA abzuziehen, der an die persönlich haftenden Gesellschafter (phG) verteilt wird (§ 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG). Den phG sind aus ihrer Beteiligung an der KGaA Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) zuzurechnen, die der ESt bzw. der KSt unterliegen.

I. Sachverhalt:

Der Kläger war phG einer KGaA. Die KGaA berücksichtigte bei der Ermittlung ihres Gewinns steuerfreie Einnahmen aus einer Investitionszulage sowie anrechenbare Steuern gemäß einer Steuerbescheinigung. Die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO für die Einkünfte der KGaA und der Komplementäre lehnte das für die KGaA zuständige Finanzamt für das Streitjahr ab. Der Kläger erklärte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer der KGaA unter Berücksichtigung der auf seinen Anteil entfallenden steuerfreien Investitionszulage und anteiligen anrechenbaren Steuern.

Streitfrage: Das Finanzamt erhöhte den erklärten Gewinn des Klägers hingegen um die anteilige Investitionszulage und die anrechenbaren Steuern. Diese seien bereits bei der KGaA berücksichtigt; der Gewinnanteil des Komplementärs sei ungemildert als gewerbliche Einkunft zu versteuern und die Steuerbefreiungen würden nicht auf den persönlich haftenden Gesellschafter durchschlagen.

III. Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der Klage statt und ging von einer transparenten Besteuerung der phG einer KGaA aus – unabhängig von einer gesonderten und einheitlichen Feststellung.

Gesonderte und einheitliche Feststellung: Der Senat konnte – wie bislang der BFH – die Notwendigkeit einer einheitlichen und gesonderten Feststellung offen lassen (vgl. auch Roser in Lenski/Steinberg § 9 Nr. 2b GewStG Rz. 9). Das zuständige Finanzamt hatte eine solche mit der Begründung abgelehnt, dass die Beteiligten weder mit der KGaA noch untereinander gesamthänderisch verbunden seien und keine gemeinsame Einkunftsquelle vorliege. Die Komplementäre der KGaA seien keine Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Teiltransparente Besteuerung: Die Frage der transparenten oder intransparenten Betrachtungsweise betrifft die Gewinnermittlung (vgl. auch Hageböke, Der Konzern 2018, 136; Roser in Lenski/Steinberg § 8 Nr. 4 GewStG Rz. 8). Soweit keine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die KGaA vorliegt, ist die Besteuerung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA unabhängig von derjenigen der KGaA durchzuführen. Seine Einkünfte aus der KGaA sind für steuerliche Zwecke somit eigenständig durch Betriebsvermögensvergleich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Kläger zu ermitteln. Diese Einkünfte sind „an der Wurzel“ von der Körperschaftbesteuerung der KGaA abzuspalten und uneingeschränkt seinem gewerblichen Betrieb zuzuweisen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG). Unterschiedsbeträge nach § 60 Abs. 2 EStDV, nicht abziehbare Betriebsausgaben und steuerfreie Einnahmen entfallen anteilig auf die Gesellschaft und die Komplementäre.

6. BVerfG verwirft Rechtsprechung des I. Senats des BFH zu unbesicherten Konzerndarlehen

Das BVerfG hob das Urteil des BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16, BStBl. II 2019, 394 = GmbHR 2019, 725 auf.

Der BFH hatte in diesem Urteil und einer Reihe von Folgeurteilen seine bisherige Rechtsprechung zur sog. „Sperrwirkung“ nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA geändert und die außerbilanzielle Korrektur einer gewinnmindernden Ausbuchung eines unbesicherten Konzerndarlehens nach § 1 Abs. 1 AStG bestätigt.

Dabei hatte er auch die bisherige Rechtsprechung zum sog. Rückhalt im Konzern sowie aktuelle EuGH-Rechtsprechung zu Besonderheiten in Konzern verworfen (vgl. Centrale-Rundbrief 7/2019).

BVerfG v. 4.3.2021 – 2 BvR 1161/19, DStR 2021, 777

I. Sachverhalt:

Beschwerdeführerin war eine inländische GmbH (Organträger). Diese war über ihre inländische Organgesellschaft (GmbH) an einer belgischen Kapitalgesellschaft (N.V.) beteiligt. Die GmbH führte für die belgische Kapitalgesellschaft ein Verrechnungskonto. Dieses war mit 6 % p.a. verzinst und nicht besichert. Im Streitjahr 2005 vereinbarten die GmbH und die belgische Tochtergesellschaft einen Forderungsverzicht gegen Besserungsschein in Höhe des wertlosen Teils der Forderung gegen die belgische Kapitalgesellschaft aus dem Verrechnungskonto. Der Forderungsverzicht betraf den Zeitraum vor Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG und wurde in der (Steuer-)Bilanz der A-GmbH gewinnmindernd gebucht. Das Finanzamt neutralisierte die Gewinnminderung aufgrund einer fehlenden Forderungsbesicherung nach § 1 Abs. 1 AStG durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung.

Vorinstanzen und Verfassungsbeschwerde:

Die dagegen erhobene Klage hatte vor dem FG Düsseldorf v. 10.11.2015 – 6 K 2095/13 K, EFG 2017, 553 Erfolg, das sich auf die bisherige BFH-Rechtsprechung bezog und keine Revision zuließ.

Der BFH v. 27.2.2019 aber gab der Nichtzulassungsbeschwerde und der anschließenden Revision des Finanzamts statt – offensichtlich zur Schaffung neuer Rechtsprechungsgrundsätze. Die Darlehensausbuchung war nach Auffassung des I. Senats außerbilanziell zu korrigieren. Die Organträgerin legte hiergegen Verfassungsbeschwerde ein (vgl. Centrale-Rundbrief 10/2020).

II. Entscheidung des BVerfG:

Das BVerfG gab der Beschwerde statt und verwies die Sache an das zuständige Gericht zurück (§ 90 Abs. 3 BVerfGG). Es ließ offen, ob das Urteil gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in seiner Ausprägung als Willkürverbot verstößt, da der BFH für die Fremdvergleichskonformität ohne Weiteres eine Voll-

besicherung voraussetzt. Die BFH-Entscheidung verletzte die Beschwerdeführerin in jedem Fall aber in ihrem Verfahrensgrundrecht auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG), da der BFH seiner Vorlagepflicht an den EuGH (Art. 267 Abs. 3 AEUV) nicht nachgekommen sei.

Verstoß gegen Gleichheitsgrundsatz und Willkürverbot: Das BVerfG bezweifelt zumindest, dass das BFH-Urteil im Einklang mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG in seiner Ausprägung als Willkürverbot steht (Tz. 46 ff.). So sei es „unverständlich“, warum der BFH für die gebotenen Fremdvergleichsbedingungen zwischen „voneinander unabhängigen Dritte“ unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen ohne Weiteres von einer Vollbesicherung der Darlehensgewährung über das Verrechnungskonto ausgeht, ohne dass für die Existenz eines solchen Rechtssatzes eine Grundlage erkennbar ist. Gerade im Hinblick auf die übliche Höhe von Sicherheiten für die konkrete Verrechnungsabrede und mögliche Wechselwirkungen zwischen dieser und der Höhe des vereinbarten Zinssatzes wäre eine Begründung unverzichtbar gewesen (Tz. 48).

Verletzung der Vorlagepflicht: Das BVerfG sieht aufgrund der mangelnden Vorlage an den EuGH einen Verstoß gegen das Verfahrensgrundrecht des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG i.V.m. Art. 267 Abs. 3 AEUV, da niemand seinem gesetzlichen Richter entzogen werden darf. Seit dem sog. „Solange II-Beschluss“ des BVerfG v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, HFR 1987, 205 ist zweifelsfrei, dass der EuGH als „gesetzlicher Richter“ anzuerkennen ist (vgl. auch Jachmann-Michel in Maunz/Dürig, Art. 101 GG Rz. 41). Der BFH habe nicht ausreichend dargelegt, warum er von der Einholung eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH absehen könne. Die Subsumtion der Hingabe eines fremdunüblich nicht besicherten Darlehens unter § 1 AStG unter den Anforderungen der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) war gerade nicht so offenkundig, dass vernünftige Zweifel ausgeschlossen seien.

Unionsrechtliche Zweifel: Der BFH geht zutreffend davon aus, dass die vorgenommene Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG die Niederlassungsfreiheit beschränkt. Er setzt sich jedoch nur unzureichend mit der Frage auseinander, ob die Einkünftekorrektur überhaupt einer – die Ungleichbehandlung rechtfertigenden – Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten dient. Gerade dies bezweifelt das BVerfG. Weder die Nichtbesicherung der Darlehensforderung noch eine spätere Abschreibung der Forderung führen zu einem un versteuerten „Hinaustransferieren“ von Gewinnen, was eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen könnte (vgl. dazu auch aktuell EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19 – Loxel, IStR 2021, 140). Darüber hinaus übergeht der BFH ohne angemessene Begründung, dass nach dem EuGH dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einzuräumen ist, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe beizubringen, die nicht fremdübliche Bedingungen rechtfertigen können. Solche wirtschaftlichen Gründe weist der BFH zurück, wenn die Hingabe eines nicht besicherten Darlehens strukturell der Zuführung von Eigenkapital nahesteht (Tz. 61 ff.).

