

Steuerrecht aktuell

III/2020

Rotenburger Akademie für

Steuerrecht und

Betriebswirtschaft

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

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

A.	NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG.....	5
I.	FAMILIENENTLASTUNGSGESETZ: ÄNDERUNGEN BEI KINDERGELD, GRUNDFREIBETRAG UND STEUERTARIF	5
II.	ENTWURF JAHRESSTEUERGESETZ 2020	7
III.	ENTWURF EINES BMF-SCHREIBENS ZUR ANWENDUNG DES § 8D KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZ	12
IV.	DIE REFORM DES PERSONENGESELLSCHAFTSRECHTS RÜCKT NÄHER! - ÜBERBLICK ZUM "MAURACHER ENTWURF"	40
B.	URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN	47
I.	EINKOMMENSTEUERRECHT	47
1.	<i>Grundsätze bei Studium und Ausbildung</i>	47
2.	<i>Berechnung der 110 €-Freigrenze bei Betriebsveranstaltungen</i>	49
3.	<i>GmbH-Anteil als Sonderbetriebsvermögen?</i>	51
4.	<i>Zufluss der Tantieme bei verspätetem Jahresabschluss</i>	55
5.	<i>Vorabgewinn der Komplementär-GmbH für vom Kommanditisten geleistete Geschäftsführung der KG</i>	58
6.	<i>Betriebsaufspaltung: Wann liegt eine personelle Verflechtung vor?</i>	60
7.	<i>Nachweis für die Erhöhung der Anschaffungskosten für eine Beteiligung i. S. v. § 17 EStG</i> <i>62</i>	64
8.	<i>Wann liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor?</i>	64
9.	<i>Liebhaberei bei Anmietung einer als Homeoffice genutzten Wohnung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber</i>	68
10.	<i>Verlust bei Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen</i>	70
11.	<i>Ortsübliche Vermietungszeit für eine Ferienwohnung</i>	74
12.	<i>Unterliegt beim Verkauf einer Ferienwohnung auch das mitverkaufte Inventar der Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft?</i>	77
13.	<i>BFH klärt Streit über nicht abziehbare Schuldzinsen</i>	79
14.	<i>Ist das Preisgeld für eine Dissertation einkommensteuerpflichtig?</i>	82
II.	BILANZSTEUERRECHT.....	84
1.	<i>Gewinnerhöhende Auflösung einer § 6b EStG-Rücklage bei Verschmelzung</i>	84
2.	<i>Keine Bildung passiver Rechnungsabgrenzungsposten für Projektentwicklungshonorare bei Bauvorhaben mit unbestimmter Dauer</i>	86
3.	<i>Zulässigkeit und Umfang einer Bilanzänderung: Zur Aktivierung eines Anspruchs auf Investitionszulage</i>	88
4.	<i>Abbruchkosten bei Immobilien: Betriebsausgaben oder Herstellungskosten?</i>	92
III.	KÖRPERSCHAFTSTEUER	94
1.	<i>§ 8b Abs. 4 KStG und § 9 Nr. 2a GewStG sind verfassungsgemäß</i>	94
2.	<i>Pensionsrückstellung für einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer</i>	97
IV.	UMSATZSTEUER	100
1.	<i>Zum Vorsteueranspruch aus dem Erwerb der Berechtigung, Verkaufsflächen des Leistenden zur Vermarktung eigener Produkte zu nutzen</i>	100
2.	<i>Steuerfreiheit mitverpachteter Betriebsvorrichtungen nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG</i> . 102	102
3.	<i>Kein Vorsteuerabzug auf Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen</i> 104	104
4.	<i>Zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs</i>	109
5.	<i>Vorsteuerabzug für die Renovierung eines Home-Office</i>	111
6.	<i>Aufsichtsräte nun doch häufig unselbstständig tätig!</i>	112
7.	<i>„Erfolgslose Unternehmer“ müssen die Vorsteuer für ungenutzte Räumlichkeiten korrigieren</i>	117
V.	GEWERBESTEUER	120
1.	<i>Zur erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags bei der Hingabe von Darlehen</i>	120
VI.	UMWANDLUNGSSTEUERRECHT	123
1.	<i>Sonderbetriebsvermögen II - Gewinnrealisierung bei Abspaltung eines Teilbetriebs von einer Kapitalgesellschaft</i>	123
VII.	ABGABENORDNUNG	125
1.	<i>Zur Berichtigung wegen ähnlicher offener Unrichtigkeit</i>	125
2.	<i>Einkünfte aus Photovoltaikanlage bei Ehegatten regelmäßig ohne gesonderte Gewinnfeststellung</i>	129

VIII.	ERBSCHAFTSTEUERRECHT	132
1.	<i>Schenkungsteuer bei disquotaler Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer KG</i>	<i>132</i>

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. *Familientlastungsgesetz: Änderungen bei Kindergeld, Grundfreibetrag und Steuertarif*

Die Bundesregierung hat sich auf ein Zweites Familienentlastungsgesetz geeinigt. Kernstück des Gesetzes ist die Erhöhung des Kindergelds und des Kinderfreibetrags. Auch der Grundfreibetrag soll stufenweise erhöht werden. Zudem werden zum Ausgleich der kalten Progression die Eckwerte des Einkommensteuertarifs verschoben. Und auch beim automatisierten Kirchensteuereinbehalt gibt es Änderungen.

Durch das am 29.07.2020 von der Bundesregierung beschlossene Familienentlastungsgesetz wird ab dem Jahr 2021 das Kindergeld um 15 € erhöht und der Kinderfreibetrag auf 8.388 € festgesetzt. Zudem wird der Grundfreibetrag auf 9.696 € für das Jahr 2021 und 9.984 € für das Jahr 2022 angehoben.

Entlastung von Familien

Mit dem zweiten Familienentlastungsgesetz soll das bereits durch das am 23.11.2018 beschlossene erste Familienentlastungsgesetz erhöhte Kindergeld nochmals um 15 € pro Kind gesteigert werden. Das erste Familienentlastungsgesetz sah bereits eine Erhöhung zum 01.07.2019 um 10 € pro Kind vor:

	Bis 30.06.2019	Erhöhung durch das erste FamEntLastG zum 30.07.2019	Erhöhung durch das zweite FamEntLastG zum 01.01.2021
Erstes Kind	194 €	204 €	219 €
Zweites Kind	194 €	204 €	219 €
Drittes Kind	200 €	210 €	225 €
Ab dem vierten Kind	225 €	235 €	250 €

Zudem wird der Kinderfreibetrag gem. § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG ab dem Jahr 2021 von 2.586 € pro Elternteil auf 2.730 € pro Elternteil erhöht. Der Betreuungsfreibetrag steigt ebenfalls von 1.320 € auf 1.464 € je Elternteil, was zu einer Steigerung des gesamten Kinderfreibetrags auf 8.388 € je Kind führt.

Erhöhung des Grundfreibetrags

Zudem hat die Bundesregierung eine stufenweise Erhöhung des Grundfreibetrags gem. § 32a Abs. 1 EStG beschlossen:

VZ	2020	2021	2022
Grundfreibetrag	9.408 €	9.696 €	9.984 €
Erhöhung gegenüber Vorjahr	240 €	288 €	288 €

Zudem wurde einheitlich mit dem Grundfreibetrag der Höchstbetrag für den Abzug von Unterhaltsleistungen ab dem Jahr 2021 auf 9.696 € und ab dem Jahr 2022 auf 9.984 € erhöht.

Ausgleich der kalten Progression

Die Eckwerte des Einkommensteuertarifs wurden zum Ausgleich der kalten Progression ebenfalls für die Jahre 2021 und 2022 verschoben. Ab dem Jahr 2021 fällt danach der Spitzensteuersatz von 45 % ab 274.613 € an und ab dem Jahr 2022 ab 278.732 €. Die bisherige Grenze für das Jahr 2020 lag bei 270.501 €.

Automatischer Kirchensteuereinbehalt

Zudem hat die Bundesregierung Anpassungen für den bisherigen Kirchensteuereinbehalt bei Kapitalerträgen vorgenommen. Nach dieser Vorschrift wird die volle Anrechenbarkeit von Kapitalerträgen verhindert, wenn bestimmte Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

Zukünftig soll die Anrechnungsbeschränkung gem. § 36a EStG für die Kirchensteuer nicht mehr gelten. Ab dem Jahr 2022 soll zudem auf einen Kirchensteuerabzug bei betrieblichen Konten verzichtet werden.

Hinweise für die Praxis:

Die Bundesregierung hat mit diesem Gesetz den Grundfreibetrag und die Tarife an die steigenden Lebenshaltungskosten angepasst. Die starke Erhöhung des Kindergeldes und des Kinderfreibetrags soll dagegen Familien zusätzlich entlasten.

II. Entwurf Jahressteuergesetz 2020

Der 215 Seiten starke Gesetzentwurf für ein Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) greift Gesetzgebungsbedarf auf, der sich aus EU-Recht und EuGH- und BFH-Rechtsprechung ergeben hat.

Auch die besondere Situation der Corona-Krise führt zu gesetzlichen Anpassungen. Hervorzuhebende Punkte sind:

- Flexibilisierung des Investitionsabzugsbetrags,
- gesetzliche Definition der Zusätzlichkeitsvoraussetzung bei Arbeitgeberleistungen,
- Erleichterung bei der verbilligten Wohnraumvermietung und
- Umsetzung des sog. Mehrwertsteuer-Digitalpakets.

Außerdem sollen technische Fragen geregelt werden, wozu Verfahrens- und Zuständigkeitsfragen, Folgeänderungen, Anpassungen aufgrund von vorangegangenen Gesetzesänderungen und Fehlerkorrekturen gehören. Im Folgenden geben wir einen Überblick über ausgewählte wichtige Steueränderungen und weisen auf Abweichungen gegenüber dem Referentenentwurf des BMF hin:

Jahressteuergesetz 2020: Änderungen im Einkommensteuerrecht

Investitionsabzugsbetrag wird flexibler

Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG ermöglichen die Vorverlagerung von Abschreibungspotential in ein Wirtschaftsjahr vor Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter. Mit Hilfe der Abzugsbeträge, die zu einer Steuerstundung führen, können Mittel angespart werden, die die Finanzierung geplanter Investitionen erleichtern können. Darüber hinaus können nach § 7g Absatz 5 EStG für die Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter auch Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden, um weiteres Abschreibungspotential vorzuziehen.

Bislang waren nur Wirtschaftsgüter begünstigt, die im Jahr der Investition und im Folgejahr ausschließlich oder fast ausschließlich, d. h. zu mindestens 90 %, im Betrieb genutzt werden. Mit dem Jahressteuergesetz 2020 sollen auch vermietete Wirtschaftsgüter in den Anwendungsbereich des § 7g EStG in diesem Zeitraum fallen. Das gilt unabhängig von der Dauer der jeweiligen Vermietung. Somit sind künftig - im Gegensatz zur bisherigen Regelung - auch längerfristige Vermietungen für mehr als drei Monate unschädlich.

Nicht mehr enthalten ist die im Referentenentwurf noch vorgesehene Änderung, wonach es künftig ausreichen sollte, wenn ein Wirtschaftsgut im maßgebenden Nutzungszeitraum zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird. Es bleibt daher bei der Erfordernis der zumindest fast ausschließlich betrieblichen Nutzung.

Außerdem sollen die begünstigten Investitionskosten von 40 auf 50 % angehoben werden.

Für alle Einkunftsarten soll eine einheitliche Gewinngrenze i. H. v. 150.000 EUR (im Referentenentwurf noch 125.000 EUR) als Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen gelten.

Die Änderungen gelten erstmals für Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen anzuwenden, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden.

Berücksichtigung von Aufwendungen bei der verbilligten Wohnraumvermietung

§ 21 Abs. 2 Satz 1 EStG typisiert in seiner derzeit geltenden Fassung bei einer verbilligten Überlassung einer Wohnung zu weniger als 66 % der ortsüblichen Miete eine generelle Aufteilung der Nutzungsüberlassung in einen entgeltlich und einen unentgeltlich vermieteten Teil, wobei nur die auf den entgeltlich vermieteten Teil der Wohnung entfallenden Werbungskosten von den Mieteinnahmen abgezogen werden können. Diese Grenze soll auf 50 % herabgesetzt werden.

Gilt ab VZ 2021

Verhinderung der Übermaßbesteuerung bei beschränkt Steuerpflichtigen

Durch § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG soll neu geregelt werden, dass die Hinzurechnung des Grundfreibetrags bei einem Zusammentreffen mit dem Progressionsvorbehalt nur den Steuersatz des tatsächlich zu versteuernden inländischen Einkommens beeinflusst. Dadurch soll eine Übermaßbesteuerung ausgeschlossen. Bislang wurde dieses Ergebnis durch Billigkeitsmaßnahmen der Finanzverwaltung erreicht.

Gilt ab dem VZ 2020

Sonderausgaben bei lebenslangen und wiederkehrende Versorgungsleistungen

Auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, können als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und die Versorgungsleistung mit einer der abschließend in § 10 Absatz 1a Nr. 2 EStG aufgezählten Vermögensübertragungen in Zusammenhang steht.

Die Zahlungen sind vom Empfänger als sonstige Einkünfte zu versteuern. Zur Verbesserung der Bearbeitung und Gewährleistung des Korrespondenzprinzips soll durch das Jahressteuergesetz 2020 die Angabe der Identifikationsnummer des Emp-

fängers zur materiell-rechtlichen Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug beim Leistenden werden (§ 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 4 EStG).

Gilt ab VZ 2021

Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug

Eine neuer § 39e Abs. 8 Satz 2 EStG soll sicherstellen, dass auch der Arbeitgeber die Möglichkeit hat, die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug für den Arbeitnehmer zu beantragen, wenn keine Identifikationsnummer zugeteilt wurde. Der Arbeitnehmer muss ihn dazu bevollmächtigen.

Gilt ab 1.1.2021

Beiträge an berufsständische Versorgungseinrichtungen

Mit der Ergänzung des § 50 EStG um einen Absatz 1a wird eine EuGH-Entscheidung (Urteil vom 06.12.20018 - C-480/17 "Montag") gesetzlich umgesetzt. Beiträge an berufsständische Versorgungseinrichtungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG sind danach abweichend von der bisherigen Regelung auch bei beschränkt Steuerpflichtigen als Sonderausgaben zu berücksichtigen, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt werden.

Gilt erstmals für Beiträge, die nach dem 31.12.2020 geleistet werden

Datenaustausch zwischen privaten Krankenversicherungen, Finanzverwaltung und Arbeitgebern

Die Einführung eines Datenaustauschs zwischen den Unternehmen der privaten Krankenversicherung, der Finanzverwaltung und den Arbeitgebern, soll die im Lohnsteuerabzugsverfahren die bestehenden Verfahren mittels Papierbescheinigungen vollständig ersetzen (§§ 39 ff. EStG).

Die Neuregelungen können im Rahmen eines Pilotprojekts bereits ab dem 01.01.2023 angewendet werden (Echtdaten). Der Regelbetrieb soll ab dem 01.02.2024 starten.

Jahressteuergesetz 2020: Änderungen im Körperschaftsteuerrecht

Steuerbefreiung für vorübergehende Unterbringung von Wohnungslosen

In § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 5 und 6 KStG soll die bisher im Billigkeitswege gewährte Steuerbefreiung für die vorübergehende Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern in Wohnungen von steuerbefreiten Genossenschaften und Vereinen (vgl. BMF, Schreiben v. 20.11.2014, IV C 2 - S 2730/0-01) in das Körperschaftsteuergesetz überführt werden.

Im Rahmen der Überführung wird durch das Jahressteuergesetz 2020 der Anwendungsbereich auf alle Wohnungslosen erweitert, so dass neben Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern auch beispielsweise Obdachlose von der Regelung erfasst werden.

Für die Gewerbesteuer gilt diese Steuerbefreiung entsprechend (vgl. § 3 Nr. 15 GewStG).

Gilt ab VZ 2020

Jahressteuergesetz 2020: Änderungen im Umsatzsteuerrecht

Umsetzung des sog. Mehrwertsteuer-Digitalpakets

Die Umsetzung des sog. Mehrwertsteuer-Digitalpakets soll ab 2021 erfolgen:

Das bisherige besondere Besteuerungsverfahren für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 5 UStG erbringen (sog. Mini-One-Stop-Shop / einzige Kleine Anlaufstelle) wird danach auf Lieferungen innerhalb eines Mitgliedstaats über eine elektronische Schnittstelle, innergemeinschaftliche Fernverkäufe und alle am Ort des Verbrauchs ausgeführten Dienstleistungen an Nichtunternehmer mit Sitz oder Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet ausgedehnt (sog. One-Stop-Shop / einzige Anlaufstelle).

Für Fernverkäufe von Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert bis 150 EUR aus dem Drittlandsgebiet wird ein neuer Import-One-Stop-Shop (IOSS) eingeführt.

Außerdem werden Unternehmer, die Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 EUR oder die Lieferung eines Gegenstands, dessen Beförderung oder Versendung im Gemeinschaftsgebiet beginnt und endet, durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, beispielsweise eines Marktplatzes, einer Plattform, eines Portals oder Ähnlichem, unterstützen, behandelt, als ob sie diese Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätten.

Unternehmern, die die Lieferung eines Gegenstands, dessen Beförderung oder Versendung im Gemeinschaftsgebiet beginnt und endet, durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle unterstützen, wird es zur Verringerung von Verwaltungsaufwand erlaubt sein, das One-Stop-Shop-Verfahren in Anspruch zu nehmen, um Mehrwertsteuer auf inländische Lieferungen, bei denen die Beförderung oder Versendung der gelieferten Gegenstände im selben Mitgliedstaat beginnt und endet, anzumelden und zu entrichten.

Reverse-Charge-Verfahren bei Telekommunikationsdienstleistungen

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) wird erweitert auf Telekommunikationsdienstleistungen. Sie wird aber auf Unternehmer, deren Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Leistungen in deren Erbringung besteht und deren eigener Verbrauch dieser Leistungen von untergeordneter Bedeutung ist (sog. Wiederverkäufer), beschränkt. Dadurch soll vermieden werden, dass Unternehmer, die Telekommunikationsdienstleistungen nur als Nebenleistungen erbringen oder die solche Leistungen lediglich erwerben, ohne sie weiterzuveräußern, von der Regelung betroffen sind.

Gilt ab dem 1.1.2021

Rechnungsberichtigung kein rückwirkendes Ereignis

Durch § 14 Abs. 4 Satz 4 soll klargestellt werden, dass die Berichtigung einer Rechnung kein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 233a Abs. 2a der AO ist.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

Preisnachlässe und Preiserstattungen

Bei Preisnachlässen und Preiserstattungen eines Unternehmers in einer Leistungskette an einen in dieser Leistungskette nicht unmittelbar nachfolgenden Abnehmer soll nach § 17 Abs. 1 Satz 5 eine Minderung der Bemessungsgrundlage nur vorliegen, wenn der Leistungsbezug dieses Abnehmers im Rahmen der Leistungskette im Inland steuerpflichtig ist.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

III. Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8d Körperschaftsteuergesetz

Ein Antrag nach § 8d Absatz 1 Satz 1 KStG kann für einen Veranlagungszeitraum nur einheitlich für alle schädlichen Beteiligungserwerbe, welche die Rechtsfolgen des § 8c KStG auslösen, gestellt werden.

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 finden. Dasselbe gilt, wenn ein Erwerb durch Erbfall einschließlich der unentgeltlichen Erbaueinandersetzung und der unentgeltlichen vorweggenommenen Erbfolge nach Rn. 4 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017 (a. a. O.) von § 8c KStG nicht erfasst wird. Ein Antrag nach § 8d Absatz 1 Satz 1 KStG geht in diesen Fällen ins Leere.

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 Stille-Reserven-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 Unanfechtbarkeit der Feststellung über den Verlustvortrag nachgeholt werden.

Wird in einem Änderungsbescheid erstmals ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c KStG berücksichtigt, kann der Antrag nach § 8d Absatz 1 KStG bis zur Unanfechtbarkeit des Änderungsbescheides gestellt werden (vgl. AEAO Nummer 8.5 ff. vor §§ 172 bis 177). Im Übrigen kann ein erst nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder der Feststellung des Verlustvortrags gestellter Antrag nach § 8d Absatz 1 Satz 5 KStG nur berücksichtigt werden, wenn die Steuerfestsetzung oder die Feststellung des Verlustvortrags nach §§ 129, 164, 165 oder 172 ff. AO oder nach entsprechenden Regelungen in den Einzelsteuergesetzen insoweit korrigiert werden können.

Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ist ein Antrag nach § 8d Absatz 1 Satz 5 KStG in der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum zu stellen, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in das der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Nach den Grundsätzen der Rn. 36 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017 (a. a. O.) ist der zum Ablauf des vorangegangenen Veranlagungszeitraums verbleibende Verlust nach § 165 Absatz 1 Satz 1 AO vorläufig festzustellen.

Beispiel 2:

Die V-GmbH ermittelt ihren Gewinn für das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr vom 01.07. bis 30.06. Zum 31.12.2017 weist die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags i. S. d. § 10d EStG einen Betrag i. H. v. 300.000 € aus. Im Wirtschaftsjahr 2017/2018 erzielt sie einen weiteren Verlust von 200.000 €. Am 01.10.2018 werden 100 % der Anteile an der V-GmbH an einen Erwerber i. S. d. § 8c KStG veräußert. Vom 01.07.2018 bis zu dem schädlichen Beteiligungserwerb hat die V-GmbH einen Verlust von 100.000 € erwirtschaftet. Darüber hinaus erzielt die V-GmbH im Wirtschaftsjahr 2018/2019 einen Verlust von 50.000 €. Sie stellt in der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2019 den Antrag nach § 8d KStG.

Lösung:

Im Rahmen der Veranlagung des Veranlagungszeitraums 2018 ist der verbleibende Verlustvortrag zum 31.12.2018 i. H. v. 500.000 € vollständig zu kürzen. Die Feststellung ist zwingend vorläufig nach § 165 Absatz 1 Satz 1 AO vorzunehmen.

Der Antrag nach § 8d KStG ist in der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2019 zu stellen. Der Verlustvortrag zum 31.12.2018 ist nach § 165 Absatz 2 AO zu ändern (fortführungsgebundener Verlustvortrag i. H. v. 500.000 €). Zum 31.12.2019 ist ein fortführungsgebundener Verlustvortrag i. H. v. 650.000 € festzustellen.

Liegt bei der Veranlagung des Veranlagungszeitraums 2018 bereits die Information über eine wirksame Antragstellung in der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2019 vor, kann eine vollständige Kürzung unterbleiben und stattdessen unmittelbar ein fortführungsgebundener Verlustvortrag festgestellt 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).

Rücknahme des Antrags

Der Antrag kann bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder der Feststellung des Verlustvortrags des Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraums, in den der (jeweilige) schädliche Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c KStG fällt, zurückgenommen werden. Für die Rücknahme des Antrags gelten die gleichen Formvorschriften wie für die Antragstellung (vgl. Rn. 10). Die Rücknahme eines Antrags nach § 8d KStG erfordert daher die formgerechte Abgabe einer berechtigten Körperschaftsteuererklärung.

Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder der Feststellung des Verlustvortrags kann der Antrag nach § 8d Absatz 1 Satz 5 KStG nur zurückgenommen werden, soweit die Steuerfestsetzung oder die gesonderte Verlustfeststellung nach §§ 129, 164, 165 oder 172 ff. AO oder nach entsprechenden Regelungen in den Einzelsteuergesetzen korrigiert werden können (vgl. AEAO Nummer 8.5 ff. vor §§ 172 bis 177).

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. 14 ff.):
 - a. entweder seit ihrer Gründung
 - b. oder 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. 22 ff.) und
- kein Ausschluss des Anwendungsbereichs nach § 8d Absatz 1 Satz 2 KStG vorliegt (Rn. 41 ff.).

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 KStG).

Der Geschäftsbetrieb einer Körperschaft ist nach § 8d Absatz 1 Satz 3 KStG anhand qualitativer Merkmale in einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen. Beispielfhaft 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 jedoch 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, IV R 26/73, BStBl II S. 348) sowie zur Segmentierung bei der Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht auf (vgl. BFH-Urteil vom 1. Dezember 1960, IV 353/60 U, a. a. O.; BFH-Urteil vom 12. Januar 1983, IV R 177/80, BStBl II S. 425). Art und Umfang des Aktivvermögens haben allenfalls indizielle Bedeutung (vgl. auch BFH-Urteil vom 12. Januar 1978, IV R 26/73, a. a. O.).

b) Mehrere Geschäftsbetriebe

Der Begriff des Geschäftsbetriebs ist tätigkeitsbezogen zu verstehen. Eine Körperschaft hat – vorbehaltlich der Rn. 18 bis 21 – 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 3:

Die V-GmbH stellt Waschmaschinen, Fernseher sowie Schuhe her.

Lösung:

Für Zwecke des § 8d KStG liegen drei selbständige Betätigungen in Form einer Waschmaschinenproduktion, einer Fernseherproduktion und einer Schuhproduktion vor, da sich die angebotenen Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, 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.

c) Betätigungen als einheitlicher Geschäftsbetrieb

Mehrere selbständige Betätigungen können als einheitlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren sein, wenn zwischen ihnen ein gegenseitiger Förder- und Sachzusammenhang gegeben ist. Ein solcher liegt nicht allein deshalb vor, weil die selbständigen Betätigungen der Verlustkörperschaft gleichartig sind. Vielmehr muss auch bei gleichartigen Betätigungen eine inhaltliche Verknüpfung vorliegen. Ein gegenseitiger Förder- und Sachzusammenhang liegt regelmäßig dann vor, wenn sich die selbständigen Betätigungen gegenseitig bedingen oder sich als Haupt- und Nebentätigkeit gegenseitig fördern (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 25. Juni 1996, VIII R 28/94, BStBl II 1997 S. 202; BFH-Urteil vom 13. Dezember 1990, IV R 1/89, BStBl II 1991 S. 452; BFH-Urteil vom 18. Mai 1995, IV R 31/94, BStBl II S. 718; BFH-Urteil vom 1. Februar 1990, IV R 45/89, BStBl II 1991 S. 625). Es kommt darauf an, ob das gleichzeitige Betreiben der jeweils selbständigen Betätigungen zu wesentlichen Synergieeffekten führt.