III. Hinweise für die Praxis:

Die Urteile des I. Senats des BFH werden durch den Beschluss des BVerfG maßgeblich zu hinterfragen sein. Die Vorgabe, dass das Fachgericht unter Anwendung und Auslegung des materiellen Unionsrechts die vertretbare Überzeugung bilden muss, dass die Rechtslage entweder von vornherein eindeutig („acte clair“) oder durch Rechtsprechung in einer Weise geklärt ist, die keinen vernünftigen Zweifel offenlässt („acte éclairé“), muss bei einer erneuten Entscheidung beachtet werden. Zu der Vorlagepflicht hat sich ergänzend der Generalanwalt Bobek in seinem Schlussantrag v. 13.4.2021 – C-65/21 geäußert und angeregt, die Rechtsprechung zur Vorlageverpflichtung letztinstanzlicher Gerichte zu überdenken – keine einfach zu verstehende Rechtslage.

7. Unionsrechtliche Zweifel an der sog. „Lizenzschranke“

Der EuGH entschied über die Unionskonformität von Zinsabzugsbeschränkungen in einer französisch-schwedischen Gruppe. Die Grundsätze dieser Entscheidung bestärken die unionsrechtlichen Zweifel an der deutschen „Lizenzschranken“-Regelung (§ 4j EStG).

EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19 – Lexel

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist Teil einer Unternehmensgruppe mit Muttergesellschaft in Frankreich und Tochtergesellschaften u.a. in Schweden und Belgien. Eine schwedische Gesellschaft (Lexel) erwarb Aktien an einer Gesellschaft der Gruppe. Sie finanzierte den Erwerb über ein Darlehen bei einer weiteren Gruppengesellschaft (BF), welche einer steuerlichen Einheit in Frankreich angehörte. Lexel zahlte auf das Darlehen Zinsen an die BF. Diese glich mit den eingenommenen Zinsen Verluste aus der Tätigkeit weiterer Gesellschaften aus, die der steuerlichen Einheit angehörten. Im Ergebnis unterlagen die Zinseinnahmen daher keiner Besteuerung. Die schwedische Steuerverwaltung ließ keinen Abzug der Zinskosten zu. Das schwedische Steuerrecht versagt den Zinsabzug nämlich dann, wenn das Schuldverhältnis zwischen den verbundenen Unternehmen hauptsächlich zu dem Zweck begründet wurde, einen erheblichen Steuervorteil zu verschaffen („Ausnahmebestimmung“; s. Tz. 7). Bei einer Darlehensbeziehung zwischen zwei schwedischen Gesellschaften wäre die Begrenzung nicht zur Anwendung gekommen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Regelung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV). Sie führt zu einer Ungleichbehandlung aufgrund einer mitgliedstaatlichen Regelung, die für die Gesellschaft nachteilig ist und sie in ihrer Niederlassungsfreiheit beschränkt. Sie ist auch nicht durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt.

Keine Rechtfertigung der Beschränkung durch Bekämpfung von Steuerbetrug und -umgehung: Die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist nicht durch die Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerumgehung gerechtfertigt. Die Beschränkung müsste hierfür „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen“ zu verhindern suchen, welche zu dem Zweck errichtet wurden „der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird“ (Tz. 49). Der Steuerpflichtige müsste dies durch Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe widerlegen können. Diesen Rechtfertigungsvoraussetzungen genügt die schwedische Regelung nicht. Sie umfasst vielmehr auch Geschäfte, die entsprechend den Bedingungen eines freien Wettbewerbs – wie unter unabhängigen Gesellschaften – geschlossen wurden (Tz. 53).

Keine Rechtfertigung der Beschränkung durch Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis: Auch die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten rechtfertigt die Ungleichbehandlung nicht. Diese Rechtfertigung hatte der EuGH bisher anerkannt, „um zu verhindern, dass der Steu-

erpflichtige nach Belieben bestimmen kann, in welchem Staat ein Gewinn besteuert oder ein Verlust berücksichtigt wird, und die Möglichkeit hat, die Steuerbemessungsgrundlage nach Belieben von einem Mitgliedstaat in den anderen zu verlagern“. Solche Verlagerungen waren bislang vor allem auf die Bildung und Anerkennung steuerlicher Einheiten bezogen (Tz. 61). Im Entscheidungsfall ergibt sich ein steuerlicher Vorteil allein aber aus der Ansässigkeit der darlehensgebenden Gesellschaft. Die Möglichkeit eines Zinsabzugs steht nicht mit dem einer steuerlichen Einheit eigenen allgemeinen Ausgleich von Aufwendungen und Gewinnen gleich. Die schwedische Ausnahmebestimmung bezweckt, die Aushöhlung der schwedischen Besteuerungsgrundlage zu verhindern. Die Abzugsbeschränkung trifft (nur) Zahlungen an verbundene Gesellschaften im Ausland. Die Zinsen wären auch bei Zahlung an einen nicht verbundenen Darlehensgeber im Ausland abzugsfähig und ebenfalls nicht Teil des schwedischen Besteuerungssubstrats gewesen. Der Rückgang von Steuereinnahmen durch gruppeninterne Leistungen rechtfertigt aber keinen Verstoß gegen die Grundfreiheiten. Ein derartiger Zweck sei „nicht mit dem Erfordernis zu verwechseln, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren“ (Tz. 67).

Folgerungen für die deutsche „Lizenzschranke“ (§ 4j EStG): Die schwedische Abzugsbeschränkung stimmt in wesentlichen Merkmalen mit der deutschen „Lizenzschranke“ überein. § 4j EStG beschränkt den Betriebsausgabenabzug für Lizenzaufwendungen und andere Aufwendungen für Rechteüberlassungen, wenn

- Aufwendungen an nahestehende Personen (Beteiligung mindestens 25 %) im Ausland gezahlt werden und
- dort einer niedrigen Besteuerung (Präferenzregelung) unterliegen (vgl. BMF-Schreiben v. 19.2.2020 – IV C 2 - S 2144-g/17/10002, BStBl. I 2020, 238 Auflistung Nicht Nexus-konformer Präferenzregelungen in EU- und Drittstaaten.

Die Regelung zielt insbesondere auf sog. Patent- oder Lizenzboxen. Ausgenommen sind Aufwendungen, die dem sog. OECD-„Nexus-Ansatz“ entsprechen, d.h. die lizenzgebende ausländische Gesellschaft mit hinreichender Substanz auf dem entsprechenden Forschungsgebiet tätig ist (vgl. Centrale-Rundbriefe 6/2017, 4/2017; van Lück, IStR 2017, 388; BR-Drucks. 59/1/17 v. 27.2.2017).

Folgt man der Entscheidung „Lexel“, so ist eine mit der Lizenzschranke einhergehende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit weder mit der Bekämpfung von Steuerbetrug und -umgehung noch mit der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu rechtfertigen. Die Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen ergibt sich lediglich aus der Ansässigkeit der lizenzgebenden Gesellschaft. Die vom Gesetzgeber als Gesetzeszweck angeführte Wahrung des OECD-Nexus-Ansatzes erkannte der EuGH jedenfalls bisher noch nicht als Rechtfertigungsgrund an.

IV. Umsatzsteuer

1. EuGH: Eignung von Personengesellschaften als Organgesellschaft

Der EuGH hat in seinem am 15. 4. 2021 veröffentlichten Urteil (– C-868/19 –, „M-GmbH“, StEd 2021, 245) entschieden, dass Art. 11 der EGRL 112/2006 (= MwStSystRL) einer nationalen Regelung entgegensteht, die die Möglichkeit für eine Personengesellschaft, zusammen mit dem Unternehmen des Organträgers eine Mehrwertsteuergruppe zu bilden, davon abhängig macht, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die in dieses Unternehmen finanziell eingegliedert sind.

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist Gesamtrechtsnachfolgerin einer GmbH & Co. KG. Im Streitfall begehrte eine GmbH & Co. KG als Organgesellschaft Teil einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG mit der M-GmbH als Organträger zu sein. Neben der M-GmbH als Kommanditisten sind eine D-GbR, drei natürliche Personen sowie die A-GmbH als Komplementärin an der GmbH & Co. KG beteiligt. Die GmbH & Co. KG ist wirtschaftlich und organisatorisch in die M-GmbH eingegliedert. Strittig ist, ob die finanzielle Eingliederung zur Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen der GmbH & Co. KG und der M-GmbH vorliegt. Gemäß dem Gesellschaftsvertrag besaß jeder Gesellschafter, unabhängig von der Höhe der Pflichteinlagen, jeweils eine Stimme; nur die M-GmbH besaß hiervon abweichend sechs Stimmen.

Das Finanzamt verneinte eine Organschaft mit der Begründung, dass eine finanzielle Eingliederung der GmbH & Co. KG aufgrund der Beteiligung von mehreren natürlichen Personen auf Grundlage der Rechtsprechung des V. Senats des BFH (Urteil vom 2. 12. 2015 – V R 25/13 –) nicht möglich sei (Abschn. 2.8 Abs. 5a Satz 1 UStAE).

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG können Organgesellschaften nur „juristische Personen“ sein. Der V. Senat des BFH hatte daher entschieden, dass auch Personengesellschaften als Organgesellschaften in Betracht kommen, wenn bei ihnen Gesellschafter neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist (vgl. BFH vom 2. 12. 2015 – V R 25/13 –, dort: Rn. 36). Die GmbH & Co. KG war im Streitzeitraum weder eine juristische Person i. S. der deutschen Organschaftsregelung (vgl. EuGH vom 16. 7. 2015 – C-108/14 – und – C-109/14 –, Larentia + Minerva, dort: Rn. 37), noch war sie eine der juristischen Person gleichgestellte Personengesellschaft im o. g. Sinne, da an ihr neben dem Organträger nicht ausschließlich Personen beteiligt waren, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert waren. Die GmbH & Co. KG kann im Streitzeitraum damit – folgt man der Rechtsprechung

des V. Senats des BFH – nicht als Organgesellschaft Teil einer umsatzsteuerlichen Organschaft i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sein.

Das vorliegende Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat unionsrechtliche Zweifel, ob eine Beschränkung des Tatbestandsmerkmals „Organgesellschaft“ in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG auf juristische Personen und Personengesellschaften, bei denen Gesellschafter neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, mit den Vorgaben aus Art. 11 EGRL 112/2006 vereinbar ist.

Hieraus ergaben sich für das Finanzgericht die folgenden Vorlagefragen an den EuGH:

1. Ist Art. 11 Abs. 1 der EGRL 112/2006 dahingehend auszulegen, dass er der Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG (betreffend die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung juristischer Personen) entgegensteht, soweit durch diese einer Personengesellschaft (hier: einer GmbH & Co. KG), bei der Gesellschafter neben dem Organträger nicht nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, verwehrt ist, Organgesellschaft im Rahmen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft zu sein?

2. Sofern die Vorlagefrage zu 1. bejaht wird:

- a) Ist Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL – unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeits- und Neutralitätsgrundsatzes – dahingehend auszulegen, dass er einen Ausschluss von Personengesellschaften der in Vorlagefrage zu 1. genannten Art von einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft rechtfertigen kann, weil bei Personengesellschaften für den Abschluss und die Änderung von Gesellschaftsverträgen nach nationalem Recht kein Formzwang besteht und bei bloß mündlichen Vereinbarungen in Einzelfällen Nachweisschwierigkeiten für das Vorliegen der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft bestehen können?
- b) Steht es einer Anwendung des Art. 11 Abs. 2 EGRL 112/2006 entgegen, wenn der nationale Gesetzgeber die Absicht zur Vorbeugung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen nicht bereits bei Erlass der Maßnahme gefasst hat?

II. Die Entscheidung des EuGH:

Nach dem EuGH ist Art. 11 der EGRL 112/2006 im Licht der Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die Möglichkeit für eine Personengesellschaft, zusammen mit dem Unternehmen des Organträgers eine als ein Mehrwertsteuerpflichtiger zu behandelnde Personengruppe zu bilden, davon abhängig macht, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die in dieses Unternehmen finanziell eingegliedert sind.

Zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit stellt der EuGH fest, dass eine nationale Regelung, mit der alle Personengesellschaften, zu deren Gesellschaftern natürliche Personen gehören, systematisch von den Vorteilen der Mehrwertsteuergruppe ausgeschlossen werden, über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels, miss-

bräuchliche Steuergestaltungen zu verhindern, erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne EuGH vom 11. 6. 2020 – C 146/19 –, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

So sind weniger restriktive Maßnahmen denkbar, etwa in Form des Erfordernisses eines Urkundsbeweises allein für die Eingliederungsvoraussetzungen oder einer Bewilligung der Bildung einer Mehrwertsteuergruppe durch die Finanzverwaltung. Zu Letzterem hat der EuGH bereits entschieden, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit einen Mitgliedstaat, der von der Befugnis Gebrauch gemacht hat, seinen Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, für eine bestimmte Steuerregelung zu optieren, nicht daran hindert, ihre Anwendung von einer Bewilligung der Finanzverwaltung abhängig zu machen (vgl. in diesem Sinne EuGH vom 30. 4. 2020 – C 661/18 –, „Correios de Portugal“, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Eine solche Bewilligung und der schriftliche Nachweis der Eingliederungsvoraussetzungen würden Rechtsunsicherheiten von vornherein verhindern und zugleich einen wirksamen Schutz vor Missbräuchen bieten.

III. Hinweise für die Praxis:

Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft und der Bestand bzw. Umfang des Organkreises ist für Unternehmen und Berater ein Dauerthema. Die Eingliederung von Personengesellschaften in den umsatzsteuerrechtlichen Organkreis ist trotz der Rechtsprechung des V. Senats und der sich dieser Rechtsprechung anschließenden Verwaltungsanweisung nicht immer ohne Zweifel. Durch die Neuordnung der Organschaft, die der V. Senat des BFH mit seiner Rechtsprechung vorgenommen hatte, waren mehr Fragen entstanden als beantwortet worden.

Der XI. Senat hält (vgl. BFH vom 1. 6. 2016 – XI R 17/11 –, BStBl II 2017, 581) anders als der V. Senat eine rechtsformabhängige Einschränkung des Tatbestandsmerkmals „Organgesellschaft“ in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nur dann mit Art. 11 Abs. 1 EGRL 112/2006 vereinbar, wenn ausnahmsweise die Voraussetzungen des Art. 11 Abs. 2 EGRL 112/2006 vorliegen. Ob dies der Fall ist, hatte er – mangels Entscheidungserheblichkeit – offen gelassen. In seinem Vorabentscheidungsersuchen (EuGH-Vorlage des BFH vom 11. 12. 2013 – XI R 17/11 –, BStBl II 2014, 417) hatte er eine Rechtfertigung aus Art. 11 Abs. 2 EGRL 112/2006 jedoch als „fernliegend“ beurteilt.

Von einer planbaren Beurteilung von Organschaftssachverhalten kann daher auf Grundlage der differierenden Rechtsprechung des V. und XI. Senats des BFH keine Rede sein. Der EuGH hat nunmehr in Beantwortung des Vorabentscheidungsersuchens des FG Berlin-Brandenburg wesentliche Fragen im Zusammenhang mit der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft (hier: Personengesellschaft als taugliche Organgesellschaft) einer Klärung näher gebracht. Wünschenswert wäre zudem, wenn der Gesetzgeber endlich eine Reform der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft zustande bringen würde. Hierzu scheint es indes am politischen Willen zu fehlen.

Da aber gegenwärtig zumindest noch zwei weitere Verfahren zur Organschaft beim EuGH anhängig sind, ist mit einer Reaktion des Gesetzgebers nicht vor diesen beiden Urteilen zu rechnen. Nach dem XI. Senat (BFH vom 11. 12. 2019 – XI R 16/18 –) hat auch der V. Senat des BFH dem EuGH diverse Fragen zur umsatzsteuerlichen Organschaft zur Vorabentscheidung vorgelegt (BFH vom 7. 5. 2020 – V R 40/19 –). Der XI. Senat hatte dabei u. a. die Frage aufgeworfen, ob im Falle der Organschaft Steuerpflichtiger die in Deutschland als Gesellschaftsform zivilrechtlich nicht vorgesehene Mehrwertsteuergruppe ist. Diese Annahme hält der V. Senat

anscheinend für abwegig, wie sich insbesondere aus der Begründung des Vorlagebeschlusses ergibt. Die Frage beinhaltet nicht nur rechtlich interessante Aspekte, sie hat auch fiskalisch enorme Bedeutung, denn von dem Steueraufkommen aus der Umsatzsteuer in Höhe von ca. 235.000.000.000,00 EUR entfallen 10 v. H. auf die Gesamtheit der Organträger. Wenn aber – wie der XI. Senat – vermutet, der Organträger nicht Steuerpflichtiger ist, das Organ aufgrund der Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers aber auch nicht, dann fehlt es in diesen Gestaltungen an einem Steuerpflichtigen. Denn eine Mehrwertsteuergruppe, selbst wenn man sie als erstrebenswert erachten sollte, gibt es im deutschen Recht zurzeit nun einmal nicht.

Nicht zuletzt aufgrund des aktuellen EuGH-Verfahrens sollten Steuerpflichtige ihre Organschaftsfälle, in denen eine GmbH & Co. KG als Organgesellschaft Berücksichtigung finden soll, obgleich sie nicht die engen Voraussetzungen des V. Senats des BFH erfüllt, offen halten.

2. Vorabgewinn als umsatzsteuerbares Sonderentgelt: Regelsteuersatz für Überlassung von Vieheinheiten

Die Überlassung von Vieheinheiten durch einen Gesellschafter an eine Personengesellschaft unter gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung eines Vorabgewinns erfolgt gegen Entgelt, wenn der Gesellschafter mit der Zahlung rechnen kann. Die Umsätze aus der Überlassung von Vieheinheiten unterliegen nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG, sondern dem Regelsteuersatz.