Beispiel 4:

Die V-GmbH führt ein Autohaus. Zusätzlich betreibt sie in einem Nebengebäude eine Kfz-Werkstatt. Neben Kfz-Reparaturen, die nach entsprechenden Kundenaufträgen durchgeführt werden, dient die Werkstatt dem Autohaus u. a. dazu, angekaufte Fahrzeuge für den Verkauf vorzubereiten sowie Gewährleistungsverpflichtungen nachzukommen. Das Autohaus und die Werkstatt treten nach außen unter einem einheitlichen Markennamen („Automobile V Kfz-Handel und –Reparaturen“) auf.

Lösung:

Für Zwecke des § 8d KStG liegen zwei selbständige Betätigungen vor, da sie sich unter Berücksichtigung der qualitativen Merkmale des § 8d Absatz 1 Satz 4 KStG voneinander abheben: Die angebotenen Dienstleistungen und Produkte, der Lieferantenkreis und die Qualifikation der Arbeitnehmer unterscheiden sich teils erheblich voneinander. Der Kundenkreis überschneidet sich. Die beiden unterschiedlichen Tätigkeiten fördern und ergänzen sich gegenseitig: Die Kfz-Werkstatt erbringt wesentliche Vorbereitungs-, Service- und Ergänzungsdienstleistungen für den Autohandel während umgekehrt durch den Verkauf von Kfz die Käufer als (langfristige) Kunden der angeschlossenen Werkstatt gewonnen werden.

Aufgrund dieser engen sachlichen Verknüpfung und des Förderungs- und Ergänzungszusammenhangs bilden die beiden an sich selbständigen Betätigungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse einen einheitlichen Geschäftsbetrieb i. S. d. § 8d KStG.

Beispiel 5:

Die V-GmbH betreibt einen Kfz-Handel unter der Firmierung „Autohaus Vogel“ und davon unabhängig in zwei weiteren Stadtteilen einen Wohnmobilverleih „Camper-Center“ sowie eine Autowaschstraße „V's Car Wash“. Für jede der Betätigungen besteht ein eigenes Marketing-Konzept mit jeweils eigenem Markenlogo.

Lösung:

Für Zwecke des § 8d KStG liegen drei selbständige Betätigungen in Form eines Kfz-Handels, eines Wohnmobilverleihs und einer Autowaschstraße vor, da sich die angebotenen Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die Qualifikation der Arbeitnehmer und die bedienten Märkte voneinander unterscheiden. Zufällige Überschneidungen im Kundenkreis führen nicht dazu, dass von einem einheitlichen Kundenkreis auszugehen ist. Ein unmittelbar greifbarer Förder- und Sachzusammenhang ist nicht gegeben.

Folglich hat die V-GmbH drei Geschäftsbetriebe, die der Inanspruchnahme des § 8d KStG entgegenstehen.

Ein bloßer mittelbarer Zusammenhang ist für die Annahme eines gegenseitigen Förder- und Sachzusammenhangs nicht ausreichend. Ein einheitlicher Geschäftsbetrieb liegt danach z. B. nicht vor, wenn eine Körperschaft mehreren nicht gleichartigen, selbständigen Betätigungen nachgeht, für die sie lediglich eine gemeinsame Verwaltung und eine einheitliche Buchführung eingerichtet hat, aber im Übrigen keine sachlichen Verbindungen zwischen den unterschiedlichen Betätigungen bestehen.

Werden selbständige Betätigungen räumlich getrennt voneinander betrieben, spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass durch die räumliche Trennung kein unmittelbar greifbarer Förder- und Sachzusammenhang gegeben ist.

Beispiel 6:

Die V-GmbH betreibt in zwei unterschiedlichen Städten zwei Restaurants unter unterschiedlichen Namen und mit unterschiedlichem Personal. Der Einkauf für beide Restaurants erfolgt getrennt.

Lösung:

Unter Berücksichtigung der qualitativen Merkmale in einer Gesamtbetrachtung des Einzelfalls liegen bei der V-GmbH zwei selbständige Betätigungen vor, die jeweils einen Geschäftsbetrieb begründen. Es fehlt an einem gegenseitigen Förder- und Sachzusammenhang. Das Vorliegen mehrerer Geschäftsbetriebe steht der Anwendung des § 8d KStG entgegen.

Beispiel 7:

Die V-GmbH betreibt in zwei unterschiedlichen Städten zwei Restaurants. Die Restaurants werden unter einem einheitlichen Markennamen und einem nahezu identischem Speise- und Getränkeangebot betrieben. Weiterhin gelten auch einheitliche Qualitäts- und Servicestandards. Der Einkauf erfolgt für beide Restaurants zentral.

Lösung:

Die beiden Restaurants stellen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse einen einheitlichen Geschäftsbetrieb i. S. d. § 8d KStG dar.

Die angebotenen Dienstleistungen und Produkte geben dem Geschäftsbetrieb in diesem Fall das Gepräge. Einheitliche Qualitäts- und Servicestandards sorgen zudem für einen hohen Wiedererkennungswert bei den Kunden. Die beiden Restaurants stehen daher trotz der räumlichen Trennung in einem gegenseitigen Förder- und Sachzusammenhang. Bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen ist § 8d KStG anzuwenden.

d) 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 8:

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. 17 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 € * 100 / 750.000 €) 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 ($5\% = 15.000\text{ €} * 100 / 300.000\text{ €}$). 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

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. 23 ff.),
- der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird (vgl. Rn. 27 f.),
- die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt (vgl. Rn. 29 ff.),
- die Körperschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt (vgl. Rn. 32 ff.),
- die Körperschaft die Stellung eines Organträgers i. S. d. § 14 Absatz 1 KStG einnimmt (vgl. Rn. 36 f.) oder

auf die Körperschaft Wirtschaftsgüter übertragen werden, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt (vgl. Rn. 38 ff.).

Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs

(§ 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 KStG)

Eine Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs liegt vor, wenn die unternehmerische Entscheidung getroffen wurde, den Geschäftsbetrieb trotz fortbestehender Möglichkeit der Fortführung nicht weiterzuführen. Unschädlich sind daher z.B. vorübergehende Betriebsschließungen aufgrund behördlicher Anordnung bzw. als Maßnahme des Gesundheitsschutzes sowie temporäre Unterbrechungen aufgrund einer schweren Erkrankung bei personenabhängigen Tätigkeiten.

Der Geschäftsbetrieb muss durch die Körperschaft selbst ausgeübt werden. Abweichend von den Grundsätzen der Betriebsaufgabe steht eine Verpachtung des Geschäftsbetriebs daher einer Ruhendstellung i. S. v. § 8d Absatz 2 Nummer 1 KStG gleich.

Auch das nur zeitweise Ruhendstellen des Geschäftsbetriebs ist schädlich. Eine Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs liegt jedoch nicht vor, wenn es sich nur um eine unwesentliche, kurze Betriebsunterbrechung handelt (z. B. vierwöchige Betriebsferien).

Bei der Beurteilung, ob der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wurde, sind branchenspezifische Besonderheiten zu berücksichtigen (z. B. Saisonbetriebe).

Beispiel 9:

Die V-GmbH betreibt einen Eissalon, der jährlich von März bis Oktober geöffnet ist. In den Wintermonaten (November bis Februar) bleibt das Ladenlokal jeweils geschlossen.

Lösung:

Es liegt keine Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs i. S. d. § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 KStG vor, da es branchenüblich ist, dass Eissalons nicht ganzjährig durchgehend geöffnet sind, sondern während der Wintermonate (mit typischerweise fehlender Nachfrage nach Speiseeis) pausieren.

Zuführung zu einer andersartigen Zweckbestimmung (§ 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 KStG)

Die Körperschaft darf die Zweckbestimmung ihres Geschäftsbetriebs und damit ihre Branche nicht wesentlich verändern. Ein schädlicher Branchenwechsel liegt bei einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Betätigung bzw. des tatsächlichen Gegenstands des Unternehmens vor. Die allgemeine Verkehrsanschauung ist zu berücksichtigen. Eine Änderung des satzungsmäßigen Unternehmensgegenstands stellt regelmäßig ein Indiz für einen Branchenwechsel dar, es sei denn, es handelt sich lediglich um rein redaktionelle Anpassungen.

Anpassungen der Betätigung bzw. des Geschäftsmodells an dauerhaft veränderte wirtschaftliche oder gesellschaftliche Rahmenbedingungen (Strukturwandel) sind nicht als schädlicher Branchenwechsel einzustufen, wenn ein Sach- und Förderzusammenhang zu der bisherigen Betätigung besteht.

Beispiel 10:

Die V-GmbH betreibt seit 2014 ein Geschäft für Damenoberbekleidung mit Ladenlokal, in dem drei Angestellte als Verkäuferinnen tätig sind. Ab dem Jahr 2018 bietet die V-GmbH ihr Produktsortiment zusätzlich in einem Online-Shop an, der unter der gleichen Bezeichnung betrieben wird. Fortan erfolgt eine einheitliche Werbung bzw. ein gemeinsames Marketing. Für die Betreuung des Online-Shops wird ein neuer Mitarbeiter (IT-Systemkaufmann) eingestellt.

Variante: Die V-GmbH schließt im Jahr 2018 ihr Ladenlokal und bietet fortan Sportprodukte in einem Online-Shop unter einem neuen Geschäftsnamen an. Die bisherigen Kunden- und Lieferantenbeziehungen werden endgültig beendet und das bisherige Personal wird nicht weiter eingesetzt.

Lösung:

Durch die Eröffnung des Online-Shops erweitert sich zwar der Kundenkreis und auch die Qualifikation der Arbeitnehmer ändert sich teilweise. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wird der Geschäftsbetrieb aber keiner andersartigen Zweckbestimmung zugeführt. Die angebotenen Produkte (Damenoberbekleidung) geben dem Geschäftsbetrieb in diesem Fall sein Gepräge. Daran ändert auch der zusätzliche Vertriebsweg (Online-Shop) nichts, da ein gegenseitiger Förder- und Sachzusammenhang besteht.

Lösung zur Variante:

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liegt mit der grundlegenden Umstellung des Produktsortiments nicht mehr derselbe Geschäftsbetrieb vor. Sowohl der Geschäftsname sowie die angebotenen Produkte als auch der Kundenkreis ändern sich. Zusätzlich ergibt sich durch die Umstellung auf den Online-Handel auch eine geänderte Qualifikation der Arbeitnehmer. Nach der Änderung des Produktsortiments entspricht das Geschäftsbild (Handel mit Sportprodukten) im Kern nicht mehr dem ursprünglichen Geschäftsbild (Handel mit Damenoberbekleidung). Es fehlt an einem Förder- und Sachzusammenhang zu der früheren wirtschaftlichen Betätigung.

Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs (§ 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 KStG)

Ob eine schädliche Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs i. S. d. § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 KStG vorliegt, bestimmt sich nach den Grundsätzen der Rn. 14 ff. Danach liegt keine schädliche Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs vor, wenn die zusätzliche Betätigung entweder in einem Förder- und Sachzusammenhang mit dem vorhandenen Geschäftsbetrieb steht oder wirtschaftlich nicht ins Gewicht fällt. Organische Veränderungen eines wachsenden Unternehmens stellen keine schädliche Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs dar.

Beispiel 11:

Die V-GmbH betreibt ein Restaurant in einer deutschen Großstadt. Nach kurzer Zeit eröffnet sie ein weiteres Restaurant in einer anderen deutschen Großstadt. Die Restaurants werden unter einem einheitlichen Markennamen mit gleichem Speisen- und Getränkeangebot betrieben. Weiterhin gelten auch einheitliche Qualitäts- und Servicestandards. Der Einkauf erfolgt für beide Restaurants zentral.

Lösung:

Die Eröffnung des zweiten Restaurants stellt keine schädliche Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs dar. Die angebotenen Dienstleistungen und Produkte geben dem Geschäftsbetrieb in diesem Fall das Gepräge. Einheitliche Qualitäts- und Servicestandards sollen zudem für einen hohen Wiedererkennungswert

bei den Kunden sorgen. Die beiden Restaurants stehen daher in einem gegenseitigen Förder- und Sachzusammenhang.

Eine schädliche Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs i. S. d. § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 KStG ist aber dann gegeben, wenn eine weitere, vom vorhandenen Geschäftsbetrieb unabhängige Betätigung, die nach Rn. 21 zunächst nicht wirtschaftlich ins Gewicht gefallen ist, später derart ausgeweitet wird oder sich dahingehend entwickelt, dass sie ab diesem Zeitpunkt wirtschaftlich nicht mehr nur unwesentlich ist.

Die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs mit Ansatz zum gemeinen Wert kann eine schädliche Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs nach § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 KStG beim übernehmenden Rechtsträger darstellen, wenn es sich bei dem Betrieb oder Teilbetrieb nach den Grundsätzen der Rn. 14 ff. um einen selbstständigen Geschäftsbetrieb handelt. Werden die übernommenen Wirtschaftsgüter dagegen mit dem Buch- oder Zwischenwert angesetzt, liegt bereits ein schädliches Ereignis i. S. d. § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 KStG vor. Auf die Beurteilung, ob ein selbstständiger Geschäftsbetrieb vorliegt, kommt es in diesen Fällen nicht an (vgl. Rn. 38).

Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (§ 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 KStG)

Mitunternehmerschaften in diesem Sinne sind sowohl Mitunternehmerschaften i. S. d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG (einschließlich atypisch stiller Beteiligungen) als auch gewerblich infizierte sowie gewerblich geprägte Personengesellschaften i. S. d. § 15 Absatz 3 Nummer 1 und 2 EStG. Dies gilt ebenfalls, wenn die Mitunternehmerschaft durch Ausgliederung oder Einbringung einer eigenständigen Betätigung der Verlustkörperschaft entsteht.

Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stellt unabhängig von ihrer Höhe oder ihrer wirtschaftlichen Bedeutung ein schädliches Ereignis dar (z. B. Beteiligung als Komplementär-GmbH ohne vermögensmäßige Beteiligung).

Vermögensverwaltende Personengesellschaften und typisch stille Beteiligungen stellen keine Mitunternehmerschaften dar und werden dementsprechend von § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 KStG nicht erfasst. Die Grundsätze zur Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Vermögensverwaltung nach R 15.7 EStR 2019 sind zu beachten.

Eine Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft stellt allerdings ein schädliches Ereignis i. S. d. § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 KStG dar, wenn das Halten von Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften eine solche Bedeutung bei der beteiligten Verlustkörperschaft einnimmt, dass darin ein weiterer selbstständiger Geschäftsbetrieb zu sehen ist (vgl. Rn. 29 ff.).

Begründung einer Organträgerschaft (§ 8d Absatz 2 Satz 2

Nummer 5 KStG)

Nach § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 KStG stellt das Einnehmen der Stellung eines Organträgers i. S. d. § 14 Absatz 1 KStG ein schädliches Ereignis dar. Dies gilt auch für den Fall, dass der betreffende Organträger im Rahmen einer sogenannten Organschaftskette daneben auch die Stellung einer Organgesellschaft (im Verhältnis zu einem anderen Organträger) einnimmt. Die Stellung einer Organgesellschaft i. S. d. § 14 Absatz 1 oder § 17 Absatz 1 KStG ist für Zwecke des § 8d KStG unschädlich.

Wird die Organschaft steuerlich rückwirkend nicht mehr anerkannt, ist der Anwendungsbereich des § 8d KStG bei Vorliegen eines Antrags unter Beachtung der Grundsätze der Rn. 7 ff. eröffnet.

Übertragung von Wirtschaftsgütern unterhalb des gemeinen Werts (§ 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 KStG)

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs stellt ein schädliches Ereignis dar, wenn die Wirtschaftsgüter mit einem geringeren als dem gemeinen Wert, also mit einem Buch- oder Zwischenwert angesetzt werden.

Beispiel 12:

Die V-GmbH betreibt ein Transportunternehmen. Zum 01.04.2017 (steuerlicher Übertragungstichtag) bringt der Neu-Gesellschafter E den Betrieb seines Einzelunternehmens in die V-GmbH ein und erhält dafür GmbH-Anteile i. H. v. 70 % (schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Absatz 1 KStG). Die V-GmbH setzt die eingebrachten Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten an. Ist auf Antrag § 8d KStG anwendbar?

Lösung:

Da die von E eingebrachten Wirtschaftsgüter bei der V-GmbH mit den Buchwerten angesetzt werden, liegt ein schädliches Ereignis i. S. d. § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 KStG vor, das die Anwendung des § 8d KStG ausschließt.

Eine Übertragung zu einem geringeren als dem gemeinen Wert liegt nicht vor, wenn es aufgrund eines Sperrfristverstoßes nach § 22 Absatz 1 oder 2 UmwStG innerhalb des ersten Zeitjahres nach dem steuerlichen Übertragungstichtag zu einem rückwirkenden Ansatz des gemeinen Werts kommt (Einbringungsgewinn I oder II).

Beispiel 13:

Die V-GmbH, an der die Gesellschafter E und X zu je 50 % beteiligt sind, betreibt ein Transportunternehmen. Daneben betreibt E ein Einzelunternehmen mit gleichem Tätigkeitsfeld. Zum 01.04.2017 (steuerlicher Übertragungstichtag) bringt der E den Betrieb seines Einzelunternehmens in die V-GmbH ein und erhält dafür neue GmbH-Anteile, sodass sich sein Beteiligungsanteil auf 75 % erhöht. Die V-GmbH setzt die eingebrachten Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten an.

Mit steuerlicher Wirkung zum 01.02.2018 veräußert E seine Anteile an der V-GmbH an F (schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Absatz 1 KStG). Ist auf Antrag § 8d KStG anwendbar?

Lösung:

Die Wirtschaftsgüter des Betriebs von E werden zunächst mit dem Buchwert bei der V-GmbH angesetzt. Daher liegt dem Grunde nach ein schädliches Ereignis i. S. d. § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 KStG vor. Durch die Veräußerung der Anteile an der V-GmbH kommt es zu einem Sperrfristverstoß nach § 22 Absatz 1 UmwStG. Da der Verstoß innerhalb des ersten Zeitjahres nach dem steuerlichen Übertragungstichtag eingetreten ist, wird die Einbringung des Betriebs zum 01.04.2017 so behandelt, als sei sie zum gemeinen Wert erfolgt. Im Ergebnis liegt keine Übertragung von Wirtschaftsgütern unterhalb des gemeinen Werts vor. Ein schädliches Ereignis i. S. d. § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 KStG, das der Anwendung des § 8d KStG entgegenstehen würde, liegt daher nicht vor.

Im Falle der verdeckten Einlage führt der Ansatz des Wirtschaftsguts mit dem Teilwert nicht zu einem schädlichen Ereignis i. S. d. § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 KStG. Es ist ohne weitere Prüfung anzunehmen, dass der Teilwert dem gemeinen

Wert entspricht. Schädlich ist jedoch die Bewertung der verdeckten Einlage nach R 8.9 Absatz 4 Satz 4 KStR 2015 i. V. m. 6 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe a EStG mit den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gesellschafters.

Beispiel 14:

Die V-GmbH erwirbt von ihrem Gesellschafter ein Wirtschaftsgut unterhalb des gemeinen

Werts. Die übrigen Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Einlage liegen vor.

Die V-GmbH setzt als Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts den gezahlten (zu niedrigen)

Kaufpreis an (Variante: Ansatz mit dem Teilwert).

Lösung:

Im Grundfall wurde das Wirtschaftsgut zu einem geringeren als dem gemeinen Wert angesetzt. Darin ist ein schädliches Ereignis nach § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 KStG zu sehen, sofern ein Ansatz des Wirtschaftsguts mit dem gemeinen Wert nicht mehr möglich sein sollte.

Lösung zur Variante:

In der Variante hat die V-GmbH aufgrund der verdeckten Einlage das Wirtschaftsgut zutreffend mit dem Teilwert angesetzt. Damit führt dieser Vorgang nicht zu einem schädlichen Ereignis nach § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 KStG.

Ausschluss des Anwendungsbereichs (§ 8d Absatz 1 Satz 2 KStG)**a) Verluste aus der Zeit vor Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs (§ 8d Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 KStG)**

§ 8d KStG findet nur auf Verluste Anwendung, die auf der ununterbrochenen Ausübung des maßgeblichen Geschäftsbetriebs beruhen. Von der Anwendung des § 8d KStG sind daher Verluste ausgeschlossen, die auf die Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs entfallen.

Beispiel 15:

Die V-GmbH hat zu Beginn des Veranlagungszeitraums 2016 ihren Geschäftsbetrieb ruhend gestellt. Vor der Ruhendstellung bestand ein Verlustvortrag zum 31.12.2015 i. H. v. 200.000 €. Zum 01.01.2017 nimmt die V-GmbH denselben Geschäftsbetrieb wieder auf. Im Veranlagungszeitraum 2020 werden 100 % der Anteile an der V-GmbH auf einen Erwerber übertragen, der den Geschäftsbetrieb unverändert fortführt. Der Verlustvortrag zum Ende des Veranlagungszeitraums 2020 beträgt ohne Anwendung des § 8c KStG 300.000 €. Die V-GmbH stellt für den Veranlagungszeitraum 2020 einen Antrag nach § 8d KStG. Es sind keine stillen Reserven vorhanden.

Lösung:

Die Anwendung des § 8d KStG ist auf Antrag möglich, da die Voraussetzungen des § 8d Absatz 1 Satz 1 KStG erfüllt sind, denn im Beobachtungszeitraum A wird ausschließlich derselbe Geschäftsbetrieb unterhalten. Nach § 8d Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 KStG ist die Anwendung des § 8d KStG für den Verlust ausgeschlossen, der auf die Zeit vor der Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs entfällt (200.000 €); dieser ist nach § 8c KStG zu kürzen. Auf den nach der Kürzung verbleibenden Verlust i. H. v. 100.000 € ist § 8d KStG antragsgemäß anzuwenden.

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. 41).

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 16:

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.

Ist der Verlust in einer Zeit entstanden, in der die Verlustkörperschaft mehr als einen Geschäftsbetrieb unterhalten hat und wird seit dem Beginn des Beobachtungszeitraums A nur noch einer dieser Geschäftsbetriebe als maßgeblicher Geschäftsbetrieb nach § 8d KStG ausgeübt, ist der Verlust für Zwecke des § 8d Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 KStG jeweils den einzelnen Geschäftsbetrieben sachgerecht zuzuordnen. Zwischenzeitliche Verrechnungen mit Gewinnen sind entsprechend zu berücksichtigen. Den Nachweis über eine konkrete Zuordnung hat die antragstellende Körperschaft zu führen. Kann ein solcher Nachweis nicht erbracht werden, ist im Zweifel davon auszugehen, dass der gesamte Verlust auf den eingestellten Geschäftsbetrieb entfällt.

Beispiel 17:

Die V-GmbH führt seit ihrer Gründung im Jahr 2011 ein Einzelhandelsgeschäft und betreibt eine Transportvermittlung. Der Verlustvortrag zum 31.12.2015 beträgt 200.000 €, der nachweislich zu 40 % auf das Einzelhandelsgeschäft entfällt. Anfang des Jahres 2016 stellt die V-GmbH ihr Einzelhandelsgeschäft ein. In den Jahren 2017 bis 2019 erleidet die V-GmbH einen weiteren Verlust von 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:

Nach § 8d Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 KStG ist die Anwendung des § 8d KStG für den Verlust ausgeschlossen, der auf den eingestellten Geschäftsbetrieb „Einzelhandelsgeschäft“ entfällt (80.000 €). Dieser Altverlust geht aufgrund des schädlichen Beteiligungserwerbs unter. Auf den Verlust i. H. v. 220.000 €, der durch die „Transportvermittlung“ verursacht wurde, ist § 8d KStG antragsgemäß anzuwenden.

In den Fällen der Rn. 45 und 46 spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass etwaige vorhandene stille Reserven in voller Höhe auf den nach § 8d KStG maßgeblichen fortgeführten Geschäftsbetrieb entfallen.

Wenn § 8d KStG Anwendung findet, sind für die nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte des Veranlagungszeitraums, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, zunächst die Regelungen zum Verlustrücktrag (§ 10d Absatz 1 EStG) anzuwenden.

Beispiel 18:

Die V-GmbH erzielt im Jahr 2019 einen Verlust i. H. v. 25.000 €. Zum 30.06.2019 werden 100 % der Anteile an der V-GmbH an einen Erwerber veräußert. Auf die Zeit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entfällt ein Verlust i. H. v. 10.000 €.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte der V-GmbH im Veranlagungszeitraum 2018 beträgt 20.000 €. Die V-GmbH stellt für den Veranlagungszeitraum 2019 keinen Antrag nach § 8d KStG.

Variante: Die V-GmbH stellt für den Veranlagungszeitraum 2019 einen Antrag nach § 8d KStG.

Lösung:

Der bis zum 30.06.2019 erwirtschaftete Verlust geht nach § 8c KStG grundsätzlich vollständig unter. Ein Verlustrücktrag scheidet i. H. v. 10.000 € entsprechend der Rn. 31 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017 (a. a. O.) aus. Der auf die Zeit nach dem schädlichen Beteiligungserwerb entfallende Verlust (15.000 €) kann nach § 10d Absatz 1 EStG in das Vorjahr zurückgetragen werden.

Lösung zur Variante:

Aufgrund des Antrags der V-GmbH findet § 8c KStG keine Anwendung. Somit kann der im Jahr 2019 erwirtschaftete Verlust i. H. v. 20.000 € nach § 10d Absatz 1 EStG in das Vorjahr zurückgetragen werden. Zum 31.12.2019 wird ein fortführungsgebundener Verlustvortrag i. H. v. 5.000 € gesondert festgestellt

Der verbleibende nicht genutzte Verlustvortrag wird zum Schluss des Veranlagungszeitraums insgesamt zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag (§ 8d Absatz 1 Satz 6 KStG).

Soweit zum Ende des Veranlagungszeitraums, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, Verluste nach § 2a, § 15 Absatz 4, § 15a, § 15b EStG sowie § 8d KStG (vgl. Rn. 2) oder ähnliche ausgleichs- oder verrechnungsbeschränkte Verluste bestehen, sind diese im Rahmen der jeweiligen gesonderten Verlustfeststellung ebenfalls als fortführungsgebundene Verluste gesondert auszuweisen und festzustellen.

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 19:

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.

Nach § 8d Absatz 1 Satz 8 KStG ist der gesondert ausgewiesene und festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag vor dem nach § 10d Absatz 4 EStG gesondert festgestellten Verlustvortrag vorrangig abzuziehen.

Beispiel 20:

Bei der V-GmbH besteht zum 31.12.2017 ein fortführungsgebundener Verlustvortrag i. S. d.

§ 8d KStG i. H. v. 100.000 € sowie ein übriger Verlustvortrag i. S. d. § 10d EStG i. H. v. 50.000 €. Im Veranlagungszeitraum 2018 erzielt die V-GmbH einen positiven Gesamtbetrag der Einkünfte i. H. v. 120.000 €.

Lösung:

Nach § 8d Absatz 1 Satz 8 KStG wird vorrangig der fortführungsgebundene Verlustvortrag (100.000 €) mit dem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte verrechnet. Der danach verbleibende positive Gesamtbetrag der Einkünfte (= 20.000 €) wird mit dem verbleibenden Verlustvortrag i. S. d. § 10d EStG verrechnet. Zum 31.12.2018 ist ein verbleibender Verlustvortrag i. S. d. § 10d EStG i. H. v. 30.000 € (= 50.000 € - 20.000 €) gesondert festzustellen. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist vollständig aufgebraucht.

Eine quotale Aufteilung des Sockelbetrags des § 10d Absatz 2 EStG ist dabei nicht vorzunehmen.

Beispiel 21:

Bei der V-GmbH besteht zum 31.12.2017 ein fortführungsgebundener Verlustvortrag i. S. d. § 8d KStG i. H. v. 800.000 € (Variante 1: 1,2 Mio. €/Variante 2: 1,8 Mio. €) sowie ein übriger Verlustvortrag i. S. d. § 10d EStG i. H. v. 1,2 Mio. €. Im Veranlagungszeitraum 2018 erzielt die V-GmbH einen positiven Gesamtbetrag der Einkünfte i. H. v. 2 Mio. €.

Lösung:

Nach § 10d Absatz 2 EStG i. V. m. § 8d Absatz 1 Satz 8 KStG erfolgt im Grundfall eine Verrechnung des gesamten fortführungsgebundenen Verlustvortrags (800.000 €) sowie des übrigen verbleibenden Verlustvortrags i. H. v. 200.000 € uneingeschränkt. Darüber hinaus können 60 % des 1 Mio. € übersteigenden positiven Gesamtbetrags der Einkünfte (= 600.000 €) des übrigen verbleibenden Verlustvortrags verrechnet werden. Zum 31.12.2018 ist ein verbleibender Verlustvortrag i. H. v. 400.000 € gesondert festzustellen. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist vollständig aufgebraucht.

Lösung zur Variante 1:

In der Variante 1 wird der fortführungsgebundene Verlustvortrag i. H. v. 1 Mio. € uneingeschränkt verrechnet. Darüber hinaus kann ein Verlustvolumen von 600.000 € mit dem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte verrechnet werden. Dies setzt sich aus den verbleibenden 200.000 € des fortführungsgebundenen Verlustvortrags sowie i. H. v. 400.000 € des übrigen verbleibenden Verlustvortrags zusammen. Zum 31.12.2018 ist ein verbleibender Verlustvortrag i. S. d. § 10d EStG i. H. v. 800.000 € gesondert festzustellen. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag i. S. d. § 8d KStG ist vollständig aufgebraucht.

Lösung zur Variante 2:

In der Variante 2 wird der fortführungsgebundene Verlustvortrag i. H. v. 1 Mio. € uneingeschränkt verrechnet. Darüber hinaus kann ein Verlustvolumen von 600.000 € mit dem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte verrechnet werden. Dies setzt sich vollständig aus dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag zusammen. Zum 31.12.2018 sind ein verbleibender fortführungsgebundener Verlustvortrag i. S. d. § 8d KStG i. H. v. 200.000 € und ein übriger Verlustvortrag i. S. d. § 10d EStG i. H. v. 1,2 Mio. € gesondert festzustellen.

Eintritt eines anderen schädlichen Ereignisses (§ 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 bis 6 KStG)

Ein anderes schädliches Ereignis liegt vor, wenn

- der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wird (vgl. Rn. 23 ff.),
- der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird (vgl. Rn. 27 f.),
- die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt (vgl. Rn. 29 ff.),
- die Körperschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt (vgl. Rn. 32 ff.),
- die Körperschaft die Stellung eines Organträgers i. S. d. § 14 Absatz 1 KStG einnimmt (vgl. Rn. 36 f.) oder
- auf die Körperschaft Wirtschaftsgüter übertragen werden, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt (vgl. Rn. 38 ff.).

Bei unterjährigem Eintritt eines schädlichen Ereignisses wird der zum Schluss des vorangehenden Veranlagungszeitraums festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag gekürzt. Eine Kürzung laufender Verluste, die bis zum Eintritt des jeweiligen schädlichen Ereignisses entstanden sind, oder eine Verrechnung von bis zum Eintritt des jeweiligen schädlichen Ereignisses entstandenen positiven Ergebnissen mit dem zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Verlustvortrag erfolgt nicht.

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 22:

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. 63). Der übrige nicht genutzte fortführungsgebundene Verlustvortrag i. H. v. 300.000 € geht gemäß § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 KStG unter.

2. 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 22:

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. 63).

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 23:

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 € + 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.

Bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb sind auf einen am Schluss des Vorjahres vorhandenen fortführungsgebundenen Verlustvortrag die Grundsätze der Rn. 33 ff. des BMF-Schreibens vom 28. November 2017 (a. a. O.) anzuwenden, es sei denn, § 8d KStG findet aufgrund eines erneuten Antrags Anwendung. Der zum Schluss des Vorjahres vorhandene fortführungsgebundene Verlustvortrag bleibt in Höhe eines bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten positiven Gesamtbetrags der Einkünfte als Verlustvortrag (ohne Fortführungsgebundenheit) erhalten.

Beispiel 24:

Bei der V-GmbH besteht zum 31.12.2017 ein fortführungsgebundener Verlustvortrag i. S. d. § 8d KStG i. H. v. 500.000 €. Zum 30.06.2018 werden 100 % der Anteile an der V-GmbH an einen Erwerber veräußert. Im Veranlagungszeitraum 2018 erzielt die V-GmbH einen positiven Gesamtbetrag der Einkünfte i. H. v. 200.000 €. Dieser entfällt vollständig auf den Zeitraum bis zum 30.06.2018. Die V-GmbH stellt keinen Antrag nach § 8d KStG.

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

Lösung:

Der verbleibende fortführungsgebundene Verlustvortrag i. S. d. § 8d KStG kann mit dem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte i. H. v. 200.000 €, der auf den Zeitraum bis zum schädlichen Beteiligungserwerb am 30.06.2018 entfällt, verrechnet werden (vgl. Rn. 51). Der verbleibende Teil der nicht genutzten Verluste i. H. v. 300.000 € geht nach § 8c Absatz 1 KStG unter.

Lösung zur Variante:

Aufgrund des Antrags der V-GmbH findet § 8c KStG keine Anwendung. Somit kann der auf den 31.12.2017 festgestellte fortführungsgebundene Verlust i. S. d. § 8d KStG i. H. v. 500.000 € mit dem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte verrechnet werden. Danach verbleibt zum 31.12.2018 ein fortführungsgebundener Verlustvortrag i. S. d. § 8d KStG i. H. v. 300.000 €.

IV. Die Reform des Personengesellschaftsrechts rückt näher! - Überblick zum "Mauracher Entwurf"

Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) / BGB-Gesellschaft dürfte die am weitesten verbreitete Rechtsform sein. Viele Immobilien werden von GbRs gehalten. Noch immer sind die meisten Freiberufler als GbR organisiert. Das Recht der GbR soll nun grundlegend reformiert werden. Freiberufler sollen Zugang zur GmbH & Co. KG erhalten.

1. Weitgehend fehlende Regelungen

Kaum ein Rechtsgebiet ist derzeit so wenig geregelt wie das Recht der BGB-Gesellschaft – und dies, obwohl die GbR / BGB-Gesellschaft in der Rechtswirklichkeit und entgegen der Annahme des historischen Gesetzgebers heute wahrscheinlich die meist gebrauchte Rechtsform in Deutschland ist. Ganz wesentliche Fragen lassen sich aus dem BGB nicht klären, wie z.B. die Haftung, die Frage der eigenen Rechtspersönlichkeit und zentrale Fragen zur Vertretung der Gesellschaft und zum gutgläubigen Erwerb von einer BGB-Gesellschaft. Darüber hinaus wirft der Wechsel von der BGB-Gesellschaft in andere Rechtsformen des Personengesellschaftsrechts enorme Probleme auf, die derzeit in der juristischen Literatur wenig beleuchtet sind. Die BGB-Gesellschaft ist nach bisherigem Recht nicht umwandlungsfähig und auch dies führt zu Mehraufwand und Mehrkosten bei der Umstrukturierung.

2. Weitere Rechtsform für Freiberufler

Der Gesetzgeber hatte weiterhin die Aufgabe, zu überprüfen, inwieweit Freiberuflern neue Rechtsformen für ihre Betätigung zur Verfügung gestellt werden. Die derzeitige Rechtslage ist unbefriedigend, da aus berufsrechtlichen Regelungen für die Steuerberater und Wirtschaftsprüfer gefolgert wird, dass ihnen auch die GmbH & Co. KG zur Verfügung steht, während dies für fast alle anderen Freiberufler ausgeschlossen ist.

3. Forderungen aus Wissenschaft und Praxis

Der 71. Deutsche Juristentag in Essen hatte 2016 umfangreiche Vorschläge zur Reform des Personengesellschaftsrechts gemacht. Der Koalitionsvertrag zwischen CDU und SPD hatte es sich unter anderem zur Aufgabe gemacht, das Personengesellschaftsrecht zu reformieren. Das Bundesjustizministerium setzte eine Sachverständigenkommission ein, die nun einen ersten Diskussionsentwurf unter dem Titel „Mauracher Entwurf“ vorgelegt hat. Dieser Entwurf reformiert die §§ 705 ff. BGB ganz grundlegend, greift in die Regelungen des HGB zur OHG und KG ein, schafft die unsäglich misslungene Regelung des § 899a BGB zum gutgläubigen Erwerb von einer GbR ab, ermöglicht den Statutenwechsel zwischen Personengesellschaften und gibt der GbR die umfassende Möglichkeit zur Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz.

4. Der sog. „Mauracher Entwurf“

Der Gesetzesentwurf, der Ende April 2020 der Öffentlichkeit vorgestellt wurde, umfasst auf 65 Seiten Neuregelungen in einer großen Zahl von Gesetzen (schwerpunktmäßig im BGB und im HGB sowie im Umwandlungsgesetz) und ist auf nochmals 160 Seiten ausführlich begründet. Darüber hinaus geben Thesenpapiere der Arbeitsgruppen Einblick in die Gedankenführung der Sachverständigen, die eine insgesamt beeindruckende Leistung vollbracht haben. Es sprechen gute Gründe dafür, dass dieser Diskussionsentwurf sehr schnell zum Referentenentwurf überführt wird und es ist dann zu hoffen, dass es in absehbarer Zeit zum Regierungsentwurf kommt. Anregungen und Kritik sind aus unserer Sicht nicht bei den grundsätzlichen Überlegungen der Kommission angebracht, sondern nur in Detailfragen. Vorausgeschickt werden darf, dass der Entwurf nicht alle Vorschläge des Deutschen Juristentages aufnimmt, dies aber ganz überwiegend überzeugend begründet.

5. Die Neuregelungen zur GbR im Überblick

Im Einzelnen ergibt sich folgendes:

a) Eigene Rechtspersönlichkeit

Grundlegend sind die Änderungen zu den §§ 705 ff. BGB-E. Auch wenn der eine oder andere bemängeln wird, dass hier eine vollständige Neusortierung erfolgt und man bekanntes an unbekannter Stelle wiederfindet, so ist dies dadurch gerechtfertigt, dass der Entwurf sich zu einer neuen und überzeugenden Systematisierung des Rechts der BGB-Gesellschaft entschließt. Eine alles entscheidende Weichenstellung trifft bereits § 705 Abs. 2 BGB-E, der die eigene Rechtspersönlichkeit der GbR nun im Gesetz bestätigt und damit das fortführt, was der Bundesgerichtshof mit seiner Entscheidung in Sachen „ARGE Weißes Ross“ (BGH v. 29.11.2001 - II ZR 331/00, NJW 2001, 1056) bereits begonnen hat, dann aber von der Rechtsprechung nicht konsequent umgesetzt wurde. Hat die BGB-Gesellschaft eigene Rechtspersönlichkeit, so kann sie eigene Rechte erwerben, sie kann Vollmachten erteilen und ist insoweit zu behandeln wie jede andere Gesellschaftsform, die eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt. Es ist begrüßenswert, dass der Gesetzgeber teilweise auch die Publikumpersonengesellschaft bei seinen Überlegungen im Auge hat (vgl. u.a. § 714b Abs. 2 BGB-E).

b) Vertragssitz und Verwaltungssitz

Der Gesetzgeber sieht dann in § 706 BGB-E vor, dass die Gesellschaft einen von ihrem Vertragssitz (Registrierungssitz) abweichenden Verwaltungssitz haben kann. Dies hat eine ganz besondere Bedeutung für Personenhandelsgesellschaften, auf die § 706 BGB-E über § 705 HGB-E anwendbar ist. Viele KGs haben als Komplementärin eine Gesellschaft ausländischer Rechtsform. Die Konsequenzen, die das für den Sitz und die Haftung der Gesellschafter (doch nur GbR?) hat, sind unklar.

c) GbR-Register und Verfahren

Hierzu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das neue Konzept unterscheidet zwischen der rechtsfähigen, der registrierten GbR und der nicht im Register eingetragenen GbR. Der Gesetzgeber wollte hier denjenigen, die eine reine Innengesell-

schaft (vgl. z.B. Lottogesellschaft) vereinbaren, die Möglichkeit geben, sich vor dem Registrierungsaufwand zu schützen (Innengesellschaft). Will eine GbR am Rechtsverkehr teilnehmen, muss sie sich nicht zwingend registrieren lassen. Sie hat die Option für die Eintragung im GbR-Register. Will sie aber zu registrierende Rechte erwerben (z.B. Grundstücksrechte, Geschäftsanteile an einer GmbH), wird sie dies in Zukunft nur noch können, wenn sie sich vorab registrieren lässt. Dafür schafft das Gesetz in § 707 BGB-E ein eigenes GbR-Register und dies ist sehr zu begrüßen. Zu kritisieren ist, dass es aber (weiterhin) die rechtsfähige GbR gibt, die in keinem Register eingetragen ist und über deren Existenz und über deren Vertretungsverhältnisse der Rechtsverkehr nur spekulieren kann. Das Register sieht Angaben zum Gesellschafterbestand und zu den Vertretungsverhältnissen vor. Mit der Anerkennung der Rechtspersönlichkeit der GbR und der Registrierung der GbR und der dann auch daran anknüpfenden Möglichkeit, auf Basis der Registrierung einen Rechtsschein zu schaffen, der ein Vertrauen des Rechtsverkehrs auf die Vertretungsbefugnis der Registrierten herstellt, lösen sich dogmatisch überzeugend die Probleme zum gutgläubigen Erwerb von einer BGB-Gesellschaft, die insbesondere im Grundstücksverkehr immer noch weitgehend ungelöst geblieben sind.

Der Zwang zur Registrierung als eingetragene GbR besteht über eine Neuregelung der Grundbuchordnung, wenn die GbR zu registrierende Rechte erwerben will. Wenn eine bestehende GbR Veränderungen eintragen lassen möchte, muss sie sich ebenfalls vorher registrieren lassen. Dies sieht Art. 19 des Mauracher Entwurfs vor (Änderung des EGBGB).

Hat man einmal berechtigterweise das GbR-Register eingeführt, so muss natürlich dafür Sorge getragen werden, dass alle Änderungen, die die Gesellschaft betreffen, auch hier nachvollzogen werden. Die Anmeldungen sind grundsätzlich von sämtlichen Gesellschaftern zu bewirken. Dies wird in der Praxis dazu führen, dass bei GbRs Registervollmachten - wie bei der KG schon üblich - erteilt werden. Weniger überzeugend ist die Festlegung des Gesetzgebers, dass es den Gesellschaftern freigestellt ist, auf ihre Registrierung über einen Rechtsformzusatz „eGbR“ hinzuweisen. Für den Rechtsverkehr wäre es besser, wenn die Pflicht zur Angabe dieses Rechtsformzusatzes vom Gesetzgeber festgelegt werden würde.

d) Regelungen zum sog. Statutenwechsel zwischen Personengesellschaften

Im gleichen Atemzug nimmt der Entwurf eine weitere Problematik auf, die bisher mehr die Praktiker berührt hat und weniger die Wissenschaft. Wechselt eine BGB-Gesellschaft in eine OHG oder Partnerschaftsgesellschaft und sind Rechte für diese in einem Register eingetragen, so ist es bisher völlig ungeklärt, auf Basis welcher Unterlagen es den Gesellschaftern ermöglicht wird, diesen Statutenwechsel im Register nachvollziehen zu lassen. Hier schafft das Gesetz nun Abhilfe.

e) Übertragungsfähigkeit des GbR-Anteils

Das Gesetz sieht nun in §§ 708, 711 BGB-E ausdrücklich vor, dass der Anteil eines Gesellschafters übertragen werden kann. Dies entsprach zwar schon in der Vergangenheit der überwiegenden Auffassung, es ist aber richtig, dass der Gesetzgeber dies ausdrücklich regelt. Festgelegt wird, dass die Abtretung des Anteils nur mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter möglich ist. Natürlich kann dies kraft Gesellschaftsvertrages abgeändert werden. Eintritt und Ausscheiden eines Gesellschafters sind jeweils von allen Gesellschaftern anzumelden.

f) Gestaltungsfreiheit bei GbR-Verträgen

In § 708 BGB-E legt der Gesetzgeber fest, dass grundsätzlich Gestaltungsfreiheit herrscht, wobei im folgenden sinnvollerweise einige Vorschriften vorgesehen sind, von denen eben nicht abgewichen werden kann (u.a. betrifft dies die Klagefrist, die Notgeschäftsführungsbefugnis und Informationsrechte).

g) Mehrbelastungsverbot schützt Gesellschafter

Das schon bisher anerkannte Verschlechterungsverbot wird im jetzt als Mehrbelastungsverbot ausgestalteten § 710 BGB-E festgelegt.

h) Erbrecht bei der GbR

Der Reformentwurf enthält auch Regelungen für den Todesfall eines Gesellschafters. Beim Tod eines Gesellschafters scheidet dieser grundsätzlich aus der Gesellschaft aus, § 723 Abs. 1 BGB-E. Es bleibt weiterhin den Gesellschaftern jedoch vorbehalten, anderweitige Regelungen zu treffen. Allerdings bleibt auch unklar, wie entsprechende Regelungen den entsprechenden Registern nachzuweisen sind. Scheidet der Gesellschafter aber nicht aus, so hält § 724 BGB-E eine Neuregelung bereit: Der Erbe kann sein Verbleiben davon abhängig machen, dass die Gesellschaft – wie bei der OHG - in eine KG umgewandelt wird.

Für den Erbfall bleibt der Gesetzesentwurf dabei, dass jedenfalls für die werbende Gesellschaft das Gesellschaftsrecht dem Erbrecht vorgeht und insofern im Erbfall der Anteil nicht an die Erbengemeinschaft, sondern an die Erben je einzeln im Verhältnis ihrer Beteiligung am Nachlass übergeht. Es ist bis heute ungeklärt, ob diese Spezialität deutschen Rechts auch dann Anwendung findet, wenn der Erbfall als solcher von ausländischem Recht bestimmt wird.

i) Einfache Mehrheit für Gesellschafterbeschlüsse?

Überraschend und auch diskussionswürdig ist die Ansicht der Entwurfsverfasser, dass Gesellschafterbeschlüsse immer dann der einfachen Mehrheit bedürfen, soweit der Gesellschaftsvertrag keine Mehrheitsklausel vorsieht und auch das Gesetz nicht zwingend eine andere Mehrheit verlangt (vgl. die Liquidation). Dies überzeugt wenig, da die Mehrheitsklausel auch für Änderungen des Gesellschaftsvertrags greifen soll. Hier ist aber selbst bei den Kapitalgesellschaften eine Dreiviertel-Mehrheit erforderlich. Ein wenig enttäuschend ist es, dass der Gesetzgeber die Problematik der Stimmverbote nicht im BGB (und auch nicht im HGB) regeln möchte, obwohl die Anwendung der für Kapitalgesellschaften geltenden Grundsätze und deren Übertragung auf die Personengesellschaft heftig umstritten ist.

j) Neues Konzept der Klage gegen Gesellschafterbeschlüsse

Eine Revolution stellt die umfassende Umstellung des Systems der Beschlussmängelanfechtung dar. Hier wird nun in § 714a BGB-E ein Wechsel vollzogen, der sich an dem Recht der Aktiengesellschaft anlehnt. Dies ist zu begrüßen. In der Folge kann man dann auch die dort geltende Rechtsprechung zur Beschlussmängelanfechtung übernehmen.

Nichtig sollen Beschlüsse sein, die gegen Rechtsvorschriften verstoßen, auf deren Einhaltung nicht verzichtet werden kann. Anfechtbare Beschlüsse sind innerhalb

einer Frist von drei Monaten anfechtbar. Die Gesellschafter können die Anfechtungsfrist auf bis zu einen Monat verkürzen. Die gegen die Gesellschaft zu richtende Klage ist beim Landgericht zu erheben. Damit wären fehlerhafte Beschlüsse nicht mehr regelmäßig nichtig und die Nichtigkeit wäre nicht mehr stets mit einer allgemeinen Feststellungsklage geltend zu machen. Da die Feststellungsklage keiner Befristung unterliegt und somit bislang häufig zu Schwebezuständen führt, sollen Unternehmen die Wirksamkeit von Gesellschafterbeschlüssen künftig schneller klären können. Dieses gewinnt auch deswegen zunehmend an Bedeutung, da aufgrund der im Entwurf ebenfalls vorgesehenen uneingeschränkten Zulässigkeit von Mehrheitsklauseln in Zukunft vermehrt mit Beschlussmängelstreitigkeiten zu rechnen ist. Diese Neuerung bestätigt übrigens indirekt die Aufgabe des sog. Bestimmtheitsgrundsatzes durch die Rechtsprechung.

k) Regelung der actio pro socio

Die bisher nur in der Rechtsprechung etablierte actio pro socio, mit der ein Gesellschafter Ansprüche der Gesellschaft gegenüber Mitgesellschaftern oder aber auch im Ausnahmefall Ansprüche der Gesellschaft gegen Dritte durchsetzen kann, findet sich jetzt in § 715b BGB-E überzeugend geregelt wieder. Dieses Recht endet mit Ausscheiden aus der Gesellschaft.

l) Vertretung und Möglichkeit der Ermächtigung / keine Beschränkung / Geschäftsführung

Die Vertretung der Gesellschaft wird nun in § 719 ff. BGB-E geregelt. Die Gesellschaft entsteht im Verhältnis zu Dritten, wenn sie am Rechtsverkehr teilnimmt und wird grundsätzlich durch alle Gesellschafter gemeinsam vertreten. Es ist erfreulich, dass der Gesetzgeber ausdrücklich die Möglichkeit einer Vertretungsermächtigung in § 720 Abs. 2 BGB-E anspricht. Es können also mehrere Vertreter einen einzelnen oder mehrere gemeinsam zur Vertretung ermächtigen.

Überdenkenswert erscheint jedoch, dass der Entwurf den Vorschlag des 71. Deutschen Juristentages nicht übernimmt, die Vertretung im Außenverhältnis dadurch begrenzen zu können, dass ein entsprechender Eintrag im GbR-Register erfolgt. Die Überlegungen des 71. Deutschen Juristentages haben sehr wohl überzeugt. An der GbR sind eben typischerweise weniger geschäftserfahrene, natürliche Personen beteiligt und es ist nachvollziehbar, dass man diese vor einer unbeschränkten Vertretungsbefugnis gerade dort schützen will, wo man aus Praktikabilitätsgründen die Vertretungsbefugnis nicht allen Gesellschaftern zuspricht (abweichend jedoch § 720 Abs. 4 BGB-E).