BFH v. 12.11.2020 - V R 22/19

I. Sachverhalt:

Streitig ist, ob gesellschaftsvertraglich vereinbarte Vorabgewinnanteile für die Überlassung von sog. Vieheinheiten in den Jahren 2011 bis 2013 (Streitjahre) umsatzsteuerbar sind und der Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe unterliegen. Der Kläger ist als Land- und Forstwirt mit abweichendem Wirtschaftsjahr vom 1.7. bis 30.6. des Folgejahres tätig; die im Rahmen seines Betriebs ausgeführten Umsätze werden nach Durchschnittssätzen gem. § 24 UStG besteuert. Daneben ist der Kläger mit einem Kapitalanteil von 97 % Komplementär der Kommanditgesellschaft (KG); Kommanditist mit einem Kapitalanteil von 3 % ist A. Die KG betreibt einen landwirtschaftlichen Betrieb mit dem Schwerpunkt Ferkelaufzucht in Form einer sog. Tierhaltungskooperation gem. § 51a BewG.

Für die Überlassung der Vieheinheiten an die KG flossen dem Kläger, der nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) versteuert, in den Streitjahren 545 €(2011), 650 €(2012) und 600 €(2013) zu. Nachdem die Umsatzsteuer der Streitjahre zunächst antragsgemäß - ohne Berücksichtigung der Entgelte für die Überlassung der Vieheinheiten - festgesetzt worden war, ging das Finanzamt davon aus, dass auch diese Vergütung der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei und erhöhte in geänderten Umsatzsteuerbescheiden die dem Regelsteuersatz unterliegenden Umsätze um die für die Überlassung der Vieheinheiten zugeflossenen Beträge.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage nur insoweit statt, als die im Zusammenhang mit der Überlassung der Vieheinheiten angefallenen Vorsteuern steuermindernd berücksichtigt wurden.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Im Übrigen wies es die Klage ab. Die Revision des Klägers hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass die Überlassung der Vieheinheiten an die KG steuerbar ist und mit dem Regelsteuersatz der Umsatzsteuer unterliegt. Der gerügte Verfahrensfehler liegt nicht vor.

Der unmittelbare Zusammenhang und damit ein steuerbarer Leistungsaustausch

liegen nicht vor, wenn die Gesellschafter für ihre Gesellschaft Leistungen erbringen, die als Gesellschafterbeitrag nur im Rahmen der allgemeinen Gewinnverteilung vergütet werden. Diese allgemeine Gewinnbeteiligung ist weder Entgelt für das Halten der Beteiligung noch Entgelt für Tätigkeiten des Gesellschafters. Denn die Gewinnentstehung hängt nicht unmittelbar mit der Leistungserbringung zusammen, sondern ist von einer Vielzahl von Faktoren und damit zumindest teilweise vom "Zufall" abhängig. Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Leistungserbringung liegt dagegen vor, wenn die Leistung nach ihrem Umfang oder ihrer Menge abgegolten wird. Dies gilt auch bei einer Leistungserbringung gegen Vorabgewinn. So kann ein (pachtähnlicher) Leistungsaustausch gegen Sonderentgelt vorliegen, wenn die Gesellschafter einer GbR ihre land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gegen einen von vornherein feststehenden und jährlich gleichbleibenden "Vorabgewinn" zur Nutzung überlassen.

Vorliegend hat das FG anhand einer Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalls zutreffend entschieden, dass die Überlassung der Vieheinheiten an die KG steuerbar ist. Es hat den Gesellschaftsvertrag ausgelegt und dahingehend gewürdigt, dass hierdurch ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des Steuerpflichtigen (Überlassung von Vieheinheiten) und der hierfür von der KG zu zahlenden Gegenleistung (5 €je Vieheinheit) hergestellt wird, indem die Gegenleistung ausdrücklich vom Umfang des jeweiligen Leistungsbetrages abhängig ist: Der Kläger sollte für seine Gesellschafterleistung grundsätzlich einen "Vorabgewinn" von 700 €pro Wirtschaftsjahr erhalten. Dass dieser Vorabgewinn im Innenverhältnis der Gesellschafter untereinander nicht als Aufwand behandelt wird und auch keine Betriebsausgabe der Gesellschaft darstellt, steht dem nicht entgegen. Denn die Gewinnverteilung beruhte nicht auf vermuteten Gesellschafterbeiträgen aufgrund einer Chancen- und Risikogemeinschaft ("Leistungsvereinigung"), sondern auf tatsächlich erbrachten Beiträgen.

Die erhaltenen Zahlungen waren nicht Ausfluss einer allgemeinen Gewinnbeteiligung, sondern beruhten auf tatsächlich erbrachten Gesellschafterbeiträgen. Schließlich war die gesellschaftsvertragliche Regelung zum Wegfall des Vorabgewinns nicht derart zu gewichten, dass die bewusst geschaffene Abhängigkeit zwischen Gesellschafterleistung und Entgeltzahlung (Vorabgewinn) wieder entfällt und die Überlassung der Vieheinheiten insgesamt als nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag gewürdigt werden muss. Soweit sich die Entgelterwartung des Klägers tatsächlich nicht erfüllte, weil die KG nicht ausreichend Gewinne erwirtschaftete, hat sich der Kläger von vornherein mit einer Minderung des Entgelts einverstanden erklärt. Im Übrigen entsprach die Kürzung des Vorabgewinns auch dem Interesse des Klägers als Komplementär der KG. Denn im Hinblick auf das geringe Gesellschaftskapital bei Gründung (5.000 €) konnte die KG die von vornherein geschuldeten Zahlungen für die Überlassung der Vieheinheiten von insgesamt 2.600 €ohne den teilweisen Entgeltsverzicht nur im ersten Wirtschaftsjahr leisten und wäre danach zahlungsunfähig.

Das FG hat auch rechtsfehlerfrei entschieden, dass die steuerbaren Umsätze des Klägers nicht der Durchschnittssatzbesteuerung, sondern dem Regelsteuersatz unterliegen. Nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG wird die Steuer für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen, bei denen es sich nicht um die in Satz 1 dieser Vorschrift näher bezeichneten Lieferungen von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen oder Leistungen

mit Getränken handelt, auf 10,7 % festgesetzt. Die streitige Überlassung von Vieheinheiten betrifft keine in landwirtschaftlichen Betrieben erzeugten Gegenstände i.S.d. Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 der MwStSystRL. Es liegen auch keine landwirtschaftlichen Dienstleistungen vor. Demnach gehören zu den landwirtschaftlichen Dienstleistungen weder die Zurverfügungstellung von Flächen zur Durchführung ökologischer Ausgleichsmaßnahmen im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes noch der Verkauf von sog. Ackerstatusrechte.

Durch die Überlassung von sog. Vieheinheiten an eine Mitunternehmerschaft wird es dieser sowohl einkommensteuerrechtlich als auch umsatzsteuerrechtlich ermöglicht, anstelle von gewerblichen Einkünften (Tierzucht) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erzielen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG i.V.m. § 51a BewG) und die getätigten Umsätze der Durchschnittssatzbesteuerung zu unterwerfen (§ 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG). Der Kerngehalt der Überlassung von Vieheinheiten liegt damit in der Verschaffung von Steuervorteilen bei der Einkommen- und Umsatzsteuer. Eine derartige Dienstleistung ist nicht im Leistungskatalog enthalten und - bei der unionsrechtlich gebotenen engen Auslegung der Pauschalregelung - auch den dort genannten Leistungen nicht vergleichbar: Die Überlassung von Vieheinheiten durch den Kläger fällt weder unter "Hüten, Zucht und Mästen von Vieh" (Anhang VIII Nr. 4 zu Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 der MwStSystRL) noch unter die "Vermietung normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken". Die Überlassung der Vieheinheiten ist auch keiner der aufgeführten Leistungen vergleichbar, denn sie steht in keinem direkten Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Produktion.

3. Umsatzsteuerpflicht: Eigenhandel oder bloße Vermittlung?

Wann greift die Umsatzsteuerpflicht in Fällen, in denen unklar ist, wer der eigentliche Leistungserbringer ist? Nach der „Ladenrechtsprechung“ des BFH ist eine Person als leistender Unternehmer anzusehen, die ein diesbezügliches Gewerbe angemeldet hat oder Inhaber der entsprechenden Konzession ist. Unklarheiten gehen zu Lasten des Erklärenden - etwa wenn eine Vermittlerrolle nicht deutlich wird.

Der Bundesfinanzhof hat in einem Beschluss seine Grundsätze zu der Frage bestätigt, wer das Risiko der Unklarheit in der Auslegung einer Willenserklärung tragen muss, wenn die Willenserklärung sowohl im eigenen als auch im fremden Namen abgegeben werden kann.

BFH, Beschl. v. 03.02.2021 - XI B 45/20

I. Sachverhalt:

Der BFH hatte im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde einer GmbH, welche verschiedene Mobilfunkleistungen erbrachte, zu entscheiden. Die GmbH hatte mit einer in Irland ansässigen Schwestergesellschaft X einen Vertriebsvertrag geschlossen, wonach die GmbH SIM-Karten und Telefongutscheine im Namen und für Rechnung der X gegen Vermittlungsprovision verkaufte.