Das Konzept einer Einzelgeschäftsführungsbefugnis für die GbR-Gesellschafter, das der 71. Deutsche Juristentag gefordert hatte, übernimmt der Entwurf mit guter Begründung nicht.

m) Klare Haftungsregelung

Erstmals im BGB findet sich eine klare Regelung zur Haftung wieder, die an die bisherige Regelung in § 128 HGB anknüpft. Mit dem Verweis des HGB auf das BGB wird es damit auch unnötig, die Haftung gesondert im HGB zu regeln. Jeder, der in eine GbR eintritt, muss wissen, dass er für sämtliche Verbindlichkeiten der

GbR mit seinem gesamten Vermögen haftet, wenn nicht – was weiterhin zulässig bleibt – mit dem jeweiligen Vertragspartner eine Beschränkung der Haftung bspw. auf das Gesellschaftsvermögen vereinbart wird (§ 721 BGB-E). Dem bisherigen Modell des § 130 HGB folgend haftet auch jeder, der in eine GbR eintritt, für die bisher bestehenden Verbindlichkeiten der GbR.

n) Insolvenzantragspflicht

§ 722 BGB-E regelt nun einen doppelten Grund für die Insolvenzantragspflicht, wenn keine natürliche Person an einer GbR beteiligt ist. Dies ist gar nicht so selten der Fall, da sich häufig auch Unternehmen im Rahmen einer GbR zusammenschließen. Dann aber müssen sie sowohl bei Zahlungsunfähigkeit wie auch bei Überschuldung die Insolvenz anmelden.

o) Abfindung bei Ausscheiden

Regelungen zum Abfindungsanspruch enthält § 728 BGB-E, wobei die Entwurfsbegründung dahin tendiert, bei einer von Anfang an unwirksamen Abfindungsregelung eine geltungserhaltende Reduktion nicht stattfinden zu lassen. Die Abfindung ist grundsätzlich nach dem wahren Wert der Beteiligung zu bemessen und es ist überzeugend, dass der Gesetzgeber sich nicht für eine bestimmte Bewertungsmethode entscheidet.

p) Liquidationsverfahren

Detailliert wird nun auch das Liquidationsverfahren für die GbR geregelt. Der Liquidationsbeschluss bedarf kraft gesetzlicher Regelung, die wohl nicht dispositiv ist, einer Dreiviertelmehrheit. Auch insoweit ist zu kritisieren, dass dieser berechtigte Beschluss nur den Liquidationsfall erfasst, aber nicht gesellschaftsvertragliche Änderungen, die ebenso stark in die Struktur der Gesellschaft eingreifen können (z.B. Änderung des Gesellschaftsgegenstands etc.).

q) Änderungen des Handelsgesetzbuches (HGB)

Betrachtet man die Änderungen des HGB, so ist zunächst wiederum darauf hinzuweisen, dass in § 106 HGB-E nun der Statuswechsel ausdrücklich erfasst wird und überzeugend geregelt ist.

r) Zugang für Freiberufler

Entsprechend einer vielfältigen Forderung aus der Wissenschaft und Praxis erhält nun auch der Freiberufler Zugang zur Personenhandelsgesellschaft und somit vor allem Zugang zur GmbH & Co. KG, wenn das entsprechende Berufsrecht dies zulässt. Auf diese Weise kann man unter Berücksichtigung der etwaigen steuerrechtlichen Nachteile das Defizit der Partnerschaftsgesellschaft mbB kompensieren. Dort kann nur die Haftung für berufsspezifische Haftungsrisiken beschränkt werden, nicht aber bspw. für die Haftung aus den Arbeitsverträgen mit den Beschäftigten oder den Mietverträgen, die die jeweilige freiberufliche Praxis abgeschlossen hat. Es bleibt abzuwarten, wie die Reaktion der Finanzverwaltung auf diese Entscheidung ausfällt. Es gehört aber nicht viel Phantasie dazu, zu prognostizieren, dass viele Freiberufler, wenn der jeweilige Berufsstand den Weg eröffnet, über eine Änderung der Rechtsform nachdenken werden.

6. Änderung der Grundbuchordnung

Für die Praxis ist auch eine Änderung in der Grundbuchordnung wichtig. Der Notar kann nun durch Einsicht in das GbR-Register Vertretungsbescheinigungen, Nachfolgebescheinigungen etc. für die GbR erstellen. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass es in der Praxis enorme Probleme aufweist, Grundbuchämter von entsprechenden Nachfolgeregelungen in Gesellschaftsverträgen zu überzeugen und hier bisher keine befriedigende Regelung getroffen wurde. Äußerst erfreulich ist, wie bereits eingangs festgestellt, dass nun der Kauf und Verkauf von einer Grundstücks-GbR auf rechtssicherem Weg und auf der Basis klarer Rechtsvorschriften keine Probleme mehr auslösen wird. Die GbR wird auch aufgrund dessen gerade im Grundstücksbereich an Bedeutung gewinnen und die Unsicherheiten im Grundstücksverkehr sind weitgehend beseitigt.

7. Partnerschaftsgesellschaft bleibt und erhält liberales Firmenrecht

An der derzeit in der Praxis sehr beliebten Partnerschaftsgesellschaft und der Sonderform der Partnerschaftsgesellschaft mbB wird zu Recht festgehalten. Der Vorteil dieser Rechtsform besteht gegenüber der GmbH & Co. KG darin, dass hier Bilanzen nicht veröffentlicht werden müssen und keine Gewerbesteuerpflicht besteht. Das Firmenrecht wird liberalisiert. Es sind Phantasie-, Sach- und Personenfirmlen zulässig.

8. GbR wird umwandlungsfähig nach dem Umwandlungsgesetz (UmwG)

Eine letzte, ganz wesentliche Neuerung und positiv zu bewertende Änderung ergibt sich dadurch, dass die GbR umfassend in die Möglichkeiten zur Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz einbezogen wird. Sie ist sowohl aktiv wie passiv umwandlungsfähig. Umwege über die „Umwandlung“ in eine OHG oder Partnerschaftsgesellschaft, um aus der GbR bspw. in die GmbH zu kommen, sind nicht mehr erforderlich. Die Rückumwandlung in die GbR ist in jeder Situation ebenso möglich. Die GbR ist uneingeschränkt verschmelzungs-, spaltungs- und formwechselfähig. Auch dies wird die Bedeutung der GbR im Rechtsverkehr steigern.

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuerrecht

1. Grundsätze bei Studium und Ausbildung

Wann sind Kosten für Studium und Ausbildung absetzbar? Aufwendungen für die Erstausbildung sind ab dem Veranlagungszeitraum 2004 außerhalb eines Dienstverhältnisses nicht mehr als Werbungskosten abziehbar. Das hat der BFH im Fall eines Bachelorstudiums entschieden. Aufwendungen für ein anschließendes Masterstudium können demgegenüber als vorweggenommene Werbungskosten geltend gemacht werden.

Mit dem Urteil hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass Kosten, die im Rahmen eines Erststudiums entstehen, ab dem Jahr 2004 nicht mehr als Werbungskosten abgezogen werden können. Damit folgt der BFH der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG).

BFH v. 12.02.2020 - VI R 17/20

I. Sachverhalt:

Die Klägerin hat Aufwendungen, welche ihr im Rahmen ihres Erststudiums entstanden sind, als Werbungskosten geltend gemacht. Da sie in dem jeweiligen Jahr keine hohen Einkünfte erzielte, entstand durch den Abzug der Werbungskosten ein Verlustvortrag. Diesen wollte die Klägerin in die folgenden Veranlagungszeiträume vortragen und mit zukünftigen positiven Einnahmen verrechnen.

Der BFH war grundsätzlich der Auffassung, dass der Abzug als Werbungskosten möglich ist, und wollte der Klägerin folgen. Diesem stand jedoch der im Jahr 2004 eingeführte § 9 Abs. 6 EStG entgegen. Damit wurde ein Abzugsverbot für die Aufwendungen im Rahmen eines Erststudiums eingeführt.

Der BFH legte daher diese Frage dem BVerfG vor, welches jedoch durch § 9 Abs. 6 EStG keinen Verstoß des Leistungsfähigkeitsprinzips gem. Art. 3 Abs. 1 GG gegeben sah.

Der BFH folgte daher der Auffassung des BVerfG und gab der Revision des Finanzamts statt.

Aufwendungen im Rahmen des Erststudiums als Sonderausgaben

Grundsätzlich stellen Aufwendungen, die im Rahmen eines Erststudiums entstehen, Werbungskosten gem. § 9 EStG für den jeweiligen Steuerpflichtigen dar und kön-

nen, wenn sie in einer entsprechenden Höhe anfallen, auch als Verlustvortrag in die folgenden Zeiträume vorgetragen werden.

Seit der Einführung des § 9 Abs. 6 EStG können jedoch Aufwendungen, welche im Rahmen eines Studiums oder einer Berufsausbildung nur als Werbungskosten abgezogen werden, wenn der jeweilige Steuerpflichtige bereits vorher ein Erststudium abgeschlossen hat.

Das BVerfG sah hierin keinen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip gem. Art. 3 Abs. 1 GG und erkannte die Vorschrift als verfassungsgemäß an.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH ist nun in seinem Urteil der Auffassung des BVerfG gefolgt und hat den Abzug der Aufwendungen als Werbungskosten im Rahmen des Erststudiums abgelehnt. Ein Abzug ist somit nur als Sonderausgabe gem. § 10 EStG möglich, was auch einen Verlustvortrag gem. § 10d EStG in die folgenden Veranlagungszeiträume ausschließt.

Dies gilt jedoch ausdrücklich nicht für Kosten, welche der Klägerin im Masterstudium entstanden sind. Da durch den Abschluss des Bachelorstudiums vorher eine Erstausbildung abgeschlossen wurde, sind diese Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar.

III. Hinweise für die Praxis

Der BFH ist, wie zu erwarten war, der Auffassung des BVerfG gefolgt. Nach der Entscheidung des BVerfG haben einige Kläger ihre Klage zurückgezogen und sind so einem Urteil zuvorgekommen. Dies betraf u.a. auch die Pilotenausbildung, die ebenfalls vor Antritt eines Dienstverhältnisses abgeschlossen wird.

Steuerpflichtige sollten jedoch beachten, dass Kosten für ein Masterstudium als vorweggenommene Werbungskosten geltend gemacht und auch in zukünftige Veranlagungszeiträume vorgetragen werden können.

2. Berechnung der 110 €-Freigrenze bei Betriebsveranstaltungen

Bei der Ermittlung, ob die 110 €-Freigrenze überschritten ist und deshalb Leistungen eines Arbeitgebers aus Anlass einer Betriebsveranstaltung als Arbeitslohn zu werten sind, kommt die Aufteilung der Gesamtkosten auf Personen, die mit der Durchführung der Veranstaltung betraut sind und nicht der Belegschaft angehören, nicht in Betracht. Aufwendungen des Arbeitgebers für diesen Personenkreis können jedoch die Gesamtkosten der Betriebsveranstaltung vermindern.

BFH v. 28.4.2020 - VI R 41/17

I. Hintergrund:

Die Bewertung von Leistungen des Arbeitgebers anlässlich von Betriebsveranstaltungen bestimmt sich nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG. Bei diesem Wert, der im Schätzungsweg ermittelt werden kann, handelt es sich um den Betrag, den ein Fremder unter gewöhnlichen Verhältnissen für Güter gleicher Art im freien Verkehr aufwenden muss.

Der Wert der den Arbeitnehmern anlässlich einer Betriebsveranstaltung zugewandten Leistungen kann anhand der Kosten geschätzt werden, die der Arbeitgeber dafür seinerseits aufgewendet hat. Diese sind --soweit nicht individualisierbar-- zu gleichen Teilen auf sämtliche Teilnehmer und damit auch auf Familienangehörige und Gäste, die den Arbeitnehmer bei der Betriebsveranstaltung begleitet haben, aufzuteilen. Die genannte Freigrenze gilt auch in diesem Fall je Teilnehmer. Der auf die Familienangehörigen und Gäste entfallende Aufwand wird aber den Arbeitnehmern bei der Berechnung, ob die Freigrenze überschritten ist, nicht zugerechnet.

II. Sachverhalt:

Im Streitfall war das FG zu Recht davon ausgegangen, dass in die Schätzungsgrundlage zur Bemessung des dem Arbeitnehmer zugewandten Vorteils nur solche Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen sind, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen.

Nur wenn der Arbeitnehmer objektiv bereichert ist, kann Arbeitslohn vorliegen. Zu einer objektiven Bereicherung führen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen typischerweise nur solche Leistungen, die die teilnehmenden Arbeitnehmer unmittelbar konsumieren können, also vor allem Speisen, Getränke und Musikdarbietungen.

Aufwendungen des Arbeitgebers, die die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung selbst betreffen, etwa Mietkosten und Kosten für die organisatorischen Tätigkeiten eines Eventveranstalters, bewirken bei den Teilnehmern dagegen keinen unmittelbaren Wertzugang; sie bleiben daher bei der angesprochenen Gesamtkostenermittlung grundsätzlich außer Betracht.

Entsprechendes gilt für von der Steuerpflichtigen verauslagte Reiseaufwendungen. Denn die Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung ist beruflich veranlasst, so dass es sich insoweit um steuerfreien Werbungskostenersatz gemäß § 3 Nr. 16 EStG handelt.

Im Streitfall hatte das FG den Wert der den Arbeitnehmern anlässlich des Mitarbeiterfests 2011 zugewandten Leistungen fehlerhaft berechnet. Denn es hatte bei der Berechnung, ob die 110 €-Freigrenze überschritten ist, die Gesamtkosten der Steuerpflichtigen nicht auf die bei der Veranstaltung anwesenden 592 Mitarbeiter der Steuerpflichtigen und eines verbundenen Unternehmens aufgeteilt, sondern den Teilnehmerkreis rechtsfehlerhaft um vier Personen aus dem Kreis der weiteren Anwesenden (wie etwa Künstler, Eventmanager, Fotograf, Busfahrer u.a.) erweitert.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Diese beispielhaft aufgezählten Personen sind bei der Aufteilung der Gesamtkosten nicht als Teilnehmer zu berücksichtigen. Denn bei ihnen handelte es sich weder um Mitarbeiter der Steuerpflichtigen noch um berücksichtigungsfähige Begleitpersonen oder Gäste, denen die Steuerpflichtige anlässlich der streitigen Betriebsveranstaltung auf dem individuellen Dienstverhältnis gründende Vorteile zugewendet hatte. Diese Personen nahmen --jedenfalls wenn sie nicht der Belegschaft zugehören-- an der Betriebsveranstaltung nicht teil, sondern waren als Dritte mit der Durchführung der Veranstaltung betraut. Sie waren nicht Empfänger der im Rahmen der Betriebsveranstaltung durch den Arbeitgeber überbrachten (Sach-)Leistungen. Zuwendungen des Arbeitgebers an diesen Personenkreis sind daher nicht durch das Dienstverhältnis, sondern durch andere Rechtsverhältnisse veranlasst und können nicht zu Arbeitslohn führen.

Im zweiten Rechtsgang wird das FG nun zu prüfen haben, wie viele Personen tatsächlich in welcher Funktion an dem Mitarbeiterfest der Steuerpflichtigen im Jahr 2011 teilgenommen haben, und den Teilnehmerkreis belastbar zu quantifizieren. Zudem hat es die Gesamtkosten der Steuerpflichtigen für diese Betriebsveranstaltung in den Blick zu nehmen und um sämtliche Aufwendungen, die nur dem äußeren Rahmen dienten und daher bei den Teilnehmern der Betriebsveranstaltung keinen unmittelbaren Wertzugang bewirkten, zu bereinigen. Hierzu besteht zumindest betreffend die Bewirtungskosten für die Personen, die mit der Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung befasst waren, und die von der Steuerpflichtigen getragenen Reisekosten anlässlich der Betriebsveranstaltung Anlass. Denn insoweit bereichern Aufwendungen des Arbeitgebers die teilnehmenden Mitarbeiter nach den vorgenannten Grundsätzen nicht. Allein der Umstand, dass die Gesamtkosten zwischen den Beteiligten unstreitig sind, entbindet das FG hiervon erst dann, wenn sich die Beteiligten auch über die übrigen Rechengrößen für die Berechnung der 110 €-Grenze tatsächlich verständigt haben.

3. GmbH-Anteil als Sonderbetriebsvermögen?

Wann sind Beteiligungen an Kapitalgesellschaften dem Sonderbetriebsvermögen II des Mitunternehmers zuzuordnen? Der BFH hat entschieden: Abgesehen von der Geschäftsbeziehung zur Mitunternehmerschaft ist von Bedeutung, ob eine GmbH einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält. Zudem klärte der BFH die Folgen für eine Ladungsfrist zur mündlichen Verhandlung, wenn ein Termin verschoben wird.

BFH, Urt. v. 19.12.2019 - IV R 53/16

I. Sachverhalt:

D war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH, die mit Draht- und Stahlerzeugnissen handelt. Später gründete D zusammen mit E eine GmbH & Co. KG, beiden waren zu je 50% Kommanditisten. D war zugleich alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH der KG. Gegenstand der KG war die Produktion von Drahterzeugnissen (Drahtzieherei).

E hatte früher eine Drahtzieherei als Einzelunternehmer betrieben, dessen Anlagevermögen E in die KG einbrachte. D verfügte wegen seiner Beteiligung an der GmbH über Kontakte auf dem Einkaufsmarkt für die Drahtproduktion. Die GmbH gewährte der KG ein Darlehen über 250.000 €

Die KG bezog die für ihre Produktion erforderlichen Rohstoffe, sog. Vormaterialien, ausschließlich von der GmbH, die insoweit keine weiteren Abnehmer hatte. Die GmbH belieferte zudem auch andere Kunden als die KG mit Stahl- und Drahterzeugnissen. Im Streitjahr hatte die GmbH insgesamt rund 100 Debitoren.

Die KG bezog von der GmbH Vormaterialien für einige Millionen Euro. Diese Lieferungen machten in den Streitjahren 26,1 %, 45,7 % und 63,4 % der gesamten Lieferungen der GmbH aus. Später wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG eröffnet, dem folgte die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH.

Der vorläufige Insolvenzverwalter wies in seinem Bericht darauf hin, dass die wirtschaftliche Entwicklung der GmbH und der KG seit einigen Jahren untrennbar miteinander zusammengehangen habe. Anschließend wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG wieder aufgehoben. D erklärte die aus den GmbH-Anteilen erzielten Kapitalerträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Den Verlust seiner Einlage machte er bei seiner Einkommensteuererklärung gem. § 17 EStG geltend. In den Steuerbilanzen der KG wurde die Beteiligung nicht als Sonderbetriebsvermögen des D ausgewiesen. D machte bei dem Finanzamt (FA) Sonderbetriebsausgaben u.a. für den Ausfall eines der GmbH gewährten Darlehens geltend. Das FA folgte dem nicht.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Einspruch und Klage blieben erfolglos. Der BFH folgte dem.

Die Beteiligung an der GmbH als Sonderbetriebsvermögen

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II ist anzunehmen, wenn die Wirtschaftsgüter, die dem Mitunternehmer gehören, zur Begründung oder Stärkung seiner Betei-

ligung an der Mitunternehmerschaft eingesetzt werden. Ein solches Wirtschaftsgut kann auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sein.

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann die Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft sowohl dadurch stärken, dass sie für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist, als auch dadurch, dass sie der Mitunternehmerstellung selbst dient, weil durch die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft der Einfluss des Gesellschafters in der Personengesellschaft steigt bzw. gestärkt wird. Vorliegend beruft sich D auf die intensive Geschäftsbeziehung zwischen der GmbH und der KG.

Die wirtschaftliche Verflechtung zwischen den Unternehmen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft muss für die Annahme von Sonderbetriebsvermögen II so beschaffen sein, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft in erster Linie im geschäftlichen Interesse der Personengesellschaft gehalten wird und der Gesichtspunkt der privaten Vermögensanlage des Gesellschafters und Anteilnehmers daneben keine bedeutende Rolle spielt.

Dies ist der Fall, wenn die Kapitalgesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der Personengesellschaft erfüllt und sie damit in den Dienst der Personengesellschaft gestellt wird, oder wenn die Kapitalgesellschaft wie eine unselbständige Betriebsabteilung der Personengesellschaft tätig wird, z.B. wenn die Personengesellschaft von der Kapitalgesellschaft abhängig ist, weil sie beispielsweise nur deren Waren vertreiben darf.

Auch wenn sich der Geschäftsgegenstand der Kapitalgesellschaft darauf beschränkt, der Personengesellschaft in erheblichem Umfang Kapital durch Leistung der Einlage zur Verfügung zu stellen, sind die Voraussetzungen für notwendiges Sonderbetriebsvermögen II erfüllt.

Dies ist jedoch anders bei Geschäftsbeziehungen zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft, die üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen, selbst wenn sie besonders intensiv sind.

Nur wenn zu einer engen wirtschaftlichen Verflechtung hinzutritt, dass der Mitunternehmer -ggf. zusammen mit anderen Mitunternehmern- die Kapitalgesellschaft beherrscht, und die Kapitalgesellschaft darüber hinaus neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur Personengesellschaft keinen anderen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält, kann notwendiges Sonderbetriebsvermögen unter dem Aspekt intensiver Geschäftsbeziehungen angenommen werden.

Unterhält die Kapitalgesellschaft neben ihren geschäftlichen Beziehungen zu der Personengesellschaft einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb, ist grundsätzlich von einer Gleichrangigkeit der beiden Gesellschaften und damit auch der Interessenbereiche der daran beteiligten Gesellschafter auszugehen, wenn nicht die Geschäftsbeziehungen sogar auf eine Förderung der Interessen der Kapitalgesellschaft durch die Personengesellschaft hinauslaufen.

Die Kriterien für die Zuordnung einer Kapitalbeteiligung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II unterscheiden sich von denen für die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen.

Entscheidung im Besprechungsfall

Ist ein Einzelunternehmer Inhaber von GmbH-Anteilen, gehören die Anteile zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie dazu bestimmt sind, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dienen, den Absatz von Produkten oder Dienstleistungen des Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

Betrifft die Geschäftsbeziehung nicht den Absatz der im Betrieb des Anteilseigners erstellten Leistungen oder Produkte, sondern Leistungen, die der Betrieb des Anteilseigners zur Erstellung seiner Produkte von der Kapitalgesellschaft bezieht, liegen die Voraussetzungen der ersten Alternative („entscheidende Förderung“) dann vor, wenn der Steuerpflichtige seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum Wohle seines Einzelgewerbebetriebs einsetzt.

Dies ist regelmäßig dann gegeben, wenn zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Betrieb des Anteilseigners eine intensive und nachhaltige Geschäftsbeziehung besteht, die sich für den Gewerbebetrieb als erheblich vorteilhaft erweist, und dieser Vorteil seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

Dazu bedarf es aber weder einer rechtlichen noch faktischen Beherrschung der Kapitalgesellschaft durch den Anteilseigner. Ebenso wenig ist die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen davon abhängig zu machen, ob die Kapitalgesellschaft keinen über die Geschäftsbeziehung zum Einzelgewerbetreibenden hinausgehenden erheblichen Geschäftsbetrieb unterhält.

Die Unterscheidung der Voraussetzungen für notwendiges Betriebsvermögen und notwendiges Sonderbetriebsvermögen II folgt aus den unterschiedlichen Rechtsgrundlagen. Während für die Bestimmung des Umfangs des notwendigen Betriebsvermögens auf § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zurückgegriffen werden kann, gilt dies nicht für Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines Mitunternehmers stehen und nicht der Mitunternehmerschaft zur Nutzung überlassen werden.

Diese sind Bestandteil des steuerlichen Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft. Nach diesen Maßstäben gehört die Beteiligung des D an der GmbH nicht zu seinem Sonderbetriebsvermögen bei der KG.

Der erhebliche eigene Geschäftsbetrieb der GmbH steht der Annahme ihrer Unterordnung gegenüber der KG und damit der Zuordnung der Anteile des D an der GmbH zu seinem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II entgegen.

Zwar war die Geschäftsverbindung zwischen der KG und der GmbH eng und aus der Perspektive der GmbH von einem hohen Umsatzanteil der KG geprägt. Allerdings war nicht nur die Anzahl der weiteren Geschäftspartner neben der KG mit

über 100 sehr hoch, sondern auch der Umsatz der GmbH mit diesen anderen Geschäftspartnern war erheblich und machte im Streitjahr 36,6 % des Gesamtumsatzes aus.

Auch bestand keine geringere Gewinnmarge der GmbH bei Verkäufen an die KG im Verhältnis zu Gewinnmargen bei Umsätzen mit anderen Geschäftspartnern. Denn zum einen fehlt es bereits an einer Vergleichbarkeit der Gewinnmargen für Geschäfte der GmbH mit der KG und der Margen für Geschäfte mit anderen Geschäftspartnern, weil die GmbH an die KG nur Vormaterialien für die Weiterverarbeitung geliefert hat, während andere Abnehmer Endprodukte erhielten.

Zum anderen war die Gewinnmarge nicht so gering, dass die KG den Gewinn der GmbH dadurch „abgesaugt“ und damit die Tätigkeit der GmbH letztlich nur dem Interesse der KG gedient hätte. Die Beteiligung des D an der GmbH ist auch nicht in den Steuerbilanzen als Sonderbetriebsvermögen des D ausgewiesen worden, vielmehr hat D die Kapitalerträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt und den Verlust der Einlage als Verlust i.S.d. § 17 EStG geltend gemacht.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung seine bisherigen Grundsätze zur Zugehörigkeit einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft bestätigt:

Für die Zuordnung eines GmbH-Anteils eines Mitunternehmers zum Sonderbetriebsvermögen II seiner Mitunternehmerschaft ist es von Bedeutung, ob die GmbH abgesehen von der Geschäftsbeziehung zu der Mitunternehmerschaft einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält. Dies entspricht den bisherigen Urteilen.

Zudem hat der BFH noch eine verfahrensrechtliche Frage grundlegend entschieden: Die vierwöchige Ladungsfrist zur mündlichen Verhandlung vor dem BFH beginnt nicht erneut zu laufen, wenn ein Termin auf einen späteren Tag verlegt wird.

Die Entscheidung des BFH ist für beide Themenkomplexe in der Praxis relevant.

4. Zufluss der Tantieme bei verspätetem Jahresabschluss

Wann gilt die Tantieme eines Geschäftsführers als zugeflossen? Welche Folgen hat dabei die verspätete Feststellung des Jahresabschlusses? Nach dem BFH führt die Verspätung auch im Fall eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers nicht per se zu einer Vorverlegung des Zuflusses auf den Zeitpunkt, zu dem die Fälligkeit bei fristgerechter Aufstellung des Jahresabschlusses eingetreten wäre.

Der Bundesfinanzhof hat in einer aktuellen Entscheidung die Grundsätze weiter konkretisiert, wann einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Tantieme zufließt.

BFH, Urt. v. 28.04.2020 - VI R 44/17

I. Sachverhalt:

Der Kläger K war zu 51 % Gesellschafter sowie Geschäftsführer der A GmbH. Außerdem war K Alleingesellschafter und Geschäftsführer der B GmbH. Beide GmbHs gewährten ihren Geschäftsführern neben dem monatlichen Festgehalt Tantiemen. Diese waren jeweils einen Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung fällig.

Zum 31.12.2008 wurden in der Bilanz der A GmbH und der B GmbH für jeden Geschäftsführer Tantiemen passiviert. Die Bilanzen der beiden GmbHs wurden im Dezember des Folgejahres festgestellt. Die Tantiemen wurden nicht ausgezahlt.