Die ausgegebenen Gutscheine enthielten folgenden Text: „Dieser Multifunktionsgutschein wird durch ... X vertrieben. Der Gutschein kann für Telekommunikation, Guthabenübertragung oder ... Nachrichtendienste verwendet werden. Für weitere Infos besuchen Sie: www.de.“

In den bei Vertragsschluss auf der deutschen Internetadresse hinterlegten Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) waren nur die GmbH sowie andere Schwestergesellschaften der X-Gruppe, aber nicht X selbst erwähnt.

Die GmbH ging davon aus, dass die GmbH (im Inland nicht steuerbare) Vermittlungsleistungen an X und keine eigenen Telekommunikationsdienstleistungen an die Endkunden erbrachte, während das Finanzamt (FA) von umsatzsteuerpflichtigen Leistungen ausging.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Einspruch und Klage blieben erfolglos, der BFH sah dies ebenso.

Dienstanbieter ergibt sich aus dem objektiven Empfängerhorizont

Nach Ansicht des BFH hatte das Finanzgericht (FG) eine vertretbare Auslegung vorgenommen. Die GmbH sei gegenüber den Kunden nicht als Erbringerin der Telekommunikationsdienstleistung aufgetreten.

Dies ergibt sich nicht nur aus der fehlenden Anschrift der GmbH, sondern auch aus der Verwendung des Verbs „vertreiben“. Zudem ergibt sich der leistende Unternehmer (aufgrund des Verweises des Gutscheins auf die deutsche Internetseite) aus den AGB.

Dies folgt aus dem Grundsatz, dass im Fall einer objektiv mehrdeutigen Erklärung, welche sowohl als Handeln im eigenen als auch als Handeln im fremden Namen verstanden werden kann, Unklarheiten zu Lasten des Erklärenden gehen und der angebliche Vermittler zur Leistung verpflichtet wird.

Auf den Gutscheinen ist ein Hinweis auf die deutsche Internetseite angebracht, auf der die AGB hinterlegt sind. Daraus lässt sich nicht ableiten, dass die GmbH gegenüber dem Kunden eine Willenserklärung im fremden Namen abgeben wollte. Vielmehr müssen aus Kundensicht derjenige, welcher die Willenserklärung abgegeben hat, und derjenige, welcher durch den Vertrag verpflichtet ist, identisch sein.

Dies entspricht den Angaben in den AGB und aufgrund der festgestellten Unklarheiten den Wertungen gem. § 164 Abs. 2 BGB. Folglich wurde der Vertrag nach Ansicht sowohl des FG als auch des BFH zwischen der GmbH und den Kunden geschlossen, weil der Wille der GmbH, im fremden Namen zu handeln, durch den Hinweis „Dieser Multifunktionsgutschein wird durch ... X vertrieben“ nicht ausreichend deutlich wird.

Kein anderes Ergebnis durch Anwendung der Ladenrechtsprechung

Nach Ansicht des BFH folgt aus der sogenannten Ladenrechtsprechung keine andere Beurteilung. Gemäß dieser Rechtsprechung ist in Fällen, in denen eine Person ein Gewerbe angemeldet hat oder Inhaber einer Konzession ist, diese Person grundsätzlich als leistender Unternehmer anzusehen, weil zu den maßgeblichen Indizien u.a. das Auftreten nach außen – auch gegenüber dem FA und anderen Behörden – gehört.

Denn die GmbH (und nicht X) war bei der Bundesnetzagentur als Erbringerin inländischer Netzdienstleistungen aus der Unternehmensgruppe der X registriert und trat damit nach außen als Leistungserbringerin auf.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung seine bisherigen Grundsätze zur Auslegung von Willenserklärungen gegenüber Vertragspartnern bestätigt: Im Fall einer objektiv mehrdeutigen Erklärung, die sowohl als Handeln im eigenen als auch als Handeln im fremden Namen verstanden werden kann, gehen Unklarheiten zu Lasten des Erklärenden.

Auf dieser Grundlage wird der angebliche Vermittler zur Leistungserbringung verpflichtet, wenn er seine Stellung als Vermittler nicht hinreichend deutlich macht. Rechtsfolge der sogenannten Ladenrechtsprechung des BFH ist, dass eine Person, die ein Gewerbe angemeldet hat oder Inhaber einer Konzession ist, in Bezug auf die Leistungen, die davon umfasst sind, grundsätzlich als leistender Unternehmer anzusehen ist.

V. **Abgabenordnung**

1. Geringfügige Mängel der Kassenführung berechtigen nicht zu Hinzuschätzungen

Geringfügige Mängel in der Kassenführung eines Imbissbetriebs rechtfertigen keine über die konkreten Auswirkungen dieser Mängel hinausgehenden Hinzuschätzungen. An eine sog. Ausbeutekalkulation sind stets strenge Anforderungen zu stellen.

FG Münster v. 9.3.2021 - 1 K 3085/17 E,G,U

I. Sachverhalt:

Die Klägerin betreibt einen griechischen Imbiss. N den Streitjahren 2012 bis 2014 hatte sie den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt. Die erklärten Gewinne betragen für die Streitjahre jeweils ca. 30.000 €. Zur Erfassung der Bar-einnahmen verwendete die Klägerin eine elektronische Registrierkasse, für die sie die täglichen Bonrollen aufbewahrte.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung führte der Prüfer zunächst Geldverkehrsrechnungen durch, die lediglich geringfügige Unterdeckungen ergaben. Ferner stellte er fest, dass die Klägerin während des dreijährigen Prüfungszeitraums an insgesamt fünf Tagen einzelne Barumsätze nicht in der Kasse erfasst hatte. In der Gesamtsumme beliefen sich die nicht enthaltenen Beträge auf knapp 100 €. Darüber hinaus wurden an neun weiteren Tagen Kassenbewegungen um ein bis wenige Tage verspätet in der Kasse verbucht.

Nach Auffassung des Prüfers waren die Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß und es bestand eine Schätzungsbefugnis. Hierzu nahm der Prüfer eine Ausbeutekalkulation für einen Teil des Warensortiments der Klägerin vor und schätzte im Übrigen anhand der amtlichen Rohgewinnaufschlagsätze. Dies führte im Ergebnis in etwa zu einer Verdreifachung der erklärten Gewinne.

Die Klägerin erklärte, dass den Ausbeutekalkulationen aus einer Vielzahl von Gründen nicht gefolgt werden könne. Die angesetzten Gewichtsportionen seien zu gering. Eine Portion Gyros sei mit 430 bis 450 Gramm anzusetzen. Im Übrigen sei zu berücksichtigen, dass die Pommes Frites tiefgefroren angeliefert werden und nach dem Frittiervorgang erheblich leichter seien.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG hat der Klage weitgehend stattgegeben und die Hinzuschätzungen auf die in der Kasse nicht erfassten Beträge von knapp 100 € begrenzt.

Die vom Betriebsprüfer festgestellten Kassenführungsmängel führen nicht dazu, dass die Aufzeichnungen der Klägerin insgesamt verworfen werden können. Dies ergibt sich zum einen aus der geringen Häufigkeit der Mängel im Verhältnis zu den gesamten Geschäftsvorfällen, die das Finanzamt selbst mit 25.000 bis 30.000 pro Jahr geschätzt hat und zum anderen aus der geringen Gewinnauswirkung von weniger als 100 €. Auch die aufgrund dieser Mängel möglicherweise nicht gegebene Kassensturzfähigkeit beschränkt sich lediglich auf einzelne kurze Zeiträume.

Es besteht auch aus anderen Gründen kein Anlass, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen der Klägerin zu beanstanden. Denn die von ihr ermittelten Ergebnisse lagen innerhalb der amtlichen Richtsätze und die durchgeführten Geldverkehrsrechnungen führen lediglich zu Ergebnissen, die sich im Rahmen üblicher Unschärfen bewegen.

Schließlich reichte die durchgeführte Ausbeutekalkulation nicht aus, um die sachliche Richtigkeit der ansonsten formell ordnungsgemäßen Aufzeichnungen zu erschüttern. An eine solche Kalkulation sind nämlich stets strenge Anforderungen zu stellen. Vorliegend bestanden aber bereits große Unsicherheiten bei den Portionsgrößen, die der Prüfer nicht anhand repräsentativer Testkäufe belegt, sondern aufgrund angeblicher Erfahrungswerte geschätzt hatte. Im Übrigen waren nicht alle Warengruppen kalkuliert worden, sodass es sich zum Teil um eine Richtsatzschätzung handelte.

2. Personengesellschaft: Aufwendungen für Sonderbetriebsvermögen und Feststellungsbescheid

Wann können Aufwendungen für das Sonderbetriebsvermögen berücksichtigt werden? Nach dem BFH ist dies nur im Rahmen der Feststellung des Sondergewinns des jeweiligen Mitunternehmers möglich. Diese ist selbständig anfechtbar und kann eigenständig bestandskräftig werden. Eine Berücksichtigung von Sonderbetriebsaufwendungen bei alleiniger Anfechtung des laufenden Gesamthandsgewinns ist nicht möglich.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass Aufwendungen, die einem Gesellschafter entstanden sind, ausschließlich durch die Anfechtung des Gewinns auf Sonderbetriebsvermögen und nicht durch Anfechtung des Gesamthandsgewinns geltend gemacht werden können.

BFH - Urt. v. 18.11.2020 - VI R 17/18

I. Sachverhalt:

Klägerin war eine GbR, an der zwei Eheleute beteiligt waren. Im Vermögen der GbR stand ein Forstbetrieb aus mehreren nicht zusammenhängenden Forstgrundstücken. Der Ehemann machte Fahrtkosten sowie Verpflegungsmehraufwendungen für eine Fahrt zum Zweck der Ortsbegehung und für Arbeiten an den Forstgrundstücken geltend.

In dem vom Finanzamt (FA) erlassenen Bescheid wurden diese Aufwendungen nicht anerkannt, da es sich nach Auffassung des FA um Fahrten zwischen Wohn- und Betriebsstätte handelte.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) jedoch der Klägerin Recht und setzte die Kosten in entsprechender Höhe an. Das FG sah die Forstgrundstücke nicht als erste Tätigkeitsstätte an und gewährte daher sowohl Fahrtkosten als auch Verpflegungsmehraufwendungen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der vom FA eingelegten Revision gab der BFH statt und hob das Urteil des FG auf.

Abzug von Aufwendungen eines Gesellschafters als Sonderbetriebsausgaben

In einem Feststellungsbescheid ist eine Vielzahl selbständiger Feststellungen enthalten, welche auch jeweils selbständig anfechtbar sind und für die auch einzeln die Bestandskraft eintreten kann.

Die einzelnen Teile eines Feststellungsbescheids sind u.a. die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Art und Höhe der Beteiligung der einzelnen Gesellschafter, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung.

Keine einzelne Feststellung ist dagegen der Gesamtgewinn, der sich aus Gesamthandgewinn und Sondergewinnen der Gesellschafter ergibt.

Mit ihrer Klage hat sich die Klägerin im Streitfall jedoch gegen die Feststellung des Gesamthandgewinns gewandt. Die geltend gemachten Fahrtaufwendungen sowie die Verpflegungsmehraufwendungen sind jedoch dem Gesellschafter entstanden und nicht der Gesellschaft.

Die Aufwendungen stellen aus diesem Grund Sonderbetriebsaufwendungen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zweiter Halbsatz EStG dar. Da die Feststellung des Sondergewinns jedoch nicht Bestandteil der Klage war, hob der BFH das Urteil des FG auf und erhöhte dadurch wieder den Gesamthandsgewinn.

Soweit das FA jedoch die Fahrtkosten in Höhe der Entfernungspauschale als Kosten des Gesamthandsvermögens anerkannt hatte, wurden die Kosten aufgrund des finanzgerichtlichen Verböserungsverbots weiterhin anteilig berücksichtigt.

III. Hinweise für die Praxis:

Steuerpflichtige und Steuerberater sollten bei einem etwaigen Klageverfahren gegen die Feststellung eines Gesamthandgewinns genau prüfen, ob die begehrten Betriebsausgaben bisher richtig eingeordnet wurden. Im Gegensatz zu dem Einspruchsverfahren besteht im Gerichtsverfahren kein vollumfängliches Prüfungsverfahren. Der Prüfungsumfang sollte daher genau bezeichnet und eher weiter als enger gefasst werden.

VI. Grunderwerbsteuer

1. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei "vorgefasstem Plan" im Zusammenhang mit einem kompletten Gesellschaftertausch

§ 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG verlangt eine kausale Verknüpfung der Änderung des Gesellschafterbestands mit einem Plan zur Bebauung. Zum einen muss es einen vorgefassten Plan geben, mit dem sich die Gesellschaft über einen Gesellschafterwechsel hinaus in wesentlichen Punkten so auf die Bebauung eines Grundstücks festgelegt hat, dass sie sich im Regelfall nur noch unter wirtschaftlichen Schwierigkeiten oder Einbußen davon lösen könnte. Zum anderen müssen die Neugesellschafter die Gesellschaftsanteile wegen des Plans erworben haben.

BFH v. 3.12.2020 - IV R 16/18

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Die Komplementärin war nicht am Gesellschaftskapital beteiligt. Kommanditisten waren vier natürliche Personen. Die Komplementärin hatte im Februar 2004 mit der X-GmbH einen Mietvertrag über einen noch zu errichtenden Lebensmittelmarkt in K. geschlossen. Mit Vertrag vom 28.9.2004 erwarb die Klägerin ein Grundstück von der Stadt K. Sie verpflichtete sich gegenüber der Stadt, dort bis spätestens 30.9.2007 einen Lebensmittelmarkt zu errichten. Die Bauaufsichtsbehörde erteilte der Klägerin am 24.11.2004 für den Neubau des Marktes eine Baugenehmigung unter Auflagen. Die Auflagen betrafen u.a. Stellplätze. Für diese wollte die Klägerin einen geplanten Verkaufsplatz für Gebrauchtwagen auf dem Nachbargrundstück verwenden. Am 14.2.2005 trat die Klägerin an Stelle der Komplementärin als Vermieterin in den Vertrag mit der X-GmbH ein. Am 14.4.2005 stellte sie einen Bauantrag für die Stellplätze, der jedoch abgelehnt wurde.

Am 13.5.2005 veräußerte die Komplementärin ihre Beteiligung an der Klägerin an die M-GmbH, die vier Kommanditisten ihre Kommanditbeteiligungen an die M-KG. Weder an der M-GmbH noch an der M-KG waren die bisherigen Gesellschafter beteiligt. Der Vertrag nahm auf die bestandskräftige Baugenehmigung vom 24.11.2004 sowie den Mietvertrag mit der X-GmbH aus Februar 2004 Bezug. Zu jenem Zeitpunkt hatten die Kommanditisten bereits Honoraransprüche für verschiedene Leistungen erworben, die sie für die Projektierung erbracht hatten. Nach der Anteilsveräußerung wurden die Bauverträge geschlossen. Die Klägerin erwarb noch im Jahre 2005 von der Stadt K ein weiteres, benachbartes Grundstück für die Stellplätze und schloss mit der X-GmbH im Juni 2006 einen neuen Mietvertrag. Das Objekt wurde 2006 fertiggestellt.

Das Finanzamt nahm die Klägerin auf Grundlage von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG a.F. auf Grunderwerbsteuer in Anspruch. Während die Klägerin der Auffassung war, die Bemessungsgrundlage müsse der Wert des unbebauten Grundstücks sein, setzte das Finanzamt als Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 i.V.m.

Abs. 2 Satz 2 GrEStG a.F. den Grundbesitzwert zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes an. Im Laufe der Zeit bis in das Klageverfahren hinein erließ das Belegheitsfinanzamt eine Reihe von Grundbesitzwertfeststellungen. Einerseits stellte es den Grundbesitzwert auf den 13.5.2005 für das unbebaute Grundstück i.H.v. 695.000 € fest. Andererseits stellte es später auf den 13.5.2005 einen Grundbesitzwert für das bebaute Grundstück i.H.v. 8.705.000 € fest. Auf der zuletzt genannten Grundlage setzte es die Grunderwerbsteuer endgültig auf 304.675 € fest.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG hat die hiergegen gerichtete Klage abgewiesen. Auch die Revision der Klägerin vor dem BFH blieb erfolglos.

Der Grunderwerbsteuer war der Wert des Grundstücks zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes zugrunde zu legen.

Im Streitfall kam allein § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG a.F. in Betracht. Die Vorschrift verlangt eine kausale Verknüpfung der Änderung des Gesellschafterbestands mit einem Plan zur Bebauung. Zum einen muss es einen vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks geben, mit dem sich die Gesellschaft über einen Gesellschafterwechsel hinaus in wesentlichen Punkten festgelegt hat. Zum anderen muss die Änderung des Gesellschafterbestands in der Weise auf diesem Plan beruhen, dass die Neugesellschafter die Gesellschaftsanteile wegen des Plans erworben haben.

Der vorgefasste Plan zur Bebauung eines Grundstücks bildet innerhalb des durch die Formulierung "beruht" zum Ausdruck gebrachten Kausalzusammenhangs den Grund, nicht die Folge. In zeitlicher Hinsicht muss der Plan vor der Änderung des Gesellschafterbestands und damit unter der Ägide der Altgesellschafter gefasst worden sein. Andernfalls wäre er nicht "vorgefasst" und könnte die Änderung des Gesellschafterbestands auch nicht veranlassen.

In sachlicher Hinsicht muss sich der Plan auf eine im Wesentlichen feststehende Bebauung beziehen. Er muss nur die Bebauung, nicht auch die Änderung des Gesellschafterbestands zum Gegenstand haben. Es ist erforderlich, aber auch ausreichend, dass aus Sicht der Gesellschaft die geplante Bebauung im Wesentlichen feststeht. Der Plan zur Bebauung muss sich bei der Gesellschaft in einer solchen Weise verdichtet haben, dass sie sich im Regelfall nur noch unter wirtschaftlichen Schwierigkeiten oder Einbußen davon lösen könnte.