Im Streitjahr erlitten sowohl die A GmbH als auch die B GmbH Verluste, welche jeweils in das Jahr 2008 zurückgetragen wurden. Beide Gesellschafter wiesen die Tantiemen nicht in den Jahreslohnsteuerbescheinigungen des K aus und unterwarfen diese auch nicht der Lohnsteuer. Darüber entstand mit dem Finanzamt Streit.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Klage blieb erfolglos, der BFH folgte dem nicht.

Zufluss von Tantiemen

Tantiemen gehören zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn dieser dem Arbeitnehmer zugeflossen ist. Der Zufluss erfolgt mit Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Geldbeträge fließen regelmäßig dadurch zu, dass sie dem Empfänger bar ausbezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden.

Bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer kann hingegen der Zufluss von Einnahmen auch ohne Zahlung oder Gutschrift bereits früher vorliegen. Demnach fließt dem alleinigen oder jedenfalls beherrschenden Gesellschafter eine eindeutige und unbestrittene Forderung gegen „seine“ Kapitalgesellschaft bereits mit deren Fälligkeit zu.

Denn ein beherrschender Gesellschafter hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist. Allerdings werden von dieser Zuflussfiktion nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen erfasst, welche die Kapitalgesellschaft den beherrschenden Gesellschaftern schuldet und die sich bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ausgewirkt haben.

Fällig wird der Anspruch auf Tantiemen erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbaren.

Zufluss der Tantiemen bei K

K war aufgrund seiner Beteiligungsquote bei den GmbHs jeweils beherrschender Gesellschafter. Die Feststellung der Jahresabschlüsse der A GmbH und der B GmbH zum 31.12.2008 erfolgte unter Passivierung der Tantiemen im Dezember 2009.

Die Geschäftsführer-Anstellungsverträge bestimmten die Fälligkeit der Tantiemen jeweils einen Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung. Diese vom Grundfall abweichende Fälligkeitsvereinbarung ist zivilrechtlich und steuerrechtlich wirksam.

Zudem waren die Vereinbarungen bezüglich der Fälligkeit der Tantiemen nach den Grundsätzen über die verdeckte Gewinnausschüttung fremdüblich. Die Vereinbarungen zwischen dem K und „seinen“ GmbHs waren arbeitsrechtlich und nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst.

Vorliegend hätte sich auch ein fremder Geschäftsführer bei sonst gleichen Umständen auf die konkreten Tantiemenvereinbarungen eingelassen. Denn üblicherweise benötigt die Gesellschaft bei höheren Tantiemen Zeit, um die Liquidität für die Auszahlung herzustellen. Ein Monat ist dafür keine unangemessene lange Zeitspanne. Daher waren die Tantiemen mithin nicht im Streitjahr fällig.

Keine Vorverlagerung der Fälligkeit der Tantiemen

Auch die verspätete Feststellung der Jahresabschlüsse zum 31.12.2008 führt nicht zu einem Zufluss der Tantiemen im Streitjahr. Zwischen der Aufstellung des Jahresabschlusses, seiner Feststellung und der Ergebnisverwendung ist zu trennen. Die Feststellung des Jahresabschlusses hat auch bei einer GmbH die Bedeutung einer Verbindlichkeitserklärung der Bilanz.

Im gesellschaftsinternen Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern ist die Feststellung des Jahresabschlusses ein konstitutiv wirkender Akt der Billigung des aufgestellten Jahresabschlusses durch die Gesellschafter, mit welchem diese dessen Richtigkeit anerkennen.

Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze kommt eine Vorverlegung der Fälligkeit auf den Zeitpunkt, zu dem die Fälligkeit bei fristgerechter Aufstellung eingetreten wäre (fiktive Fälligkeit), nicht in Betracht.

Denn erst die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung führt zu einer Verbindlichkeit. Bis zu diesem Zeitpunkt ist der Jahresabschluss ein rechtliches Nullum und lediglich ein Entwurf der Geschäftsführung.

Aufgrund dessen kann der aufgestellte Abschluss noch geändert oder ergänzt werden. Erst der festgestellte Jahresabschluss bildet das Substrat für den nachfolgenden Beschluss über die Ergebnisverwendung. Ein noch nicht existenter Jahresabschluss

kann deshalb auch dann keine Grundlage für etwaige Ansprüche eines Gesellschafters gegen die GmbH sein, wenn es sich um einen beherrschenden Gesellschafter handelt.

Dies gilt selbst dann, wenn die Feststellung des Jahresabschlusses nicht fristgerecht erfolgt ist. Eine vorgezogene (fiktive) Fälligkeit kann der noch nicht existente Jahresabschluss jedoch nicht bewirken. Denn der konkrete Anspruch entsteht (erst) mit der Feststellung des Jahresabschlusses.

Auch eine Fiktion des Zuflusses auf den Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses kommt nicht in Betracht. Denn die im Geschäftsführervertrag wirksam vereinbarte Fälligkeit ist maßgeblich und kann den Zufluss nicht auf den Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses vorverlegen.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat in dieser Entscheidung seine bisherigen Grundsätze der Besteuerung von beherrschenden Gesellschaftern weiter konkretisiert und dabei die Grundsätze über die phasengleiche Aktivierung auch auf Tantiemen angewendet:

Eine verspätete Feststellung des Jahresabschlusses führt auch im Falle eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers nicht per se zu einer Vorverlegung des Zuflusses einer Tantieme auf den Zeitpunkt, zu dem die Fälligkeit bei fristgerechter Aufstellung des Jahresabschlusses eingetreten wäre. Diese Entscheidung dürfte für die Praxis von erheblicher Bedeutung sein.

5. Vorabgewinn der Komplementär-GmbH für vom Kommanditisten geleistete Geschäftsführung der KG

Sieht der Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG einen Vorabgewinn der Komplementär-GmbH für die Übernahme der Geschäftsführung der KG vor, die von einem Kommanditisten der KG als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH erbracht wird, so ist der betreffende Betrag nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht der Komplementär-GmbH, sondern dem die Geschäfte führenden Kommanditisten zuzurechnen. Dies gilt unabhängig davon, ob die GmbH dem Kommanditisten ein Entgelt für seine Tätigkeit schuldet.

BFH v. 28.5.2020 - IV R 11/18

I. Sachverhalt:

Streitig war die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei einer GmbH & Co. KG. Dabei geht es um die Frage, ob der kapitalmäßig nicht beteiligten Komplementär-GmbH ein Vorabgewinn als Vergütung für die Übernahme des Haftungsrisikos und für die Ausübung der Geschäftsführung innerhalb der KG gewährt werden kann, wenn die Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, die zugleich auch Kommanditisten der KG sind, für ihre Geschäftsführungsleistungen keine gesonderte Vergütung der Komplementär-GmbH beziehen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach ständiger Rechtsprechung werden von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG auch Vergütungen erfasst, die bei einer GmbH & Co. KG der Kommanditist dafür erhält, dass er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH die Geschäfte der KG führt. Die Erfassung der Tätigkeitsvergütung bei den Einkünften des Gesellschafters aus Gewerbebetrieb hat der BFH damit begründet, dass auch der Kommanditist einer GmbH & Co. KG, der zugleich Geschäftsführer (Organ) der Komplementär-GmbH ist, aus einkommensteuerrechtlicher Sicht "im Dienst der Personengesellschaft" tätig wird. Denn er nimmt insoweit eine Doppelstellung ein, als er nicht nur Organ der GmbH, sondern zugleich Mitunternehmer der KG ist. Seine Geschäftsführertätigkeit kann insoweit nicht von seiner Eigenschaft als Mitunternehmer der KG gelöst werden.

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG greift deshalb jedenfalls insoweit ein, als sich der Unternehmensgegenstand der Komplementär-GmbH auf die Führung der Geschäfte der Personengesellschaft beschränkt. Insoweit ist die Zahlung der Tätigkeitsvergütung an den Gesellschafter-Kommanditisten einer Gewinnverteilung vergleichbar und kann deshalb steuerlich nicht anders als jene behandelt werden. Das gilt sowohl für den Fall, dass der Kommanditist die Vergütung für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH unmittelbar von der KG erhält, als auch für den Fall, dass er die Vergütung von der Komplementär-GmbH bezieht, die ihrerseits insoweit Ersatz von der KG erhält.

Bei der vorgenannten Rechtsprechung geht es nicht allein um die Frage der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung der Vergütung des Geschäftsführers der

Komplementär-GmbH, der zugleich Kommanditist der KG ist. Vielmehr ergibt sich aus dem Umstand, dass ein solcher Geschäftsführer bei teleologischer Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einkommensteuerrechtlich "im Dienst" der KG tätig wird, auch, dass die unternehmerische Leistung der Geschäftsführung der KG aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht von der Komplementär-GmbH, sondern von dem Kommanditisten erbracht wird. Dementsprechend muss auch in einem Fall wie dem Streitfall, in dem nicht der Kommanditist selbst (unmittelbar von der KG oder mittelbar unter Zwischenschaltung der Komplementär-GmbH) ein Entgelt für seine Tätigkeit "im Dienst" der KG erhält, sondern der Komplementär-GmbH ein Vorabgewinn für die Geschäftsführung zugewiesen wird, der auf die Geschäftsführung entfallende Gewinnanteil einkommensteuerrechtlich dem die Geschäfte tatsächlich führenden Kommanditisten zugerechnet werden. Denn insofern handelt es sich im Sinne der vorgenannten Rechtsprechung zwar nicht um ein Entgelt, aber um einen Vorabgewinnanteil für eine Leistung, die der Kommanditist und nicht die Komplementär-GmbH erbringt. Der Vorabgewinn ist daher dem die Leistung erbringenden Kommanditisten nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG zuzurechnen. Aus Sicht der Komplementär-GmbH handelt es sich insofern nicht um eine Sondervergütung oder Gewinnzuweisung der KG, die bei ihr - der Komplementär-GmbH - der Körperschaftsteuer unterworfen wird, sondern um eine verdeckte Einlage ihres Gesellschafters, der zugleich Kommanditist der KG ist.

III. Hinweise für die Praxis:

Dies hat zwar zur Folge, dass nur einem Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der nicht zugleich Kommanditist der KG ist, die Möglichkeit gegeben wird, durch vorherigen Verzicht auf eine Geschäftsführungsvergütung gegenüber der Komplementär-GmbH Gewinne bei der Komplementär-GmbH zu thesaurieren, nicht aber einem Gesellschafter-Geschäftsführer, der zugleich Kommanditist ist. Dies ist aber der besonderen Stellung geschuldet, die ein Gesellschafter der Komplementär-GmbH hat, der zugleich Kommanditist der KG ist. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG will insofern verhindern, dass der Kommanditist Gewinne der KG der Besteuerung nach den Grundsätzen für die Personengesellschaft entzieht. Eine entsprechende Situation besteht nicht bei einem Gesellschafter der Komplementär-GmbH, der nicht zugleich Kommanditist der KG ist.

6. Betriebsaufspaltung: Wann liegt eine personelle Verflechtung vor?

Wann liegt als Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung „personelle Verflechtung“ vor? Welche Folgen haben personenidentische Beteiligungen? Nach dem BFH kann eine personelle Verflechtung entstehen, wenn Personen, die das Besitzunternehmen beherrschen, auch im Betriebsunternehmen ihren Willen durchsetzen können. Im Streitfall war das Selbstkontrahierungsverbot vertraglich nicht ausgeschlossen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 28.05.2020 (IV R 4/17) entschieden, dass es bei einer Betriebsaufspaltung ausreicht, wenn nicht gegen den Willen der Mehrheitsgesellschafter der GmbH die Verträge mit der Besitz-GbR aufgekündigt werden können.

BFH, Urt. v. 28.05.2020 - IV R 4/17

I. Sachverhalt:

Die Steuerpflichtige ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), deren Gesellschafterbestand sich aus drei Gesellschaftern zu je 33 % und einem weiteren Gesellschafter mit einem Anteil von 1 % zusammensetzt.

Die GbR vermietet ein in ihrem Besitz stehendes Grundstück an eine GmbH, welche zu gleichen Teilen von den drei Mehrheitsgesellschaftern besessen wird. Das Grundstück dient unstrittig als wesentliche Betriebsgrundlage der GmbH. Das Selbstkontrahierungsverbot gem. § 181 BGB wurde im Gesellschaftsvertrag der GbR nicht ausgeschlossen.

Die Einkünfte der GbR für das Streitjahr wurden vom Finanzamt (FA) abweichend von der Feststellungserklärung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG qualifiziert. Hiergegen legte die GbR Einspruch und nach dem erfolglosen Einspruchsverfahren auch Klage ein.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Die Mehrheitsgesellschafter der GbR könnten aufgrund eines Verstoßes gegen das Selbstkontrahierungsverbot nicht von derselben Gruppe von Gesellschaftern beherrscht werden, wie die GmbH.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Gemäß H 15.7 EStH ist die Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung, dass sowohl eine personelle als auch eine sachliche Verflechtung vorliegt. Die personelle Verflechtung ist gegeben, wenn sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen ein einheitlicher Geschäfts- und Betätigungswille durchgesetzt werden kann.

In der Regel beherrschen Gesellschafter beide Unternehmen, wenn diese die Mehrheit der Anteile von über 50 % an den Unternehmen besitzen (Personengruppentheorie). Weichen jedoch die Stimmrechte von den Mehrheitsverhältnissen ab oder gilt in einer GbR das Einstimmigkeitsgebot, werden diese Gesellschaften nicht von den Mehrheitsgesellschaftern beherrscht.

Im Streitfall war die personelle Verflechtung strittig, da die Mehrheitsgesellschafter der GbR zwar auch die GmbH beherrschten, das Selbstkontrahierungsverbot gem. § 181 BGB jedoch nicht im Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen war. Somit hätten die Mehrheitsgesellschafter mit der GmbH keine Geschäfte abschließen dürfen.

Der BFH verneinte, dass dies der Betriebsaufspaltung entgegenstehen würde, da der Minderheitsgesellschafter der GbR von der laufenden Geschäftsführung ausgeschlossen war.

Zudem konnte der Pachtvertrag mit der GmbH nicht gegen den Willen der drei Mehrheitsgesellschafter gekündigt werden. Die personelle Verflechtung liegt somit aufgrund des einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillens vor. Die Einkünfte der GbR sind daher als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren.

III. Hinweise für die Praxis:

Steuerpflichtige und Steuerberater sollten bestehende Mietverhältnisse in ähnlichen Konstellationen überprüfen und bei Bedarf entsprechende Klauseln hinzufügen, um einer Umqualifizierung durch das FA in späteren Jahren zu entgehen. Dies kann zu einer Entstehung von Gewerbesteuer und auch zu einer späteren Realisierung von stillen Reserven führen, was eine erhebliche steuerliche Mehrbelastung der Gesellschafter bedeutet.

7. Nachweis für die Erhöhung der Anschaffungskosten für eine Beteiligung i. S. v. § 17 EStG

Das Finanzgericht Düsseldorf hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass bei der Bemessung des Gewinns aus einer Anteilsveräußerung der die historischen Anschaffungskosten übersteigende, bis zum Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht entstandene Vermögenszuwachs nur dann nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG vom Veräußerungspreis abgezogen werden kann, wenn dieser Wertzuwachs im Wegzugsstaat einer nicht nur festgesetzten, sondern tatsächlich gezahlten Steuer unterlegen hat.

**Finanzgericht Düsseldorf vom 1. Juli 2020 -7 K 2991/19
Revision wurde vom Finanzgericht zugelassen**

I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die Höhe der Anschaffungskosten bei Veräußerung von Anteilen i.S. des § 17 Einkommensteuergesetz (EStG) nach Zuzug aus den Niederlanden.

Der Kläger ist niederländischer Staatsbürger und gründete im Jahr 1998 eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in den Niederlanden („B.V.“), deren Alleingesellschafter er war. Zu diesem Zeitpunkt lebte der Kläger in den Niederlanden. Im Jahr 2006 verzog der Kläger nach Deutschland und lebt seitdem dort. Mit Vertrag vom 4. Mai 2016 veräußerte der Kläger seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft.

Der Gewinn aus der Beteiligungsveräußerung wurde in der Einkommensteuererklärung 2016 nach § 17 EStG unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens ermittelt. Im Rahmen der Ermittlung berücksichtigte der Kläger zusätzliche Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG. Dazu erklärte der Kläger, bei den zusätzlichen Anschaffungskosten handele es sich um den von den niederländischen Steuerbehörden (Belastingdienst) festgestellten Wert der Beteiligung für Besteuerungszwecke in den Niederlanden.

Das Finanzamt setzte im Einkommensteuerbescheid 2016 vom 2. August 2019 als Anschaffungskosten jedoch lediglich das Stammkapital und nicht den beantragten Wert an. Zur Begründung führte das Finanzamt an, dass Voraussetzung für die Anwendung des § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG die tatsächliche Steuerzahlung sei. Zwar sei der Wert durch die niederländische Steuerbehörde festgestellt worden, diese habe aber darauf weder Steuern festgesetzt noch erhoben.

Der Kläger sah dies als nicht gerechtfertigt an. Auf die Höhe der im Ausland zu zahlenden Steuer komme es nicht an. Eine letztlich aus Gründen des niederländischen Steuerrechts nicht erhobene (im Unterschied zu einer nicht festgesetzten) Steuer könne für den deutschen Fiskus keine Begründung zur Nachholung einer vermeintlich unterbliebenen Besteuerung darstellen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Klage vor dem Finanzgericht Düsseldorf blieb ohne Erfolg.

Zutreffend hat das Finanzamt eine Berücksichtigung der Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG versagt.

Der Kläger hat als Veräußerer nicht nachgewiesen, dass der bis zum Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in den Niederlanden entstandene Vermögenszuwachs dort einer der Steuer nach § 6 Außensteuergesetz (AstG) vergleichbaren Steuer unterlegen hat.

Dass eine Steuer auf den im Wegzugsstaat bis zum Wegzug entstandenen Vermögenszuwachs auch erhoben bzw. gezahlt worden sein muss, ergibt sich insbesondere aus Sinn und Zweck der Norm. Ziel des § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG ist es, eine etwaige Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Die Norm soll dann greifen, wenn im Wegzugsstaat eine § 6 AstG vergleichbare Besteuerung erfolgt ist, also eine Besteuerung der bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven durch den Wegzugsstaat. Dabei kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn zunächst der Wegzugsstaat beim Wegzug eine Besteuerung durchführt und dann – bei tatsächlicher Veräußerung – der (neue) Ansässigkeitsstaat ebenfalls. In diesem Fall würden Teile des Wertzuwachses zwei Mal besteuert, wenn der Ansässigkeitsstaat den Gewinn aus der Veräußerung auf Basis der historischen Anschaffungskosten ohne Berücksichtigung der Besteuerung im Wegzugsstaat vornimmt.

Aus diesem Grund regelt § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG, dass – bei entsprechenden Nachweisen – der im Ausland zugrunde gelegte Wert als Anschaffungskosten im Inland berücksichtigt wird und damit nur der im Ansässigkeitsstaat (neu) entstandene Wertzuwachs der Besteuerung unterfällt.

Die Gefahr einer Doppelbesteuerung besteht allerdings nicht, wenn im Wegzugsstaat tatsächlich keine Steuer auf den Vermögenszuwachs erhoben – im Sinne von „gezahlt“ – worden ist. Denn in diesem Fall ist auf den bis zum Wegzug entstandenen Wertzuwachs keine Besteuerung erfolgt.

Wenn daher Deutschland als Ansässigkeitsstaat im Falle der Veräußerung den kompletten Wertzuwachs besteuert, ist der Steuerpflichtige nicht doppelt belastet, sondern zahlt in diesem Fall (erst) bei Veräußerung eine Steuer auf den gesamten Vermögenszuwachs ohne vorherige steuerliche Belastung im Wegzugsstaat. D.h. erst bei tatsächlicher Zahlung und nicht schon bei Festsetzung einer Steuer im Ausland stellt sich die Problematik, dass eine Doppelbesteuerung effektiv beseitigt werden muss – mit der Folge der Anwendung des § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG. Zwar kommt es auf die Höhe der im ausländischen Wegzugsstaat vorgenommenen Besteuerung nicht an. Allerdings muss nach Überzeugung des BFH zumindest eine Besteuerung dem Grunde nach durchgeführt und eine Steuer (wenn auch nicht in festgelegter Höhe) gezahlt worden sein. Zudem blieben sonst Teile des Wertzuwachses unversteuert.

Dieses Ergebnis steht auch entgegen der Ansicht der Kläger im Einklang mit den Regelungen des DBA Deutschland-Niederlande. Art. 13 Abs. 6 DBA Deutschland-Niederlande billigt dem Wegzugsstaat das Recht zu, den bis zum Wegzug entstandenen Wertzuwachs zu versteuern. Er darf, muss aber keine Besteuerung durchführen. Führt er eine Besteuerung durch und erhebt die Steuer, ist der Ansässigkeitsstaat daran gebunden und darf diesen Wertzuwachs nicht erneut besteuern. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass der Ansässigkeitsstaat (voll) besteuern darf, wenn im Wegzugsstaat keine Besteuerung erfolgt.

8. Wann liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor?

Inwieweit können Baumaßnahmen vor einem Immobilienverkauf dazu führen, dass das Finanzamt von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgeht? Nach dem BFH gilt: Auch bei einer langjährig privat vermieteten Immobilie können umfangreiche Bau- und Erweiterungsmaßnahmen bei einer bevorstehenden Veräußerung dazu führen, dass das Grundstück dem gewerblichen Betriebsvermögen zugeordnet wird.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einer aktuellen Entscheidung dazu Stellung genommen, ob ein Anbau beim gewerblichen Grundstückshandel berücksichtigt werden kann.

BFH, Urt. v. 15.01.2020 - X R 18/18, X R 19/18

I. Sachverhalt

X gab seinen Betrieb auf und überführte die Betriebsgrundstücke ins Privatvermögen. Zudem errichtete er durch eine Umgestaltung und Erweiterung der vorhandenen ursprünglich betrieblichen Gebäudesubstanz eine Senioren- und Pflegeresidenz. Betreiberin dieser Residenz war eine GmbH.

X vermietete die Immobilie an die GmbH und erzielte hieraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Später erweiterte X dieses Gebäude auf dem vermieteten Grundstück. Dadurch verdoppelte sich die Anzahl der Heim- und Pflegeplätze. Die Herstellungskosten wurden weitgehend fremdfinanziert. Zeitgleich hatte X die X-KG als alleiniger Kommanditist gegründet und verpflichtete sich zur Einbringung jener Immobilie.

Im Gegenzug hatte die X-KG neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten die im Zusammenhang mit dem Grundstück stehenden Verbindlichkeiten zu übernehmen. Später vereinbarten X und die X-KG den Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten des Grundstücks. Zudem gründete X mit seiner Ehefrau A die Y-KG, deren Kommanditanteile die Eheleute zu je 50 % hielten.

In diese KG brachten sie als Pflichteinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein unbebautes, seinerzeit noch unerschlossenes Grundstück aus ihrem Privatvermögen in die Y-KG ein. Diese hatten sich mit einem städtebaulichen Vertrag gegenüber der Gemeinde zur Erschließung jenes Grundstücks sowie eines weiteren zeitnah hinzuerworbenen benachbarten Grundstücks verpflichtet.

Im Anschluss hieran parzellerte die Y-KG die Grundstücke in mehrere Einheiten, mit deren Verkauf sie im Folgejahr begann und davon elf Baugrundstücke verkaufte. Die Eheleute X erklärten die Erträge aus der Vermietung des Objekts als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Einen etwaigen Gewinn aus der Einbringung des Grundstücks in die X-KG erklärten sie nicht. Das Finanzamt (FA) ging hingegen von einem gewerblichen Grundstückshandel des X aus.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Einspruch und Klage blieben erfolglos, der BFH folgte dem nicht und hob die Entscheidung auf.

Voraussetzungen des gewerblichen Grundstückshandels

Bei Grundstücksaktivitäten eines Steuerpflichtigen wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung hin zu einer gewerblichen Tätigkeit überschritten, wenn die sogenannte Dreiobjektgrenze überschritten ist, d.h., dass ein gewerblicher Grundstückshandel im Regelfall vorliegt, sofern innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung bzw. Bebauung und Verkauf – i.d.R. fünf Jahre – mehr als drei Objekte veräußert werden.

Allerdings haben sowohl die Zahl der Objekte als auch der zeitliche Abstand zwischen der Anschaffung, etwaiger Bebauungen und dem Verkauf nur eine indizielle Bedeutung. Veräußert der Steuerpflichtige weniger als vier Objekte, können besondere Umstände auf eine dennoch vorliegende gewerbliche Betätigung schließen lassen.

Eines Rückgriffs auf die Dreiobjektgrenze bedarf es nicht, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass die Tätigkeiten mit unbedingter Veräußerungsabsicht ausgeübt worden sind. Ferner kann selbst ein zeitlich bereits weit zurückliegender Grundstückserwerb die Zuordnung zu einem gewerblichen Grundstückshandel nicht ausschließen, wenn ein hierauf befindliches Gebäude abgerissen und durch eine in Veräußerungsabsicht erfolgte Neubebauung ersetzt wird.

Ebenso wenig kann generell davon ausgegangen werden, dass Grundstücke, die der Steuerpflichtige länger als zehn Jahre im Eigentum hat, keine tauglichen Objekte eines gewerblichen Grundstückshandels mehr sind.

Deswegen ist auch ein Grundstück, das bereits langjährig im Eigentum des Steuerpflichtigen steht und seit längerer Zeit im Rahmen privater Vermögensverwaltung genutzt wird, nicht von vornherein ungeeignet, Teil eines gewerblichen Grundstückshandels zu sein.

Vielmehr kann ein solches Grundstück Gegenstand des gewerblichen Umlaufvermögens werden, wenn der Steuerpflichtige selbst nach langfristiger Vermietung im Hinblick auf eine Veräußerung Baumaßnahmen ergreift, die derart umfassend sind, dass hierdurch das bereits bestehende Wirtschaftsgut „Gebäude“ nicht nur erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert wird, sondern ein neues Wirtschaftsgut „Gebäude“ hergestellt wird.

Dies gilt unabhängig davon, ob durch die Maßnahmen ein selbständiges – neben den Altbau tretendes – neues Gebäude, ein selbständiger Gebäudeteil oder ein einheitliches neues Gebäude unter Einbeziehung der Altbausubstanz entsteht. Im Hinblick auf die in jedem Fall notwendige erforderliche umfassende Substanzvermehrung ist es insoweit nicht erforderlich, dass dem Objekt eine andere Marktgängigkeit verliehen wird.

Anwendung im Besprechungsfall

Vor diesem Hintergrund genügen dem BFH die bisherigen Feststellungen nicht, um von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen. Zwar hat X das gesamte

Grundstück durch Einbringung in das Gesamthandsvermögen der gewerblich geprägten X-KG veräußert.

Als Gegenleistung hat ihm die Gesellschaft – neben der Übernahme von Verbindlichkeiten – Gesellschaftsrechte gewährt, bei welchen es sich um ein tauschähnliches und damit entgeltliches Rechtsgeschäft handelte.

Allerdings fehlt es an ausreichenden tatsächlichen Feststellungen, inwiefern das Grundstück überhaupt tauglicher Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels sein konnte. In diesem Punkt fehlen dem BFH Feststellungen dazu, dass X die Immobilie bereits seit über 20 Jahren im Rahmen privater Vermögensverwaltung vermietet hatte, so dass es nach Maßgabe der dargelegten Grundsätze einer besonderen Rechtfertigung – der Schaffung eines neuen Wirtschaftsguts – bedarf, um die Grundstücksaktivitäten als gewerblich zu qualifizieren.

Die Feststellung, durch den Erweiterungsbau seien die Heim- und Pflegeplätze verdoppelt worden, genügt für sich genommen nicht, um abschließend entscheiden zu können, ob die Baumaßnahmen zur Errichtung eines neuen Wirtschaftsguts geführt haben. Dies stellt für den BFH einen Rechtsfehler dar, der zur Aufhebung der Urteile führt.

III. Hinweise für die Praxis:

Für die ausstehende Feststellung, ob durch die erweiternde Bebauung ein neues Wirtschaftsgut hergestellt wurde, dürften sowohl die im Baugenehmigungsverfahren eingereichten Unterlagen als auch insbesondere das bereits vorliegende Marktwertgutachten eines Sachverständigen heranzuziehen sein.

Sollte sich dabei ergeben, dass durch die Baumaßnahmen kein neues Wirtschaftsgut geschaffen, sondern das bereits bestehende Gebäude lediglich erweitert oder über dessen ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert wurde, scheidet nach Ansicht des BFH ein gewerblicher Grundstückshandel wegen der langjährigen privaten Vermögensverwaltung der Immobilie von vornherein aus.

Dagegen schließt der BFH einen gewerblichen Grundstückshandel nicht aus, wenn zum einen durch die Baumaßnahmen ein neues selbständiges Gebäude („Erweiterungsbau“) errichtet worden wäre. Dies beurteilt sich ebenfalls nach bautechnischen Kriterien und setzt eine eigene statische Standfestigkeit voraus.

In diesem Fall wären zumindest der Erweiterungsbau und der hierauf entfallende anteilige Grund und Boden taugliche Objekte eines gewerblichen Grundstückshandels. Zum anderen könnte die Immobilie einem gewerblichen Grundstückshandel zugeordnet werden, wenn dem neu errichteten Erweiterungsbau zwar eine bautechnische Selbständigkeit fehlte, aber durch eine Verschachtelung mit der Altbausubstanz ein einheitliches neues Gebäude entstanden wäre.

Voraussetzung hierfür wäre, dass die Neubauteile dem Gesamtgebäude mit Blick auf die Größen- und Wertverhältnisse das Gepräge verliehen. Dies ist der Fall bei einer Flächenvergrößerung von gut 150 %.

Sollte X durch die Erweiterungsbaumaßnahmen kein neues selbständiges Gebäude, sondern ein neues einheitliches Gebäude hergestellt haben, wäre zu berücksichtigen, dass auch die Altgebäude sowie der hierauf entfallende Grund und Boden taugliche Objekte eines gewerblichen Grundstückshandels wären. Falls das Grundstück ganz oder zumindest teilweise tauglicher Gegenstand eines gewerblichen

Grundstückshandels war, sind auch die übrigen Merkmale einer gewerblichen Betätigung gegeben.

Der BFH hat mit dieser Entscheidung die bisher geltenden Grundsätze für den gewerblichen Grundstückshandel noch einmal bestätigt. Er ordnet ein bebautes Grundstück, das durch den Steuerpflichtigen langjährig im Rahmen privater Vermögensverwaltung genutzt wird, als geeigneten Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels ein, wenn der Steuerpflichtige im Hinblick auf eine Veräußerung Baumaßnahmen ergreift, die so umfassend sind, dass hierdurch das bereits bestehende Gebäude nicht nur erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert wird, sondern ein neues Gebäude hergestellt wird.

9. Liebhaberei bei Anmietung einer als Homeoffice genutzten Wohnung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber

Wenn es sich wie hier um die Vermietung einer Gewerbeimmobilie handelt, muss die Überschusserzielungsabsicht durch eine objektbezogene Überschussprognose überprüft werden. In einem solchen Fall kann die Absicht, einen Totalüberschuss zu erzielen, als sog. innere Tatsache nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden. Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden.

FG Köln v. 12.2.2020 - 5 K 2225/18

I. Der Sachverhalt:

Das Verfahren befindet sich im 2. Rechtszug. Dem Verfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Kosten einer Badrenovierung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VuV) nach § 21 EStG berücksichtigt werden können. Der Kläger ist als Vertriebsleiter angestellt. Er ist zu 50 % Eigentümer eines Zweifamilienhauses. Das Haus besteht aus der von den Klägern selbstgenutzten Wohnung von 119,73 qm im Erdgeschoss und einer Wohnung im Souterrain.

Die letztgenannte Wohnung wurde ab 2003 umsatzsteuerpflichtig als Home-Office an den Arbeitgeber des Klägers vermietet. Die Größe der vermieteten Räume beträgt laut Mietvertrag 53,62 qm. Eine genaue Bezeichnung der Räume ist nicht angegeben. Der Kläger arbeitete von dort aus als Vertriebsleiter. Der Mietvertrag war zeitlich an den Arbeitsvertrag gebunden bzw. an die Weisung des Arbeitgebers, die Tätigkeit in anderen Büroräumen zu betreiben. Die Miete betrug zunächst 400 € netto + 64 € Umsatzsteuer und wurde 2006 wegen der Umsatzsteuererhöhung auf 476 € angepasst.

Mit der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2012 machte der Kläger einen Verlust aus VuV in Höhe von 29.900 € geltend. Darin enthalten waren sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen i.H.v. 31.073 €. Davon entfielen 25.780 € auf die hier streitige Renovierung des Badezimmers in der vermieteten Wohnung. Bei der Ortsbesichtigung verglich das Finanzamt das Badezimmer des Home-Office mit dem Badezimmer in der privaten Wohnung und stellte fest, dass beide Badezimmer über eine ähnliche gehobene Ausstattung verfügten. Es Beklagte ordnete daher das Badezimmer des Home-Office dem privaten Bereich zu und berücksichtigte die geltend gemachten Aufwendungen für die Renovierung des Badezimmers im Home-Office nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV

Mit Urteil vom 3.8.2016 hat der erkennende Senat im Verfahren 5 K 2515/14 die streitigen Aufwendungen für die Badezimmerrenovierung ebenso wie die geltend gemachte Vorsteuer nur anteilig berücksichtigt und zur Begründung ausgeführt, dass die Anmietung des Badezimmers nicht in vollem Umfang im Interesse des

Arbeitgebers liege und der abzugsfähige Anteil zu schätzen sei. Der BFH hat am 17.4.2018, IX R 9/17 das Urteil aufgehoben und die Sache an das FG Köln zurückverwiesen.

Der BFH führte aus, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Gewerbeimmobilie handele und deshalb die Einkünfteerzielungsabsicht ohne typisierende Vermutung anhand einer Überschussprognose festzustellen sei. Als Werbungskosten seien dabei insbesondere die vom Kläger für die Renovierung des Bades geleisteten Renovierungsaufwendungen insgesamt in die Überschussprognoserechnung einzubeziehen. Ausweislich des Mietvertrages und dem aus den Vorgaben des Arbeitgebers für den in den Räumlichkeiten stattfindenden Kundenverkehr zum Ausdruck kommenden Willen und der Interessenlage des Arbeitgebers sei das Badezimmer wegen der im Geschäftsverkehr notwendig vorzuhaltenden sanitären Einrichtungen angemietet. Da in diesen Räumlichkeiten während der Vermietungszeit Renovierungs- oder Instandsetzungsarbeiten ausgeführt worden seien, seien die hierdurch entstandenen Aufwendungen grundsätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen, sofern Einkünfteerzielungsabsicht bejaht werden könne.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG hat die Klage nun im zweiten Rechtszug abgewiesen.

Die Berücksichtigung der streitigen Werbungskosten aus VuV scheitert an der fehlenden Überschusserzielungsabsicht des Klägers.

Da es sich vorliegend, wie vom Kläger selbst zutreffend erklärt, um die Vermietung einer Gewerbeimmobilie handelt, musste die Überschusserzielungsabsicht des Klägers durch eine objektbezogene Überschussprognose überprüft werden. In einem solchen Fall kann die Absicht, einen Totalüberschuss zu erzielen, als sog. innere Tatsache nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden. Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden.

Allerdings konnte im vorliegenden Fall keine Überschusserzielungsabsicht festgestellt werden. Der relevante Zeitraum für die Beurteilung umfasste vorliegend die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2016. Das Mietverhältnis hatte im Jahr 2003 begonnen und endete automatisch mit Beendigung der Tätigkeit des Klägers Ende 2016. Eine eigene Überschussprognose hatte der Kläger nicht erstellt. Im relevanten Zeitraum war jedoch ein Verlust angefallen, dessen Höhe der Kläger nicht bestreitet. Die Zahlen belegten jedoch, dass objektiv ein Totalüberschuss nicht möglich war. Der Kläger hatte auch keinerlei Umstände dargelegt oder Berechnungen vorgelegt, die die Beurteilung ermöglicht hätte, dass trotz der hohen Verluste ein Totalüberschuss zu erzielen und somit eine Überschusserzielungsabsicht anzunehmen wäre. Das Fehlen der Überschusserzielungsabsicht wurde vielmehr im Ergebnis nicht bestritten.

10. Verlust bei Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen

Wann stellt der Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen einen Verlust bei den Kapitaleinkünften dar? Der BFH hat bestätigt, dass der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung nach Einführung der Abgeltungsteuer als Verlust berücksichtigt werden kann. Im Streitfall sah der BFH ein Altdarlehen aber nicht als „Finanzinnovation“ nach § 20 EStG a.F. an. Ein steuerlicher Verlust wurde nicht anerkannt.

BFH, Urt. v. 14.01.2020 - IX R 9/18

I. Sachverhalt

A war am Stammkapital der C-GmbH zu 30 % beteiligt und zugleich einer von zwei alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführern. Die C-GmbH schloss mit der B-Bank einen Darlehensvertrag.

Als Sicherheit dienten neben Bürgschaften zweier weiterer Gesellschafter der C-GmbH die Verpfändung eines Festgeldkontos des A sowie Grundschulden des A. Ferner stellte A der C-GmbH ein Darlehen zur Verfügung, welches der Ablösung des Darlehens mit der B-Bank diene.

In einer „Vereinbarung zum Gesellschafterdarlehen“ heißt es dazu:

„Der Darlehensgeber setzt den Gesellschafterbeschluss zur vereinbarten Gründungsfinanzierung der Firma um und schließt mit der C-GmbH als Darlehensnehmerin einen Darlehensvertrag gleichlautend wie mit den übrigen Gesellschaftern ab. Da die Darlehensnehmerin keinen Kredit von Nichtgesellschaftern zu marktüblichen Konditionen erhält, wird der Darlehensgeber sein Darlehen nicht abziehen, ein Kündigungsrecht besteht somit nicht. Er verzichtet auch auf sein außerordentliches Kündigungsrecht.“

Mit einer schriftlichen Erklärung trat A mit seinen Forderungen aus dem Gesellschafterdarlehen zur Vermeidung einer Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der C-GmbH im Rang hinter allen Ansprüchen aller anderen gegenwärtigen und zukünftigen Gläubiger - außer anderen Rangrücktrittsgläubigern - zurück.

Die durch A sowie durch die weiteren Gesellschafter zur Verfügung gestellten Darlehensbeträge sind in der Buchführung der C-GmbH stets als sonstige Verbindlichkeiten behandelt worden. Mit dem Gesellschafterbeschluss verzichteten A sowie alle weiteren Gesellschafter auf die der C-GmbH ausgereichten Darlehen. Später veräußerte A seinen Gesellschaftsanteil.

In seiner Einkommensteuererklärung machte A einen Verlust aus der Veräußerung seiner Beteiligung an der C-GmbH in Höhe der Summe aus dem anteiligen, zu 60 % berücksichtigten Verlust des Stammkapitals zzgl. des anteiligen, zu 60 % berücksichtigten Verlusts des Gesellschafterdarlehens geltend.

Das Finanzamt berücksichtigte abweichend hiervon 60 % des Verlusts aus der Veräußerung des Stammkapitals des A als Veräußerungsverlust im Rahmen des § 17 EStG.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht gab der Klage im Ergebnis statt.

Der BFH folgte dem nicht.

Verlust der Darlehen als Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG n.F.:

Aufgrund der ab 2009 neu eingeführten Regelung gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, welcher bestimmt, dass zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art gehören, wenn die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder geleistet worden ist, auch wenn die Höhe der Rückzahlung oder des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt – und zwar ohne Rücksicht auf die Bezeichnung und die zivilrechtliche Ausgestaltung der Kapitalanlage.

Für Kapitalerträge aus Kapitalforderungen, die zum Zeitpunkt des vor dem 01.01.2009 erfolgten Erwerbs zwar Kapitalforderungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F., aber nicht Kapitalforderungen i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG a.F. (sog. Finanzinnovationen) sind, ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG n.F. nicht anzuwenden.

Die Vorschrift des § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG ist nur auf Sachverhalte anwendbar, für die der Anwendungsbereich der durch das UntStRefG 2008 neu eingeführten Veräußerungstatbestände in § 20 Abs. 2 Satz 1 EStG eröffnet ist.

Ferner führt ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster, unbedingter Verzicht eines Gesellschafters auf eine ihm gegen eine Kapitalgesellschaft zustehende Darlehensforderung dem Grunde nach zu einer Einlage i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG.

Darüber hinaus stellt der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre nach Einführung der Abgeltungssteuer einen steuerlich anzuerkennenden Verlust gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG dar. Weil das Darlehen des A keine Finanzinnovation i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG a.F. ist, kommen diese Grundsätze jedoch für die Altdarlehen nicht zur Anwendung.

Der Umstand, dass das Darlehen vom A über den 01.01.2009 hinaus gewährt und mithin in einem weiter verstandenen Sinne „stehengelassen“ wurde, bewirkt nach Ansicht des BFH bereits begrifflich keinen Erwerb der Darlehensforderung nach dem 31.12.2008.

Verlust i.S.d. § 17 EStG:

Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG a.F. gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn (oder Verlust) aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Für die Berücksichtigung (nachträglicher) Anschaffungskosten kommt es auf den unter Geltung des Eigenkapitalersatzrechts zu § 17 Abs. 2 Satz 1

EStG entwickelten normspezifischen Anschaffungskostenbegriff an, weil das von A gewährte Gesellschafterdarlehen vor dem 27.09.2017 geleistet worden ist.

Nach den unter Geltung des Eigenkapitalersatzrechts entwickelten Grundsätzen gehören zu den nachträglichen Anschaffungskosten u.a. auch Aufwendungen des Gesellschafters, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten sind.

Zu in diesem Sinne funktionellem Eigenkapital werden Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft ein Darlehen gewährt und dieses einen eigenkapitalersetzenden Charakter hat.

Davon ist auszugehen, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Gewährung des Darlehens entweder insolvenzreif ist oder wenn die Rückzahlung des Darlehens angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft in einem Maße gefährdet erscheint.

Fällt der Gesellschafter bei Auflösung der Gesellschaft mit einem in der Krise gewährten Darlehen aus, führt das zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung in Höhe des Nennwerts des Darlehens. Diese Grundsätze gelten für jede GmbH und unabhängig davon, ob die kapitalersetzende Finanzierung im Gesellschaftsvertrag niedergelegt ist.

Vielmehr ist entscheidend, ob sich die planmäßige Gesellschafterfinanzierung aus einer Gesamtwürdigung des Gesellschaftsvertrags und/oder des Darlehensvertrags und der im Zeitpunkt des Abschlusses dieser Verträge vorliegenden Umstände ergibt.

Liegt ein in diesem Sinne krisenunabhängiges Finanzplandarlehen vor, ist es nicht nur von vornherein – also mit seiner Hingabe – gesellschaftsrechtlich als Haftkapital gebunden; es ist auch für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung davon auszugehen, dass es mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis gewährt wurde.

Dementsprechend erhöhen sich im Fall seines Verlusts die Anschaffungskosten der Beteiligung nicht nur in Höhe seines Werts im Zeitpunkt der Krise, sondern in Höhe seines Werts im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft, also seines Nennwerts.

Ob und in welchem Zeitpunkt die Krise eingetreten ist, und ob eine als Darlehen bezeichnete Zahlung an die Gesellschaft in Wahrheit als gesplittete Einlage zu behandeln ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.

Anwendung im Besprechungsfall:

Da mit dem Darlehen des A ein von der C-GmbH aufgenommenes Bankdarlehen, für welches A Sicherheiten gestellt hat, abgelöst worden ist, ist dieses Gesellschafterdarlehen als Fortführung des ursprünglichen Bankdarlehens einzustufen. Die C-GmbH hat sich bei Aufnahme des ursprünglichen Bankdarlehens noch nicht in der Krise befunden.

Denn das Bankdarlehen konnte unter fremdüblichen Bedingungen bei einer Geschäftsbank aufgenommen werden. Auch die bloße Gestellung von Sicherheiten durch A für das von der C-GmbH aufgenommene Bankdarlehen macht diese noch nicht zu krisenbestimmten Sicherheiten i.S.d. Eigenkapitalersatzrechts.

Schließlich ist auch das vom A gewährte Darlehen nicht als ein in der Krise stehengelassenes Darlehen anzusehen, denn das durch das Gesellschafterdarlehen abge-

löste Bankdarlehen wurde von der C-GmbH bis zur Ablösung vertragsgemäß bedient, so dass eine Inanspruchnahme des A aus den hingegebenen Sicherheiten zu keinem Zeitpunkt drohte. Folglich lehnte der BFH die steuerliche Anerkennung des Verlusts als nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG ab.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung seine bisherigen Grundsätze noch einmal bestätigt:

- Auf Kapitalerträge aus Kapitalforderungen, die zum Zeitpunkt des vor dem 01.01.2009 erfolgten Erwerbs zwar Kapitalforderungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F., aber nicht Kapitalforderungen i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG a.F. (sog. Finanzinnovationen) sind, ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG n.F. nicht anzuwenden.
- § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG ist nur auf Sachverhalte anwendbar, für die der Anwendungsbereich der durch das UntStRefG 2008 neu eingeführten Veräußerungstatbestände gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 EStG eröffnet ist.
- Die bis zum 27.09.2017 anerkannten Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zu diesem Tag geleistet hatte oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden war und er keinen Antrag auf Anwendung der Neuregelung in § 17 Abs. 2a EStG n.F. gestellt hat.

Die Praxis wird sich an diesen Grundsätzen orientieren können und müssen.

11. Ortsübliche Vermietungszeit für eine Ferienwohnung

Zur Prüfung der Auslastung einer Ferienwohnung müssen die individuellen Vermietungszeiten des jeweiligen Objekts an Feriengäste mit denen verglichen werden, die bezogen auf den gesamten Ort im Durchschnitt erzielt werden. Dabei kann das FG auf Vergleichsdaten eines Statistikamtes auch dann zurückgreifen, wenn diese Werte für den betreffenden Ort nicht allgemein veröffentlicht, sondern nur auf Nachfrage zugänglich gemacht werden. Die Bettenauslastung kann Rückschlüsse auf die ortsübliche Vermietungszeit zulassen.

BFH v. 26.5.2020 - IX R 33/19

I. Der Sachverhalt:

Streitig ist, wie für Zwecke der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht im Zusammenhang mit der Vermietung von Ferienwohnungen die ortsübliche Vermietungszeit zu bestimmen ist. Die Kläger werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2013 machten sie negative Einkünfte aus der Vermietung einer Ferienwohnung i.H.v. rd. 9.000 € geltend. Die 65 qm große Ferienwohnung befindet sich in dem im Übrigen selbstgenutzten Haus der Kläger in Mecklenburg-Vorpommern, das eine Gesamtwohnfläche von ca. 200 qm aufweist. Die Ferienwohnung wurde in den Jahren 2005 bis 2015 wie folgt vermietet: 2005 (61), 2006 (77), 2007 (81), 2008 (113), 2009 (82), 2010 (86), 2011 (92), 2012 (66), 2013 (75), 2014 (124), 2015 (104).

Nachdem das Finanzamt die (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Einkommensteuerbescheid für 2013 nicht berücksichtigt hatte, wies es den dagegen gerichteten Einspruch der Kläger als unbegründet zurück. Zwar hätten die Kläger die ausschließliche Vermietung der Ferienwohnung nachgewiesen, die ortsübliche Vermietungszeit werde jedoch unterschritten. Nach der Erhebung des Statistischen Amtes Mecklenburg-Vorpommern (MV) habe die durchschnittliche Auslastung für die Stadt A bei 35,5 % (alle Unterkünfte) gelegen, für die Region hingegen bei 29,3 % (alle Unterkünfte) bzw. 23,6 % (nur Ferienunterkünfte und Campingplätze). Dies ins Verhältnis gesetzt ergebe für die Stadt A eine durchschnittliche Vermietung von 104 Tagen im Jahr 2013 (nur Ferienunterkünfte und Campingplätze). Hingegen liege die Auslastung der Kläger bei 75 Vermietungstagen und damit bei nur 72,12 %.

Der von den Klägern vorgelegten Statistik der Stadt A könne lediglich entnommen werden, dass es im Jahr 2013 bei 2 800 Betten - ohne Differenzierung nach der Art der Unterkunft - 226.520 Übernachtungen gegeben habe; sie könne daher nicht zugrunde gelegt werden. Vor diesem Hintergrund sei zur Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht der Kläger eine Prognoserechnung durchzuführen, aus der sich für den Prognosezeitraum 2006 bis 2035 ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von rd. 154.000 € ergebe. Mit der Klage wandten sich die Kläger gegen die Aufstellung einer Totalgewinnprognose und machten geltend, dass ihre Vermietungszeit die ortsübliche Vermietungszeit nach der Auswertung des Statistischen

Amtes MV nicht um mehr als 25 % unterschreite. Denn nach den Erhebungen des Statistischen Amtes MV für 2013 ergebe sich für Ferienwohnungen und Ferienhäuser in der Stadt A eine Auslastung von 27 % bzw. 99 Vermietungstagen. Der von der Stadt A erfasste Wert der durchschnittlichen Bettenauslastung aller Betreiber und Vermieter liege sogar nur bei 22,16 % bzw. 81 Vermietungstagen.

Das FG gab der Klage statt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision des Finanzamts hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Das FG hat ohne Rechtsfehler die Einkünfteerzielungsabsicht der Kläger bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (ohne Aufstellung einer Prognoserechnung) bejaht.

Nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften. Dies gilt bei ausschließlich an Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnungen, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen - abgesehen von Vermietungshindernissen - nicht erheblich (d.h. um min. 25 %) unterschreitet. Denn das Vermieten einer Ferienwohnung ist mit einer auf Dauer angelegten Vermietung nur dann vergleichbar, wenn die Ferienwohnung im ganzen Jahr - bis auf ortsübliche Leerstandszeiten - an wechselnde Feriengäste vermietet wird. Nur so zeigt sich in nachprüfbarer Weise, dass der Steuerpflichtige die Ferienwohnung in geeigneter Form am Markt angeboten und alle in Betracht kommenden Interessenten berücksichtigt hat. Seine Tätigkeit entspricht dann dem Typus des "Dauervermieters" und rechtfertigt die typisierende Annahme, dass die Vermietung und Verpachtung trotz über längere Zeiträume anfallender Werbungskostenüberschüsse in der Regel letztlich zu positiven Einkünften führt.

Zur Prüfung der Auslastung einer Ferienwohnung müssen die individuellen Vermietungszeiten des jeweiligen Objekts an Feriengäste mit denen verglichen werden, die bezogen auf den gesamten Ort im Durchschnitt erzielt werden. Dabei ist "Ort" nicht identisch mit dem Gebiet einer Gemeinde; er kann - je nach Struktur des lokalen Ferienwohnungsmarktes - das Gebiet einer oder mehrerer (vergleichbarer) Gemeinden oder aber auch lediglich Teile einer Gemeinde oder gar nur den Bereich eines Ferienkomplexes umfassen. Die bei der Auslastungsprüfung heranzuziehenden durchschnittlichen Vermietungszeiten des jeweiligen "Ortes" müssen - soweit als möglich - repräsentativ sein. Dementsprechend wird bei der Vermietung von Ferienwohnungen auf die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen abgestellt. Individuelle Vermietungszeiten einzelner anderer Vermieter von Ferienwohnungen im selben "Ort" genügen nicht.