Die Änderung des Gesellschafterbestands i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. muss auf dem vorgefassten Plan "beruhen". Der Plan muss Grund des Gesellschafterwechsels gewesen sein. Dafür reicht es aus, wenn der Gesellschafterwechsel wegen des Plans stattfindet. Es ist nicht erforderlich, dass der Gesellschafterwechsel wegen des Plans notwendig ist. Grund des Anteilserwerbs muss der Plan aus Sicht der Neugesellschafter sein. Es ist erforderlich, aber regelmäßig auch ausreichend, wenn die Neugesellschafter bei Erwerb der Anteile Kenntnis von dem vorgefassten Plan zur Bebauung hatten. In diesem Falle ist er integraler Bestandteil des Vorstellungsbildes der Neugesellschafter geworden.

Im Streitfall hatte das Finanzamt zu Recht nach § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG

a.F. die Grunderwerbsteuer nach dem durch gesondert festgestellten Grundstücks- wert von 8.705.000 € für das Grundstück im Zeitpunkt der Fertigstellung des Ge- bäudes bemessen. Die Klägerin hatte nämlich einen vorgefassten Plan zur Be- bauung eines Grundstücks, von dem sie sich nur unter Schwierigkeiten hätte lösen können. Sie hatte sich schon vor dem Stichtag 13.5.2005 auf die Bebauung mit ei- nem Lebensmittelgroßmarkt festgelegt. Bereits der Vertrag, mit dem sie selbst das Grundstück erworben hatte, enthielt eine Bauverpflichtung. Sie war vertragliche Bindungen eingegangen und stand unter entsprechendem rechtlichem und wirt- schaftlichem Druck, das Bauvorhaben auch zu realisieren. Soweit die --bereits er- teilte-- Baugenehmigung lediglich unter Auflagen erteilt worden war, mögen diese Auflagen die Durchführung des Projekts erschwert haben, was jedoch an den wirt- schaftlichen Zwängen nichts ändert. Das gilt nicht zuletzt auch für die Frage der Stellplätze.

Die Neugesellschafter hatten die Gesellschaftsanteile auch wegen dieses Plans er- worben. Die Bauverpflichtung bestand nicht nur nach außen fort. Die Parteien des Anteilskaufvertrages hatten das Bauvorhaben überdies über die im Vertrag vom 13.5.2005 enthaltenen Bezugnahmen zum integralen Bestandteil des Vertrages ge- macht und so in ihren rechtsgeschäftlichen Willen aufgenommen.

2. Immobilien: Gesellschafterwechsel und geplante Bebauung

**Woran bemisst sich die Grunderwerbsteuer bei Gesellschafterwechseln?
Wann wird der Wert von Bauvorhaben einbezogen?**

Der BFH hat entschieden: Der Wert im Zeitpunkt der Fertigstellung eines Gebäudes ist maßgeblich, wenn es für die Bebauung einen festen Plan gibt, von dem sich die Gesellschafter nicht ohne weiteres lösen können. Neugesellschafter müssen wegen dieses Plans Anteile erworben haben.

Der Bundesfinanzhof hat dazu Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen § 8 Abs. 2 Satz 2 zweite Alternative GrEStG bei einem Gesellschafterwechsel zur Anwendung kommt.

BFH, Urt. v. 16.09.2020 - II R 12/18

I. Sachverhalt:

Gesellschafter der klagenden GmbH & Co. KG waren die Komplementärin B GmbH, die nicht am Gesellschaftskapital beteiligt war, sowie als Kommanditisten vier natürliche Personen. Die KG plante, einen Lebensmittelmarkt zu errichten.

Später veräußerte die Komplementärin ihre Komplementärbeteiligung an die M GmbH, und die vier Kommanditisten veräußerten ihre Kommanditbeteiligungen an die M KG. Weder an der M GmbH noch an der M KG waren die bisherigen Gesellschafter beteiligt. Nach der Fertigstellung des Objekts nahm das Finanzamt (FA) die KG auf Grunderwerbsteuer in Anspruch.

Während die KG der Auffassung war, als Bemessungsgrundlage müsse der Wert des unbebauten Grundstücks dienen, setzte das FA als Bemessungsgrundlage den Grundbesitzwert zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes an.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Der BFH folgte dem.

Bemessungsgrundlage nach dem Gesetz

Der Wert eines Grundstücks ist nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend, wenn sich der Erwerbsvorgang auf ein noch zu errichtendes Gebäude erstreckt oder die Änderung des Gesellschafterbestands auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks beruht. § 8 Abs. 2 Satz 2 zweite Alternative GrEStG (a.F.) verlangt eine kausale Verknüpfung der Änderung des Gesellschafterbestands mit einem Plan zur Bebauung.

Zum einen muss es einen vorgefassten Plan zur Bebauung des Grundstücks geben, mit dem sich die Gesellschaft über einen Gesellschafterwechsel hinaus in wesentlichen Punkten festgelegt hat. Zum anderen muss die Änderung des Gesellschafterbestands in der Weise auf diesem Plan beruhen, dass die Neugesellschafter die Gesellschaftsanteile wegen des Plans erworben haben.

Vorliegen eines Plans beim Gesellschafterwechsel

In zeitlicher Hinsicht muss der Plan vor der Änderung des Gesellschafterbestands und damit unter der Führung der Altgesellschafter gefasst worden sein. Andernfalls wäre er nicht „vorgefasst“ und könnte die Änderung des Gesellschafterbestands auch nicht veranlassen.

In sachlicher Hinsicht muss sich der Plan auf eine im Wesentlichen feststehende Bebauung beziehen. Der Plan muss nur die Bebauung, nicht auch die Änderung des Gesellschafterbestands zum Gegenstand haben. Der Wortlaut „zur Bebauung“ ist für den BFH insoweit eindeutig.

Eine Auslegung der Vorschrift in der Weise, dass auch die Änderung des Gesellschafterbestands Teil des Plans sein müsste, hält der BFH nicht für zutreffend. Denn es ist für den BFH erforderlich – und auch ausreichend –, dass aus Sicht der Gesellschaft die geplante Bebauung im Wesentlichen feststeht.

Der Plan zur Bebauung muss sich bei der Gesellschaft in einer solchen Weise verdichtet haben, dass sie sich im Regelfall nur noch unter wirtschaftlichen Schwierigkeiten oder Einbußen davon lösen könnte.

Wird die Vorschrift auf solche Fälle begrenzt, in denen die Bebauung „im Wesentlichen feststeht“, vermeidet dies ein Ausufern gem. § 8 Abs. 2 Satz 2 zweite Alternative GrEStG (a.F.) in der Weise, dass reine Vorstellungen und Gedanken über eine nach Art und Umfang ggf. noch gänzlich unbestimmte Bebauung eine steuererhöhende Wirkung hätten.

Dasselbe gilt für die weitere Voraussetzung, dass die Gesellschaft von der so konkretisierten Bebauung wirtschaftlich nur noch unter Schwierigkeiten Abstand nehmen könnte. Bloße Absichten genügen nicht. Es ist kein Grund erkennbar, demgegenüber im Rahmen von § 8 Abs. 2 Satz 2 zweite Alternative GrEStG (a.F.) die steuerrechtliche Bemessungsgrundlage auf Planungen im Absichtsstadium auszuweiten.

Soweit es hinsichtlich der Bebauung bereits Rechtsbeziehungen zu Dritten gibt, sind diese zum einen gewichtige Indizien für eine gesellschaftsinterne Festlegung auf die Bebauung. Zum anderen sind sie im Regelfall dafür entscheidend, dass sich die Gesellschaft von dem Bauvorhaben nur noch schwer lösen könnte.

Das gilt für die bauplanungs- und bauordnungsrechtlichen Verhältnisse, für den Abschluss von Bauverträgen, aber auch für Verträge, die das noch zu erstellende Bauobjekt zum Gegenstand haben (Mietverträge, Verwalterverträge etc.).

Weil sich an der Identität der Gesellschaft zivilrechtlich durch die Anteilsübertragung nichts ändert, ändert sich dadurch grundsätzlich auch nichts an den wirtschaftlichen Zwängen, denen die Gesellschaft unterliegt. Der Plan muss Grund des Gesellschafterwechsels gewesen sein.

Dafür reicht es aus, wenn der Gesellschafterwechsel wegen des Plans stattfindet. Es kommt deshalb nicht darauf an, ob das Bauvorhaben auch ohne Gesellschafterwechsel hätte zu Ende geführt werden können. Grund des Anteilserwerbs muss der Plan aus Sicht der Neugesellschafter sein.

Es ist erforderlich, aber regelmäßig auch ausreichend, wenn die Neugesellschafter bei Erwerb der Anteile Kenntnis von dem vorgefassten Plan zur Bebauung hatten. In diesem Fall ist der Plan ein integraler Bestandteil des Vorstellungsbilds der Neugesellschafter geworden.

Allein das Interesse der Neugesellschafter kann die künftige Bebauung einschließen. Sie müssen um den in der Gesellschaft vorgefassten Plan zur Bebauung wissen und ihn umsetzen wollen.