Liegen die genannten zusätzlichen Voraussetzungen bei einer Ferienimmobilie nicht vor oder können ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden, ist die Vermietung an Feriengäste mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit nicht vergleichbar. Das bedeutet, es fehlt in Ermangelung einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit die Basis, aufgrund derer das Gesetz die Ein-

künftigerzielungsabsicht typisiert. Diese muss dann durch eine Prognose überprüft werden. Dies aber nur dann, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen - ohne dass Vermietungshindernisse gegeben sind - erheblich unterschreitet. In diesem Zusammenhang markiert die Unterschreitensgrenze von 25 % keinen starren Wert; lediglich aus Vereinfachungsgründen und um den bei einer solchen Prüfung unvermeidlichen Unsicherheiten Rechnung zu tragen, wird die zur Prognose führende Grenze bei "mindestens" 25 % angesetzt. Zu beachten ist überdies, dass bei der Prüfung der Frage, ob die Tätigkeit eines Ferienwohnungsvermieters dem Typus des "Dauervermieters" entspricht, stets - um den Einfluss temporärer Faktoren möglichst gering zu halten und ein einheitliches Bild zu erlangen - auf die durchschnittliche Auslastung der Ferienwohnung über einen längeren Zeitraum abzustellen ist.

Vorliegend hatten die Vermietungstage der Klägerin im selben Zeitraum durchschnittlich 92 Tage betragen und damit die ortsübliche Auslastung (durchschnittlich 102 Tage) nicht erheblich unterschritten, so dass das FG zu Recht die Einkünfteerzielungsabsicht ohne Prognoseberechnung unterstellen konnte. Unschädlich war auch, dass das FG nur auf statistische Zahlen zur sog. Bettenauslastung zurückgreifen konnte. Denn statistische Erhebungen zur Bettenauslastung lassen unter Umständen (so auch hier) Rückschlüsse auf die Vermietungstage zu, wenn sie sich auf die im Einzelfall maßgebliche Ferienwohnungskategorie und den maßgeblichen örtlichen Erhebungsbereich beziehen. Denn unter diesen Prämissen kann die Bettenauslastung einer Ferienwohnung die Auslastung nach Vermietungstagen allenfalls - zu Lasten des Steuerpflichtigen - unterschreiten, nicht aber - zugunsten des Steuerpflichtigen - übersteigen. Als Vermietungstage werden nämlich (pauschal) alle Tage erfasst, in denen die Ferienwohnung vermietet wird; ob dabei die zulässige Gästezahl erreicht wird, ist ohne Bedeutung. Hingegen gibt die Bettenauslastung personenbezogen Auskunft über die Belegung der Ferienwohnung.

12. Unterliegt beim Verkauf einer Ferienwohnung auch das mitverkaufte Inventar der Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft?

Gegenstände des täglichen Gebrauchs sind solche Gegenstände, die typischerweise einem durch wirtschaftliche Abnutzung bedingten Wertverlust unterliegen und/oder kein Wertsteigerungspotential haben. bzw. die üblicherweise zur Nutzung und nicht zur Veräußerung angeschafft werden. Wohnungseinrichtungsgegenstände werden zur Nutzung und nicht zur Veräußerung angeschafft und haben typischerweise - anders als z.B. Oldtimer oder Antiquitäten - kein Wertsteigerungspotential.

FG Münster v. 3.8.2020 - 5 K 2493/18 E

I. Der Sachverhalt:

Die Kläger sind verheiratet und wurden im Streitjahr 2016 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr u.a. Einkünfte aus der Vermietung einer Ferienwohnung in einem Ferienort. Diese hatte der Kläger 2013 für 193.514,00 € erworben und nach Fertigstellung ab 2014 vermietet. Im notariellen Kaufvertrag verzichteten der Verkäufer und der Kläger als Käufer auf die Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 9a UStG und optierten zur Umsatzsteuer. Im Hinblick auf § 13b UStG, wonach nur der Käufer Steuerschuldner der Umsatzsteuer war, stellte der Verkäufer die Umsatzsteuer dem Kläger nicht in Rechnung.

Darüber hinaus wendete der Kläger im Jahr 2014 für die Einrichtung der Ferienwohnung rund 6.095 € (netto) auf, was im Jahr 2014 sofort als Werbungskosten abzugsfähig war. Insgesamt wandte der Kläger für Inventar und Kleingeräte Beträge i.H.v. 35.132 € netto und 41.808 € brutto auf. In den Jahren 2014-2016 vermietete der Kläger die Ferienwohnung über eine Immobilien-Agentur. Eine Eigennutzung der Wohnung war vertraglich ausgeschlossen.

Im März 2016 veräußerte der Kläger die Ferienwohnung einschließlich der hochwertigen Einbauküche und des gesamten Wohnungsinventars zu einem Preis von insgesamt 265.000,00 €. Der Wert des Zubehörs wurde im Kaufvertrag mit 45.000 € veranschlagt. Hintergrund des Verkaufs war, dass die Wohnung aufgrund rechtlicher Bestimmungen nicht als Ferienwohnung vermietet werden durfte.

Mit dem Finanzamt stritt der Kläger über die Kaufpreisaufteilung für den Verkauf der Ferienwohnung und über die Frage, ob der Verkauf von Einrichtungsgegenständen einer Ferienwohnung gem. § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 EStG der Einkommensteuer unterliegt. Die Behörde war der Ansicht, es treffe nicht zu, dass die Kläger lediglich mit der Ferienwohnung und nicht mit dem Inventar Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hätten.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 gerichteten Klage teilweise statt.

Im Streitfall unterliegt nur die Veräußerung der Eigentumswohnung gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG der Besteuerung, nicht jedoch die Veräußerung des Inventars. Bei dem veräußerten Inventar handelt es sich um Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs, deren Veräußerung nicht nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG steuerbar ist.

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes erfasst § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG - ebenso wie § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG - nicht die Gegenstände des täglichen Gebrauchs. Die Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs ist im Rahmen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG insgesamt nicht steuerbar. Die Vorschrift § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG schafft keinen eigenständigen Besteuerungstatbestand gegenüber § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, sondern bewirkt nur eine Verlängerung der Spekulationsfrist bei bestimmten (als Einkunftsquelle genutzten) Wirtschaftsgütern. Hierfür spricht bereits der Wortlaut des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG. Auch die Historie der Norm spricht für diese Auslegung.

Gegenstände des täglichen Gebrauchs sind solche Gegenstände, die typischerweise einem durch wirtschaftliche Abnutzung bedingten Wertverlust unterliegen und/oder kein Wertsteigerungspotential haben. bzw. die üblicherweise zur Nutzung und nicht zur Veräußerung angeschafft werden (Musil, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 23 Rdn. 159). Wohnungseinrichtungsgegenstände werden zur Nutzung und nicht zur Veräußerung angeschafft und haben typischerweise - anders als z.B. Oldtimer oder Antiquitäten (vgl. Musil, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 23 Rdn. 159) - kein Wertsteigerungspotential.

Die vom Kläger mit den Erwerbern vereinbarte Kaufpreisaufteilung ist hingegen auch der Besteuerung zugrunde zu legen. Vereinbarungen der Vertragsparteien über Einzelpreise für Einzelwirtschaftsgüter binden zwar nicht, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Kaufpreis nur zum Schein bestimmt worden ist oder die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs. Im Streitfall bestehen solche Anhaltspunkte jedoch nicht. Der im Kaufvertrag vereinbarte Verkaufspreis der Eigentumswohnung (220.000 €) liegt oberhalb des zwei Jahre zuvor vom Kläger entrichteten Kaufpreises (193.514 €), bezieht man die auf die Immobilie entfallende Umsatzsteuerberichtigung nach § 15a UStG mit ein, so entsprechen Verkaufspreis und Kaufpreis sich in etwa. In Anbetracht des nachträglich bekannt gewordenen Umstandes, dass die Wohnung aus rechtlichen Gründen nicht als Ferienwohnung vermietet werden konnte und vor dem Hintergrund der nur kurzen Eigentumszeit des Klägers, ist diese Preisfindung auch nachvollziehbar.

13. BFH klärt Streit über nicht abziehbare Schuldzinsen

Wie sind die nicht abziehbaren Schuldzinsen zu berechnen? Was gilt bei einer Investitionszulage und nicht abziehbaren Betriebsausgaben? Nach dem BFH ist der bilanzielle Gewinn nicht um eine steuerfreie Investitionszulage zu kürzen - während nicht abziehbare Betriebsausgaben dem Gewinn nicht hinzugerechnet werden. Der BFH klärt damit eine wichtige Streitfrage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seiner aktuellen Entscheidung vom 03.12.2019 (X R 6/18) dazu Stellung genommen, ob eine Investitionszulage und nicht abziehbare Betriebsausgaben bei der Berechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen sind.

BFH, Urt. v. 03.12.2019 - X R 6/18

I. Sachverhalt

E, der Kläger, erklärte im Streitjahr einen Verlust aus Gewerbebetrieb. Dabei hatte er eine zugeflossene steuerfreie Investitionszulage vom Bilanzgewinn abgezogen und nicht abziehbare Betriebsausgaben hinzugerechnet.

Der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen legte er hingegen einen Gewinn unter Ansatz der Investitionszulage zugrunde. Folglich erklärte er für das Streitjahr keine nicht abziehbaren Schuldzinsen.

Mit dem Finanzamt entstand anschließend Streit über die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die von E erhobene Klage war erfolgreich. Der BFH sah dies teilweise anders.

Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen

Der Gewinn in § 4 Abs. 4a EStG ist nach Ansicht des BFH mangels einer besonderen Bestimmung wie der allgemeine Gewinnbegriff in § 4 Abs. 1 EStG auszulegen. Bei diesem Gewinn handelt es sich um das Ergebnis des (innerbilanziellen) Betriebsvermögensvergleichs; darin ist die zugeflossene Investitionszulage noch (gewinnerhöhend) enthalten.

Eine Kürzung um die Investitionszulage sieht der Wortlaut in § 4 Abs. 1 EStG nicht vor. Danach ist der Gewinn nur um den Wert der Einlagen, also um privat veranlasste Wertzuführungen, zu vermindern.

Investitionszulagen werden gewährt, um begünstigte Investitionen zu fördern, so dass es sich nicht um privat, sondern um betrieblich veranlasste Wertzuführungen handelt und eine Minderung nicht vorgenommen werden kann.

Der Gewinn des § 4 Abs. 1 EStG unterscheidet sich insoweit vom steuerlichen Gewinn i.S.d. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, der unter Anwendung sämtlicher Vorschriften der §§ 4 bis 7k und 13a EStG zu ermitteln ist.

Die Vorschrift des § 60 Abs. 2 EStDV bestätigt, dass der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG (vgl. § 60 Abs. 1 EStDV) den steuerlichen Vorschriften – außerbilanziell bzw. auf einer zweiten Stufe – anzupassen ist, wenn die Bilanz Ansätze oder Beträge enthält, die diesen Vorschriften nicht entsprechen.

Dabei ist die Investitionszulage (erst) in der zweiten Stufe der Gewinnermittlung zu kürzen. Zwar gehört die Investitionszulage nicht zu den Einkünften des Einkommensteuergesetzes und mindert nicht die steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Hieraus lässt sich jedoch nicht ableiten, dass die Gewährung der Investitionszulage überhaupt keine einkommensteuerrechtlichen Auswirkungen haben darf; insbesondere ist die Investitionszulage nicht Bestandteil des steuerbilanziellen Betriebsvermögens.

Anwendung auf den Besprechungsfall

Bei Anwendung dieser Grundsätze auf die Behandlung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben bei der Berechnung nach § 4 Abs. 4a EStG muss deren außerbilanzielle Korrektur unterbleiben, auch wenn sich die Hinzurechnung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG gewinnerhöhend und damit für den Steuerpflichtigen günstig auswirken würde.

Soweit der Bilanzgewinn bereits um die nicht abziehbaren Betriebsausgaben erhöht worden ist, ist er zur Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen zu mindern. Bei nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG handelt es sich auch nicht um Entnahmen.

Dies zeigt bereits die gesetzliche Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG, die nicht auf § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG verweist, sondern anordnet, dass diese Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern dürfen. § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG erfordert lediglich eine außerbilanzielle Hinzurechnung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben.

Das Unterbleiben der außerbilanziellen Hinzurechnung nicht abziehbarer Betriebsausgaben entspricht dem vom Gesetzgeber mit § 4 Abs. 4a EStG verfolgten Zweck. Betriebsausgaben führen buchmäßig zu einer negativen Kapitalentwicklung im Unternehmen.

Würden nicht abziehbare Betriebsausgaben vor einer Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG hinzugerechnet, würde diese negative Kapitalentwicklung neutralisiert. Die

Berechnung nach § 4 Abs. 4a EStG würde einen höheren Gewinn ausweisen als buchmäßig gegeben.

Der Steuerpflichtige könnte demzufolge mehr als den nach Buchwerten ermittelten Gewinn entnehmen, ohne die nachteilige Rechtsfolge des § 4 Abs. 4a EStG auszulösen. Dies würde der an der Kapitalentwicklung orientierten Neufassung des § 4 Abs. 4a EStG widersprechen und wäre mit dem Gesetzeszweck nicht vereinbar.

Bei einer solchen Neutralisierung käme es im Übrigen zu einem widersprüchlichen Ergebnis:

Einerseits begründet der Gesetzgeber die Nichtabziehbarkeit einzelner Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG damit, dass diese „typischerweise die allgemeine Lebensführung berühren“, andererseits würde im Fall einer betragsmäßigen Hinzurechnung bei dem Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 4a EStG die Annahme der Überentnahme und damit die Unterstellung einer privaten Veranlassung aufgenommener Schulden verhindert. Die Anordnung der Nichtabziehbarkeit nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG hätte für den Steuerpflichtigen einen positiven Effekt, der so nicht gewollt sein kann.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung den Streit beendet, ob die nichtabziehbaren Betriebsausgaben der Bemessungsgrundlage für die nichtabziehbaren Schuldzinsen hinzuzurechnen ist: Nach Ansicht des BFH ist dies nicht der Fall, während eine steuerfreie Investitionszulage nicht zu kürzen ist. Der BFH leitet dies konsequent aus dem Gesetz ab. Für die Praxis herrscht nun Klarheit.

14. Ist das Preisgeld für eine Dissertation einkommensteuerpflichtig?

Soweit ersichtlich hat der BFH bisher noch nicht zur Frage der Steuerbarkeit von Dissertationspreisen für wissenschaftliche Mitarbeiter einer Universität entschieden und auch noch nicht zur Frage Stellung genommen, ob der Werbungskostenabzug für Dissertationskosten dazu führt, dass Preisgelder für diese Dissertation steuerbar sind. Infolgedessen wurde zur Fortbildung des Rechts die Revision zugelassen.

FG Köln v. 18.2.2020 - 1 K 1309/18

I. Der Sachverhalt:

Die Klägerin war von 2011 bis 2015 aufgrund mehrerer gleicher Zeitverträge mit einer Universität als wissenschaftliche Mitarbeiterin mit einer durchschnittlichen regelmäßigen Arbeitszeit von 50 % beschäftigt. Neben ihrer Tätigkeit fertigte die Klägerin ihre Dissertation an. Für ihre Dissertation erhielt sie im Jahr 2016 einen Geldpreis. Bei ihrer Veranlagung zur Einkommensteuer 2016 setzte das Finanzamt das Preisgeld bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbstständiger Arbeit an.

Die Klägerin war der Ansicht, dass es sich bei dem Preisgeld nicht um Arbeitslohn i.S.v. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handele. Es fehle bereits an einem untrennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einkunftsart. Das Preisgeld sei auch nicht Entgelt "für" eine Leistung der Klägerin. Vielmehr sei der Preis eine Anerkennung für eine bestimmte Forschungstätigkeit.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG hat die Klage abgewiesen. Allerdings wurde zur Fortbildung des Rechts die Revision zum BFH zugelassen.

Der angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 ist rechtmäßig. Das Finanzamt hat die Dotierung des für die Dissertation der Klägerin verliehenen Preises zu Recht als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gem. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG besteuert.

Zu den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 8 Abs. 1 EStG, § 2 Abs. 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen. Dies gilt auch für Preise, die einem Steuerpflichtigen verliehen werden. Steht der Preis in untrennbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, so handelt es sich um steuerbaren Arbeitslohn. Einkommensteuerlich unbeachtlich sind dagegen Dotierungen im Zusammenhang mit Preisen, die außerhalb einer Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften bezogen werden. Dies ist bei solchen Preisen anzunehmen, die für das Lebenswerk oder das Gesamtschaffen verliehen werden.

Die Beantwortung der Frage, ob eine Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, obliegt in erster Linie der trichterlichen Würdigung der wesentlichen

Umstände des Einzelfalls. Diesen Grundsätzen folgend sieht der Senat die Veranlassung des Preisgeldes in dem ehemaligen Arbeitsverhältnis der Klägerin als wissenschaftliche Mitarbeiterin der Universität. Das Preisgeld stellt sich nach objektiven Gesichtspunkten für die Klägerin im weitesten Sinne als Frucht ihrer Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin dar. Die Klägerin hat ihre Dissertation (auch) im Rahmen ihrer Anstellung als wissenschaftliche Mitarbeiterin gefertigt. Damit ist die Dissertation auch das Ergebnis ihrer bezahlten Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin. Das was sie hierfür erhält, nämlich den anteiligen Lohn und auch das Preisgeld stellt sich als Frucht dieser Tätigkeit dar. Wie auch die Klägerin vorgetragen hat, ist der Preis eine Anerkennung ihrer Forschungstätigkeit und ist mithin tätigkeitsbezogen.

Soweit ersichtlich hat der BFH bisher noch nicht zur Frage der Steuerbarkeit von Dissertationspreisen für wissenschaftliche Mitarbeiter einer Universität entschieden und auch noch nicht zur Frage Stellung genommen, ob der Werbungskostenabzug für Dissertationskosten dazu führt, dass Preisgelder für diese Dissertation steuerbar sind. Infolgedessen wurde die Revision zugelassen.

II. Bilanzsteuerrecht

1. Gewinnerhöhende Auflösung einer § 6b EStG-Rücklage bei Verschmelzung

Wird eine GmbH unter Buchwertfortführung zu einem steuerlichen Übertragungsstichtag, der dem Tag nachfolgt, zu dem auch das vierte reguläre Wirtschaftsjahr nach Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG endet, verschmolzen, ist die Auflösung der Rücklage (§ 6b Abs. 3 Satz 5 EStG) in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft vorzunehmen. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH - Urteil vom 29. April 2020 - XI R 39/18

I. Sachverhalt

Streitig ist, ob eine Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) bei einer Rechtsvorgängerin einkommenserhöhend aufzulösen ist, wenn sich dem Tag des Ablaufs der (bei ihr ungenutzten) Reinvestitionsfrist der Stichtag einer rückwirkenden Verschmelzung auf eine Rechtsnachfolgerin, deren Tochtergesellschaft investiert, unmittelbar anschließt.

Das Finanzgericht Münster hatte zugunsten der Klägerin entschieden.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat der Revision des Finanzamtes stattgegeben und die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben.

Da der übernehmende Rechtsträger mit Wirkung ab dem steuerlichen Übertragungsstichtag (hier: 01. Juli 2011) in die steuerliche Rechtsstellung der Überträgerin eintritt (§ 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006; s. a. BFH-Urteil vom 22.11.2018 - VI R 50/16), bedeutet dies hinsichtlich der hier relevanten Rücklage des § 6b Abs. 3 EStG, dass diese von der Klägerin in der Weise fortzuführen ist, wie sie von der übertragenden Körperschaft hätte fortgeführt werden können bzw. müssen.

Wenn aber --wie im Streitfall-- die B-GmbH (die Verschmelzung hinweggedacht) die Rücklage am 01. Juli 2011 nicht mehr hätte "nutzen" können, weil die Reinvestitionsfrist am 30. Juni 2011 abgelaufen war und die Rücklage zwingend schon bei der Erstellung der Schlussbilanz der B-GmbH hätte gewinnerhöhend aufgelöst werden müssen, kann sie auch von der Klägerin nicht "genutzt" werden.

Allerdings hat das Finanzgericht angenommen, dass die Rücklage zum Ende der Reinvestitionsfrist "bei der B-GmbH nicht mehr vorhanden war". Es fehle eine gesetzliche Grundlage für die Auffassung, dass das letzte reguläre Wirtschaftsjahr der

B-GmbH eine logische Sekunde vor Ablauf des 30. Juni 2011 geendet habe und der Vermögensübergang auf die Klägerin erst im Anschluss daran in der letzten Sekunde des 30. Juni 2011 erfolgt sei.

Weiterhin habe das Finanzgericht angenommen, dass es nicht zuletzt der Wertung von § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG widersprechen würde, den Reinvestitionszeitraum von 48 Monaten wegen der Verschmelzung zu verkürzen; vielmehr finde in entsprechender Anwendung der zu § 6 Abs. 3 EStG ergangenen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 23.04.2009 - IV R 9/06) eine "Verklammerung" des auf die Rechtsvorgängerin entfallenden Reinvestitionszeitraums (48 Monate abzüglich einer logischen Sekunde) und des auf die Rechtsnachfolgerin entfallenden Reinvestitionszeitraums (eine logische Sekunde) zu einem Gesamtzeitraum von 48 Monaten statt - die Beteiligten wären daher auch in diesem Falle so zu stellen, als ob die Reinvestitionsfrist erst mit Ablauf der letzten Sekunde des 30.06.2011 geendet hätte.

Dies sei auch damit begründet, dass sowohl ein Übertragungsgewinn bzw. -verlust (§ 11 UmwStG 2006) als auch ein Übernahmegewinn bzw. -verlust sowie ein etwaiger Übernahmefolgegewinn (§ 12 UmwStG 2006) noch in dem (hier:) am 30.06.2011 endenden Wirtschaftsjahr bei dem jeweiligen Beteiligten der Umstrukturierung zu erfassen gewesen wäre.

Dieser Ansicht, die auch in der Literatur geteilt wird, ist nach Auffassung des BFH nicht zu folgen. Sie steht dem Wortlaut und dem Regelungszweck des § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG entgegen (so im Ergebnis auch FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 05.03.2019 - 6 K 6071/18, [Revision XI R 43/19, früher I R 20/19], siehe unseren Blogbeitrag).

Es kommt nach Auffassung des BFH entgegen der im angefochtenen Urteil geäußerten Ansicht auch nicht zu einer Verkürzung des von § 6b EStG eingeräumten Reinvestitionszeitraums um eine logische Sekunde; denn die Übertragungsbilanz der B-GmbH war auf die letzte Sekunde des 30. Juni 2011 aufzustellen, nicht auf einen davor liegenden (fiktiven) Zeitpunkt. Nichts anderes würde auch ohne Verschmelzung gelten, wenn die Rücklage wegen des Ablaufs der Reinvestitionsfrist aufgelöst würde.

2. Keine Bildung passiver Rechnungsabgrenzungsposten für Projektentwicklungshonorare bei Bauvorhaben mit unbestimmter Dauer

Gemäß § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG sind für eine periodengerechte Gewinnermittlung passive Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, soweit Einnahmen, die vor dem Abschlussstichtag erzielt wurden, einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Die Rechtsfrage, ob eine passive Rechnungsabgrenzung auch bei Bauvorhaben zulässig ist, deren Dauer nicht sicher feststeht, ist - soweit ersichtlich - höchstrichterlich noch nicht entschieden.

FG Düsseldorf v. 14.7.2020 - 10 K 2970/15 F

I. Der Sachverhalt:

Gegenstand des Unternehmens der 2002 gegründeten Klägerin ist u.a. die Entwicklung von Grundstücken und Gebäuden. Sie ist ein Tochterunternehmen der AB-AG i.S. der §§ 271 Abs. 2, 290 Abs. 1 HGB. Die AB-AG ist wiederum Teil der im Immobilienbereich investiv und operativ tätigen sog. A-Gruppe.

Die Klägerin hatte im Streitjahr 2008 mit Projektgesellschaften mehrere Projektentwicklungs- und durchführungsverträge für größere Bauvorhaben abgeschlossen. Zum vereinbarten Leistungsumfang gehörten u.a. die Vermarktung der Projekte durch Vermietung und/oder Verkauf sowie die Beseitigung von Mängeln, die bis zum Ablauf der Gewährleistungszeit festgestellt wurden. Die Verträge sollten nach vollständiger Erledigung der geschuldeten Leistungen enden.

Die Klägerin erhielt als Gegenleistung Honorare, die verteilt über die voraussichtlichen Projektlaufzeiten in regelmäßigen Raten gezahlt wurden. Für einen Teil der vereinnahmten Honorare bildete sie passive Rechnungsabgrenzungsposten. Sie trug hierzu vor, dass die tatsächliche Projektlaufzeit regelmäßig länger sei als der Zahlungszeitraum.

Der Prüfer war dagegen der Auffassung, dass die anhand der Leistungsermittlung gebildeten passiven Rechnungsabgrenzungsposten nicht hätten passiviert werden dürfen. Die den Projektentwicklungs- und -betreuungsverträgen beigegeführten Pläne für die Honorarzahungen stünden in keinem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit den von der Klägerin zu erbringenden Leistungen. Für die Honorare sei auch kein bestimmter Ertragszeitpunkt definiert.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

Allerdings wurde zur Fortbildung des Rechts die Revision zugelassen. Das Verfahren ist beim BFH unter dem Az. IV R 22/20 anhängig.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 weist keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Klägerin auf.

Die Klägerin durfte keine passiven Rechnungsabgrenzungsposten bilden. Die Verträge waren nicht auf eine bestimmte Zeit geschlossen worden. Das Ende der Vertragslaufzeiten war zeitlich nicht genau bestimmt. Bei Vertragsschluss war nicht absehbar gewesen, ob Mängel auftreten werden.

Der BFH hat zwar im Urteil vom 25.10.1994, VIII R 65/91, in einem Fall unbestimmter Dauer eines Ausbeutevertrags angenommen, dass das Merkmal "bestimmte Zeit" durch die jährliche Fördermenge definiert werden könne. Bei einer Fördermenge handelt es sich allerdings um eine Größe, die sich durch Volumen- oder Gewichtsangaben exakt bestimmen lässt. Ein solcher Maßstab lässt sich auf die Leistungen, die die Klägerin aufgrund der mit den Projektgesellschaften abgeschlossenen Verträge zu erbringen hat, nicht anwenden.

Letztlich war eine Schätzung der Vertragslaufzeit für die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens nicht zulässig. Allerdings war nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts die Revision zuzulassen. Denn die Rechtsfrage, ob eine passive Rechnungsabgrenzung auch bei Bauvorhaben zulässig ist, deren Dauer nicht sicher feststeht, ist - soweit ersichtlich - höchstrichterlich noch nicht entschieden.