Einer gesonderten Verpflichtung der Neugesellschafter auf die Bebauung durch Abreden mit den Altgesellschaftern bedarf es nicht, da die auf die Bebauung gerichteten wirtschaftlichen Zwänge, denen die Gesellschaft selbst unterliegt, von dem Gesellschafterwechsel unberührt bleiben.

Damit lehnt der BFH die im Schrifttum vertretene Ansicht ab, dass der vorgefasste Plan als Klammer zu verstehen sei und daher nicht nur die Bebauung, sondern auch den Gesellschafterwechsel erfassen müsse.

Anwendung auf den Besprechungsfall

Die KG hatte einen vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks, von dem sie sich nur unter Schwierigkeiten hätte lösen können. Und sie hatte sich schon vor dem Stichtag auf die Bebauung mit einem Lebensmittelgroßmarkt festgelegt.

Die Neugesellschafter haben die Gesellschaftsanteile wegen dieses Plans erworben. Die Bauverpflichtung bestand nicht nur nach außen fort. Die Parteien des Anteilskaufvertrags haben das Bauvorhaben überdies zum integralen Bestandteil des Vertrags gemacht und so in ihren rechtsgeschäftlichen Willen aufgenommen. Daher hat der BFH die Revision zurückgewiesen.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung für Rechtssicherheit gesorgt, indem er der bisher in der Literatur herrschenden Ansicht eine Absage erteilt hat: § 8 Abs. 2 Satz 2 zweite Alternative GrEStG (a.F.) verlangt eine kausale Verknüpfung der Änderung des Gesellschafterbestands mit einem Plan zur Bebauung.

Zum einen muss es einen vorgefassten Plan geben, mit dem sich die Gesellschaft über einen Gesellschafterwechsel hinaus in wesentlichen Punkten so auf die Bebauung eines Grundstücks festlegt, dass sie sich im Regelfall nur noch unter wirtschaftlichen Schwierigkeiten oder Einbußen davon lösen könnte. Zum anderen müssen die Neugesellschafter die Gesellschaftsanteile wegen des Plans erworben haben.

VII. Erbschaftsteuerrecht

1. Immobilienerbe: Was gilt beim Wert von Nutzungsrechten?

Wie ist der Grundstückswert für die Erbschaftsteuer bei Nutzungsrechten zu bestimmen? Was gilt für den Wert eines Nießbrauchsrechts? Nach dem BFH ist der Grundstückswert auch dann gesondert festzustellen, wenn er zur Berechnung des Jahreswerts von Nutzungen benötigt wird. Auch wenn sich das Nutzungsrecht nur auf einen Grundstücksteil bezieht, ist der Wert des Gesamtgrundstücks zu ermitteln.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass für die Ermittlung eines Nießbrauchswerts der zugrundeliegende Grundstückswert gesondert zu ermitteln ist. Als Grundlage hat dabei das gesamte Grundstück zu dienen, auch wenn das Nießbrauchrecht sich nur auf Teile des Grundstücks bezieht.

BFH, Beschl. v. 02.12.2020 - II B 38/20 (NV)

I. Sachverhalt:

Die Klägerin war die Lebensgefährtin des Erblassers, in dessen Eigentum zum Todeszeitpunkt ein Anteil von drei Vierteln an der gemeinsam mit der Lebensgefährtin bewohnten Immobilie stand.

Der restliche Anteil stand im Eigentum der Lebensgefährtin. Im Wege eines Vermächtnisses hat er seiner Lebensgefährtin ein lebenslanges Nießbrauchrecht an seinem Anteil des Hauses eingeräumt.

Das Finanzamt (FA) setzte den Wert des Nießbrauchs abweichend von der Ermittlung der Klägerin fest. Mit der eingelegten Klage beanstandet die Klägerin u.a. den vom FA angesetzten Mietzins.

Im Rahmen des Verfahrens vor dem Finanzgericht (FG) wurde zu der Höhe des ortsüblichen Mietzinses ein Sachverständigengutachten eingeholt, in welchem das Haus jedoch als Einfamilienhaus beurteilt wurde. Das FG setzte in entsprechender Höhe den Mietzins an und gab der Klage insoweit statt.

Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, da es sich bei dem Haus nicht um ein Einfamilienhaus, sondern um ein Zweifamilienhaus handele, für das andere Maßstäbe anzulegen seien.

II. Der Beschluss des Gerichts:

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision wurde vom BFH als unbegründet zurückgewiesen.

Ermittlung des Werts eines Nießbrauchsrechts

Der Wert des Nießbrauchsrechts ermittelt sich gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 14 ff. BewG. Im Streitfall ermittelt sich der Wert des Nießbrauchs anhand der ortsüblichen Miete für den Teil des Hauses, der nicht im Eigentum der Klägerin steht.

Da es sich um ein lebenslanges Nießbrauchrecht handelt, ist der anhand der ortsüblichen Miete ermittelte Jahreswert mit dem Vervielfältiger für die Lebenserwartung der Klägerin zu multiplizieren.

Als jährlicher Höchstbetrag für den Wert des Nießbrauchrechts ist jedoch gem. § 16 BewG maximal der durch 18,6 geteilte Wert des Grundstücks anzusetzen.

Der Wert des Grundstücks wurde zwar im Streitfall von dem Belegenheitsfinanzamt gesondert ermittelt und festgestellt, allerdings wurde dieser nur der Erbengemeinschaft und nicht der Klägerin mitgeteilt. Insoweit liegt daher ein Bekanntgabemangel vor.

Anders als von der Klägerin gefordert, ist jedoch aufgrund dieses Bekanntgabemangels der Höchstbetrag des Nießbrauchrechts lediglich auf den auf die Klägerin übergegangenen Anteil von einem Viertel zu ermitteln.

Die Unterscheidung, ob im Streitfall ein Ein- oder Zweifamilienhaus vorliege, ist nach der Ansicht des BFH zudem ohne Relevanz, da laut dem Sachverständigen die ortsübliche Miete sowohl für ein Ein- als auch für ein Zweifamilienhaus anzusetzen sei.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH stellt mit seinem Beschluss klar, dass aufgrund eines Bekanntgabemangels eines Feststellungsbescheids nicht der Höchstbetrag für den Wert eines Nießbrauchrechts von einer anderen Bemessungsgrundlage ermittelt werden kann.

Für die Ermittlung eines Grundbesitzwerts ist nach der Entscheidung des BFH und der Auffassung der Finanzverwaltung stets der gesamte Wert des Grundstücks zu ermitteln, auch wenn nur ein Teil des Grundstücks übergeht.

A	
Änderung beim Investitionsabzugsbetrag § 7g EStG	5
Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes	13
Aufwendungen für Sonderbetriebsvermögen	123
ausschließliche betriebliche Nutzung eines PK	88
B	
BAföG-beziehende Lebensgefährtin	54
Besteuerung von Renten.....	75
Betriebsaufspaltung	12
D	
Dienstreisen	60
E	
Ehegatten-Arbeitsverhältnisse	62
Eigenhandel oder bloße Vermittlung	119
Einlagerückgewähr	102
Erhaltungsaufwendungen im Erbfall.....	68
Ermäßigungsfaktors § 35 EStG	11
Erste Tätigkeitsstätte	58
F	
Fahrtkosten zur Betreuung von Enkelkindern	52
Firmenfeier	8
Fortführungsgebundener Verlustvortrag	36
Frist Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR)	7
G	
Geringfügige Mängel der Kassenführung	121
Gesellschafterwechsel und geplante Bebauung.....	128
Gewinnabführungsverträge	33
Gewinne aus Online-Pokerspielen	77
Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung	79
H	
Haushaltsnahe Dienstleistung	56
Hinzurechnung bei Elektrofahrzeugen ...	11
Hinzurechnungsfreibetrag	11
Homeoffice-Pauschale	49
I	
Investitionsabzugsbetrag für Erwerb eines GbR-Anteils.....	90
Investitionsabzugsbetrag für Maschinenwerkzeuge	85
K	
Komplementär einer KGaA.....	105
Körperschaftsteuerliche Organschaft.....	
97	
L	
Lizenzschranke.....	110
M	
Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts	15
N	
Nicht abziehbare Schuldzinsen	9
Nutzungsdauer bei Computerhardware und Software	47
O	
Option der Personengesellschaft zur Körperschaftbesteuerung	17
Organschaft bei atypisch stiller Beteiligung ⁹⁹ ortsüblichen Markt.....	73
P	
Pensionsrückstellung bei Entgeltumwandlung	8
Personengesellschaften als Org	112
Private Kfz-Nutzung	10
R	
Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben ...	8
Reinvestitionsfrist (§ 6b EStG)	7
Rückstellungen	7
S	
Sachentnahmen	9
Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge	6
U	
unbesicherten Konzerndarlehen	107
Unentgeltliche Übertragung von Ant.....	81
Untergang von Aktien.....	64
V	
Veräußerung wertloser Aktien	66
verdeckte Gewinnaus.....	91
Vorabgewinn als umsatzsteuerbares Sonderentgelt.....	116
vorgefasster Plan	125
W	
Wert von Nutzungsrechten.....	131
widerrufener Darlehe	71
Wiedereinführung der degressiven AfA ... 5	
Z	
Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG	34