3. Zulässigkeit und Umfang einer Bilanzänderung: Zur Aktivierung eines Anspruchs auf Investitionszulage

§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. ist formell verfassungsgemäß.

"Gewinn" i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG ist der Bilanzgewinn i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG und nicht der steuerliche Gewinn; § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG erlaubt daher eine Bilanzänderung lediglich in Höhe der sich aus der Steuerbilanz infolge der Bilanzänderung des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ergebenden Gewinnänderung und nicht in Höhe der sich aus einer Bilanzänderung ergebenden steuerlichen Gewinnänderung, die auf einer Hinzurechnung außerhalb der Steuerbilanz (hier: § 10 Satz 1 InvZulG a.F.) beruht.

BFH v. 27.5.2020 - XI R 8/18

I. Sachverhalt:

Die klagende AG war in den Streitjahren 1995 und 1996 mit der Vermietung von Baumaschinen und Baustellenausrüstungen befasst. Sie war alleinige Gesellschafterin der C-GmbH. Zwischen der Klägerin und dem für sie zunächst zuständigen Finanzamt stand u.a. der zutreffende steuerbilanzielle Wertansatz der Beteiligung an der C-GmbH zum 31.12. des jeweiligen Streitjahres sowie die Höhe der von der Klägerin zum 31.12.1996 vorgenommenen Teilwertabschreibung auf ihre Forderungen gegen die C-GmbH im Streit. Im Rahmen einer sog. tatsächlichen Verständigung einigten sich die Beteiligten im ersten Rechtsgang vor dem FG darauf, die Teilwertabschreibungen in einer bestimmten Höhe anzusetzen. Auf dieser Grundlage machte die Klägerin geltend, die Bilanzen der Streitjahre nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zu ändern, um die verbleibenden Gewinnerhöhungen zu kompensieren. Dazu sollten bisher nicht berücksichtigte Sonderabschreibungen nach § 4 FöGbG a.F. in Anspruch genommen werden.

Das Finanzamt stellte zwar das entsprechende Sonderabschreibungsvolumen nicht in Abrede, hielt aber den Rahmen für eine Bilanzänderung für überschritten. Die in den Prüfungsfeststellungen und der Einspruchsentscheidung berücksichtigte gewinnmindernde Zuführung zu Rückstellungen wegen drohender Rückforderung von Investitionszulagen ("IZ 1995") mindere ungeachtet der nach § 10 Satz 1 InvZulG a.F. angeordneten außerbilanziellen Korrektur den Steuerbilanzgewinn, der für die Bestimmung des Änderungsrahmens nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG allein maßgeblich sei.

Darüber hinaus stritten die Beteiligten über die Aktivierung eines Anspruchs auf Investitionszulage für 1995 und 1996. Nach Ansicht der Klägerin hätten zum jeweiligen Bilanzstichtag keine Forderungen auf Investitionszulage aktiviert werden dürfen, weil diese vor der jeweiligen Bilanzerstellung noch nicht beantragt worden sei. Jedenfalls sei für den Fall einer Aktivierungspflicht der entsprechende Ertrag durch

die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens auf drei Jahre zu verteilen.

Das FG gab der Klage im ersten Rechtsgang teilweise statt; die Bilanzänderung durch Vornahme von Sonderabschreibungen sei zuzulassen, allerdings auch der Anspruch auf Investitionszulage in den Streitjahren anzusetzen.

Auf die Revisionen der Beteiligten hob der BFH das Urteil des FG in Bezug auf die Körperschaftsteuerfestsetzungen für die Streitjahre aus verfahrensrechtlichen Gründen auf und verwies die Sache bezogen auf diesen Streitgegenstand zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück. Dem Urteil lasse sich nicht entnehmen, in Bezug auf welche konkreten Wirtschaftsgüter die Sonderabschreibungen in welcher Höhe vorgenommen werden sollen. Zum Streitgegenstand der gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen gem. § 47 Abs. 1 KStG a.F. auf den 31.12.1995 und 31.12.1996 kam es zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage.

Mit Wirkung vom 1.1.2016 ist nun das beklagte Finanzamt für die Besteuerung der Klägerin zuständig geworden (gesetzlicher Beteiligtenwechsel). Die Beteiligten gingen nunmehr übereinstimmend davon aus, dass die Berichtigungen der Bilanzen auf der Grundlage der sog. tatsächlichen Verständigung und den weiteren unstreitigen Berichtigungen, die auch die Anpassung der Gewerbesteuerrückstellungen und die nachträgliche Erfassung der Gewerbesteuerforderung umfassen, zu einer Erhöhung des Gewinns in den Streitjahren führen. Darüber hinaus hatte die Klägerin zum Zwecke der Berücksichtigung von Sonderabschreibungen nach § 4 FöGbG a.F. die Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten sowie den jeweiligen Abschreibungsbetrag im Einzelnen bezeichnet.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der Klage nun teilweise statt. Die Körperschaftsteuerfestsetzungen der Streitjahre seien dahingehend zu ändern, dass die durch Bilanzberichtigungen ausgelösten Gewinnerhöhungen jeweils durch Bilanzänderungen zu kompensieren seien. Im Übrigen wies es die Klage als unbegründet ab. Damit hielt es an seiner Auffassung, die es zur Frage des Bilanzänderungsrahmens und zur Aktivierung des Anspruchs auf Investitionszulage bereits im ersten Rechtsgang vertreten hatte, fest. Auf die erneuten Revisionen der Beteiligten hob der BFH das Urteil wiederum auf und verwies die Sache erneut zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück.

Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG darf der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht. Darüber hinaus ist, wie aus § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. folgt, der - was die Streitjahre des vorliegenden Rechtsstreits betrifft - nach § 52 Abs. 9 EStG a.F. auch auf Veranlagungszeiträume vor 1999 anzuwenden ist, eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG auf den Gewinn reicht. § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG ist formell verfassungsgemäß,

auch wenn das BVerfG zu § 54 Abs. 9 Satz 1 KStG a.F. dahin erkannt hat, dass diese Norm mit Art. 20 Abs. 2, Art. 38 Abs. 1 Satz 2, Art. 42 Abs. 1 Satz 1 und Art. 76 Abs. 1 GG unvereinbar und nichtig ist. Verfassungsrechtliche Bedenken materieller Art gegen die rückwirkende Anwendung des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG auf die den Streitfall betreffenden Veranlagungszeiträume 1995 und 1996 bestehen nicht.

Die durch Berichtigung der die Streitjahre betreffenden Bilanzen ausgelösten und unstreitigen Gewinnerhöhungen konnten nicht vollumfänglich durch bisher unberücksichtigte und gleichfalls unstreitige Sonderabschreibungen i.S.d. § 4 FöGbG a.F. nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG im Wege der Bilanzänderung kompensiert werden. Die Bilanzänderungen scheitern zwar nicht schon daran, dass die Klägerin bislang - auch im Verlauf des zweiten Rechtsgangs - keine berichtigten und geänderten Bilanzen für die Streitjahre eingereicht hatte. Denn sie ist nicht verpflichtet, gleichzeitig mit der Beantragung einer Bilanzänderung auch eine geänderte Bilanz einzureichen, wenn - wie hier - Streitfragen zu den Voraussetzungen der Bilanzänderung zunächst gerichtlich zu klären sind. Die gestaltende Wirkung des Urteils würde die Berichtigung der jeweiligen Bilanz bewirken. Gleiches gilt für die Bilanzänderung. Allerdings müssen außerbilanzielle Korrekturen einer Bilanzberichtigung bei der Bemessung des Bilanzänderungsrahmens i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG unberücksichtigt bleiben.

Im Streitfall wird der Bilanzänderungsrahmen daher nicht dadurch erweitert, dass die gewinnmindernde Erhöhung der Rückstellungen für Investitionszulagenrückforderung außerbilanziell gewinnerhöhend zu korrigieren ist, da die Investitionszulage nach § 10 Satz 1 InvZulG a.F. nicht zu den Einkünften i.S. des EStG gehört. Diese außerbilanzielle Korrektur betrifft nicht die Ebene der steuerbilanziellen Gewinnermittlung. Eine Bilanzänderung ist nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG nur möglich, soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht; die Bilanzänderung ist betragsmäßig begrenzt auf die Gewinnänderung durch Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG.

Unter dem in § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG in Bezug genommenen Begriff "Gewinn" ist der Bilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG, und nicht der "steuerliche" Gewinn zu verstehen, so dass nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG eine gewinnmindernde Bilanzänderung nicht in Höhe der aus der Bilanzberichtigung resultierenden steuerrechtlichen Gewinnerhöhung, sondern nur in Höhe der sich aus der Steuerbilanz ergebenden Gewinnberichtigung als solcher möglich ist. Der Anspruch auf Investitionszulage war im Grundsatz sowohl handels- als auch steuerbilanziell zum jeweiligen Bilanzstichtag (hier: jeweils zum 31.12. der Streitjahre) zu aktivieren. Der Zeitpunkt für die Aktivierung von Forderungen bestimmt sich bei buchführenden Gewerbetreibenden nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

Gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Nach dem darin kodifizierten Realisationsprinzip als Ausprägung des Vorsichtsprinzips dürfen Vermögensmehrungen nur erfasst werden, wenn sie disponibel sind. Die Aktivierung von Vermögensgegenständen in der Handelsbilanz und Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz bestimmt sich in erster Linie nicht nach rechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Maßgeblich ist nicht, ob eine Forderung fällig oder ein Recht realisierbar ist, sondern ob der Vermögensvorteil wirtschaftlich ausnutzbar ist und

einen durchsetzbaren gegenwärtigen Vermögenswert darstellt. An Letzterem fehlt es typischerweise bei einer bestrittenen Forderung. Umstrittene Forderungen können erst am Schluss des Wirtschaftsjahres angesetzt werden, in dem über den Anspruch rechtskräftig entschieden wird oder in dem eine Einigung mit dem Schuldner zustande kommt. Ist eine Forderung noch nicht rechtsförmlich entstanden, genügt es für die Aktivierung, wenn die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind und der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen kann.

III. Hinweise für die Praxis:

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Der Anspruch auf Investitionszulage entstand mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die Investitionen vorgenommen worden sind. Infolge der zeitgerechten Investitionen und deren Zuordnung zu einer Betriebsstätte im Fördergebiet waren unabhängig von einer Antragstellung jeweils bereits mit Ablauf des 31.12. die wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen für den Anspruch auf Investitionszulage gesetzt. Für die Investitionszulage war auch kein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und die Erträge mithin nicht auf den dreijährigen Zeitraum des Verbleibens i.S.d. § 2 Satz 1 InvZulG a.F. zu verteilen. Die Investitionszulage war allerdings nur zu aktivieren, soweit die Klägerin spätestens zum Zeitpunkt der jeweiligen Bilanzaufstellung eine Antragstellung tatsächlich beabsichtigt hatte.

4. Abbruchkosten bei Immobilien: Betriebsausgaben oder Herstellungskosten?

Stellen der Restbuchwert eines abgebrochenen Gebäudes und die Abbruchkosten sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Herstellungskosten des neu errichteten Gebäudes dar? Der BFH hat entschieden, dass bei einem unentgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils durch vorweggenommene Erbfolge die Rechtsgrundsätze anzuwenden sind, die auch für Abbruchkosten beim Erwerb in Abbruchabsicht gelten.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die Abbruchkosten für ein im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erworbenes Grundstück bei einer Mitunternehmerschaft Herstellungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 255 Abs. 2 HGB darstellen. § 6 Abs. 3 EStG ist in diesem Zusammenhang nicht anzuwenden.

BFH, Urt. v. 27.05.2020 - III R 17/19

I. Sachverhalt:

Der Vater des Steuerpflichtigen war Inhaber eines 66,6%-Anteils an der Sport-X OHG, die ein Sportgeschäft betrieb. Im Jahr 2011 übertrug der Vater im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gem. § 6 Abs. 3 EStG den Mitunternehmeranteil sowie ein im Sonderbetriebsvermögen gehaltenes Grundstück mit dem Ladenlokal auf den Steuerpflichtigen.

Dieser ließ das alte Ladenlokal abreißen und errichtete einen Neubau, welcher zum Großteil für das Sportgeschäft als Ladenlokal genutzt werden sollte. In dem Streitjahr gab der Steuerpflichtige die aus dem Abriss entstandenen Kosten sowie die anteiligen Abbruchkosten für das Gebäude als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben bzw. als Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung an.

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung änderte das Finanzamt (FA) den Bescheid und setzte den Restbuchwert des Gebäudes sowie die Abbruchkosten als Herstellungskosten des neuerbauten Gebäudes an.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren eingelegte Klage blieb erfolglos.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auch der BFH wies die Revision des Steuerpflichtigen ab.

Abbruchkosten als Herstellungskosten

Der BFH hat in seiner Rechtsprechung Grundsätze für den Abzug von Abbruchkosten als Betriebsausgaben aufgestellt. Danach ist die Abzugsfähigkeit der Abbruchkosten bei technisch und wirtschaftlich verbrauchten Gebäuden daraufhin zu prüfen, ob bei Erwerb des Grundstücks eine Abbruchabsicht bestand oder ob dieses ohne Abbruchabsicht erworben worden ist.

Bei dem Erwerb eines Grundstücks mit Abbruchabsicht steht der Abbruch im direkten Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes und stellt daher Herstellungskosten dar.

Dagegen steht das jeweilige Gebäude bei einem Erwerb ohne Abbruchabsicht nur in Bezug zu dem laufenden Betrieb. Ein späterer Abbruch steht daher nicht im direkten Zusammenhang mit der Errichtung eines neuen Gebäudes.

Der BFH hat in mehreren Urteilen entschieden, dass diese Grundsätze auch anzuwenden sind, wenn das Grundstück unentgeltlich im Wege der Einzelrechtsnachfolge oder der Erbfolge anzuwenden sind.

Dies gilt daher nach der Auffassung des BFH auch für Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gem. § 6 Abs. 3 EStG. Zwar würden die Buchwerte des übertragenen Betriebs fortgeführt werden und der Erwerber in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintreten, eine umfassende Fußstapfentheorie bewirkt gem. § 6 Abs. 3 EStG jedoch nicht.

Die Rechtsposition wird nur so weit fortgeführt, wie auch ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Wertansätzen besteht. Dies ist bei dem Abbruch von Gebäuden nicht gegeben.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH führt mit dieser Entscheidung seine Rechtsprechung zu Abbruchkosten konsequent für Übertragungen gem. § 6 Abs. 3 EStG fort. Steuerpflichtige sollten bei dem Erwerb eines Grundstücks ohne Abbruchabsicht dies genau dokumentieren und die Gründe für einen Abbruch nach dem Erwerb des Grundstücks klar darlegen können. Dem FA kann so eindeutig der jeweilige Zeitpunkt zur Entscheidung für den Abbruch des Gebäudes dargelegt werden und die Abbruchkosten können so als Betriebsausgaben abgezogen werden.

III. Körperschaftsteuer

1. § 8b Abs. 4 KStG und § 9 Nr. 2a GewStG sind verfassungsgemäß

BFH v. 18.12.2019 - I R 29/17

I. Die zeitliche Entwicklung:

Der EuGH hatte durch Urteil Kommission/ Deutschland vom 20.10.2011 - C-284/09 (EU:C:2011:670, Slg. 2011, I-9879) entschieden, dass die Bundesrepublik Deutschland gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 56 Abs. 1 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- 2002, Nr. C 325, 1), jetzt Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2008, Nr. C 115, 47) verstoßen hat, indem sie für den Fall, dass die in Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehene Mindestbeteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft nicht erreicht ist, Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten ausgeschüttet werden, wirtschaftlich einer höheren Besteuerung unterwarf als Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in Deutschland ausgeschüttet wurden. Zugleich hatte der EuGH auf einen Verstoß gegen Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen vom 02.05.1992, ABIEG 1994, Nr. L 1, 3) erkannt, soweit Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in Island oder in Norwegen ausgeschüttet werden, wirtschaftlich einer höheren Besteuerung unterworfen werden als Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in Deutschland ausgeschüttet werden.

Der Gesetzgeber hat darauf mit der Neufassung von § 8b Abs. 4 KStG reagiert, wonach Streubesitzdividenden aus der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG ausgenommen werden, während Veräußerungsgewinne weiter steuerfrei bleiben. Die zunächst im Rahmen der Protokollerklärung zum Vermittlungsverfahren erwogene Ausdehnung des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG auf Veräußerungsgewinne, die später dann in einen Entwurf des Bundesministeriums der Finanzen zu einem Investmentsteuerreformgesetz mündete, wurde nicht umgesetzt.

II. Das Problem:

§ 8b Abs. 4 KStG durchbricht im Sinne einer nicht folgerichtigen Ausgestaltung die in § 8b Abs. 1 KStG zum Ausdruck kommende Grundentscheidung des Gesetzgebers, im System des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens erwirtschaftete Gewinne nur einmal bei der erwirtschaftenden Körperschaft mit Körperschaftsteuer und erst bei der Ausschüttung an natürliche Personen als Anteilseigner mit Einkommensteuer zu besteuern und deswegen zur Vermeidung von Kumulations- oder Kaskadeneff-

fekten in Beteiligungsketten Bezüge innerhalb gesellschaftlicher Beteiligungsstrukturen bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu lassen. Demgemäß wird seit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens die Steuerbelastung der körperschaftlichen Gewinne durch die in § 8b Abs. 1 KStG gewährte Steuerfreistellung typisierend gemindert. Dadurch soll --dem Sinn und Zweck des Halbeinkünfteverfahrens entsprechend-- sichergestellt werden, dass die Körperschaftsteuerbelastung auf die Ebene der operativen Körperschaften beschränkt wird und Ausschüttungen nur bei nicht korporierten Gesellschaften nach Maßgabe der Milderungen in § 3 Nr. 40 EStG --und damit entsprechend einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Gesamtbelastung-- besteuert werden.

Die in § 8b Abs. 1 KStG verankerte Steuerfreistellung wird allerdings durch die Ausnahme des § 8b Abs. 4 KStG für sog. Streubesitzdividenden eingeschränkt und damit das der Herstellung einer leistungsfähigkeitskonformen Gesamtbelastung dienende System der Steuerfreistellung von Dividenden durchbrochen. Indessen ist diese Durchbrechung nach der Überzeugung des BFH verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Denn der Gesetzgeber hat durch die Einführung des § 8b Abs. 4 KStG erkennbar keinen Prinzipien- bzw. Systemwechsel vorgenommen, der als solcher eine Ausnahme vom Folgerichtigkeitsgebot rechtfertigen würde. Zwar kann ein solcher Prinzipien- und Systemwechsel auch schrittweise implementiert werden, wenn sich dies an einem umzusetzenden Grundkonzept orientiert. Eine derartige Absicht hat der Gesetzgeber aber nicht zum Ausdruck gebracht. Die Ankündigung des Gesetzgebers, im Rahmen der anstehenden Investmentsteuerreform die Ausweitung der Steuerpflicht auf Veräußerungsgewinne aus Streubesitz nochmals "ergebnisoffen aufgreifen" zu wollen, lässt schon ihrer Formulierung nach nicht auf das Vorhandensein eines planvollen Grundkonzepts schließen, zumal die Ankündigung später nicht weiterverfolgt wurde.

Auch die Erwägung des Gesetzgebers, die Belastungsentscheidung sei zur Haushaltskonsolidierung erforderlich, führt nach der Rechtsprechung des BVerfG für sich genommen nicht zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des § 8b Abs. 4 KStG. Indessen ist die Herstellung einer europarechtskonformen Rechtslage zur Abgrenzung der Besteuerungshoheiten der betroffenen Fisci als hinreichender Rechtfertigungsgrund im Sinne eines qualifizierten Fiskalzwecks anzusehen, auch wenn im Gesetzgebungsverfahren die Frage der Haushaltskonsolidierung im Vordergrund gestanden haben mag.

Der Gesetzgeber hat sich insoweit auf die Stellungnahme des Bundesrates zum JStG 2013 gestützt, die Steuerbefreiung für Streubesitzdividenden auf das EU-rechtliche Minimum zu begrenzen. Eine vollständige Steuerfreistellung auch für Gesellschaften mit Sitz in anderen EU-/EWR-Staaten wäre über die Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie hinausgegangen. Die Mutter-Tochter-Richtlinie verlangt lediglich bei einer Mindestbeteiligung von 10 % eine Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle für von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne, auch wenn damit lediglich Mindestanforderungen formuliert sind, die die Möglichkeit offen lassen, auch bei einer niedrigeren Beteiligungsquote vom Steuerabzug an der Quelle abzusehen.

Im Streitfall hatte das FG insoweit zutreffend darauf abgestellt, dass eine innerstaatliche Regelung mit einer vollständigen Befreiung vom Steuerabzug unabhängig von der Beteiligungsquote bei ausländischen Beteiligten häufig nicht deren Steuerlast

mindern, sondern lediglich dem Ansässigkeitsstaat dieser Beteiligten die Anrechnung der in Deutschland einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf die dortige Steuer ersparen und damit auch die Möglichkeit eines Quellensteuerabzugs entsprechend Art. 10 Abs. 2 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--) und entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) obsolet machen würde.

Der Gesetzgeber hätte zwar mit einer vollständigen Steuerfreistellung auch für Anteilseigner Körperschaften mit Sitz in anderen EU-/EWR-Staaten die zuvor in § 8b Abs. 1, Abs. 2 KStG zum Ausdruck gekommene Grundentscheidung weiterführen und damit den Anforderungen des EuGH entsprechen können. Dies würde jedoch der Abgrenzung der Besteuerungsrechte sowohl nach Maßgabe der Mutter-Tochter-Richtlinie als auch der Art. 10 Abs. 2 OECD-MustAbk entsprechenden Regelungen in den jeweils einschlägigen DBA widerstreiten. Aus Sicht des BFH steht es dem Gesetzgeber in einer solchen Situation frei, den beschriebenen Zielkonflikt unter Einbeziehung von Streubesitzdividenden in die Steuerpflicht aufzulösen.

Die vorstehenden Erwägungen gelten entsprechend für § 9 Nr. 2a GewStG, der ebenfalls mit den Vorgaben der Verfassung vereinbar ist.

2. Pensionsrückstellung für einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer

Wann kann bei einer Versorgungszusage für einen GmbH-Geschäftsführer eine Pensionsrückstellung angesetzt werden? Nach dem BFH setzt eine Pensionsrückstellung eine Entgeltumwandlung nach § 1 BetrAVG voraus. Bei einer Versorgungszusage aus Entgeltumwandlungen für einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer ist diese Voraussetzung aber nicht erfüllt, da dieser insoweit nicht als Arbeitnehmer gilt.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einer aktuellen Entscheidung vom 27.05.2020 (XI R 9/19) dazu Stellung genommen, ob für einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH eine Pensionsrückstellung gebildet werden kann, wenn dessen Versorgungszusage aus einer Entgeltumwandlung resultiert.

BFH, Urt. v. 27.05.2020 - XI R 9/19

I. Sachverhalt

Die klagende B-GmbH übernahm neben anderen Vermögenswerten auch die bestehende Versorgungszusage der A-GmbH für den Geschäftsführer A und gewährte diesem eine weitere Versorgungszusage (Altersrente oder vorzeitige Altersrente sowie Hinterbliebenenversorgung durch Witwen- und Waisenrentenzusage) aus Entgeltumwandlungen.

Der monatliche Beitrag des A wurde von der B-GmbH einbehalten. Die in der Bilanz der B-GmbH ausgewiesene Pensionsrückstellung enthält die arbeitgeberfinanzierte Pensionszusage für A sowie die arbeitnehmerfinanzierte Pensionszusage.

Das Finanzamt (FA) akzeptierte die Rückstellung für die arbeitnehmerfinanzierte Versorgungszusage nicht mit dem Barwert, sondern mit dem Teilwert, da sie (nur) aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung unverfallbar sei und die gesetzliche Unverfallbarkeit des BetrAVG für A als beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht gelte. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH folgte dem nicht.

Ansatz der Pensionsrückstellung dem Grunde nach

Eine Pensionsrückstellung darf höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden. Als Teilwert einer Pensionsverpflichtung ist bei einer Entgeltumwandlung i.S.d. § 1 Abs. 2 BetrAVG mindestens der Barwert der gemäß den Vorschriften des BetrAVG unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres anzusetzen.

Ob § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG nur für Entgeltumwandlungen gilt, welche von Arbeitnehmern i.S.d. BetrAVG vorgenommen werden, war bisher umstritten. Für den BFH erfordert der Ansatz der Pensionsrückstellung, dass die Pensionszusage gem. § 1b Abs. 5 BetrAVG unverfallbar ist; die Unverfallbarkeit aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung reicht nicht aus.

Für diese Ansicht sprechen sowohl die Entstehungsgeschichte der Regelung als auch der im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens ergänzte Gesetzeswortlaut.

Die vom Gesetzgeber beabsichtigte Einschränkung des Anwendungsbereichs der Neufassung kommt im Wortlaut der Vorschrift eindeutig zum Ausdruck.

Denn § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG verlangt für den erforderlichen Teilwert-Barwert-Vergleich, dass eine „Entgeltumwandlung im Sinne von § 1 Absatz 2“ BetrAVG vorliegt. Mindestbarwert ist zudem die gemäß den Vorschriften des BetrAVG unverfallbare künftige Pensionsleistung.

Beide Voraussetzungen sind für den BFH nicht gegeben: Denn weder liegt eine „Entgeltumwandlung im Sinne von § 1 Absatz 2“ BetrAVG vor, noch hat die B-GmbH eine „gemäß den Vorschriften des“ BetrAVG „unverfallbare künftige Pensionsleistung“ zugesagt.

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH mit Sperrminorität ist kein Arbeitnehmer im arbeitsrechtlichen Sinne und unterfällt nicht § 17 Abs. 1 Satz 1 oder 2 BetrAVG. Dass die vertragliche Vereinbarung zur Unverfallbarkeit den gleichen Inhalt wie § 1b Abs. 5 BetrAVG hat, ist dabei unerheblich.

Dies folgert der BFH daraus, dass § 6a EStG eine Differenzierung nach der Rechtsstellung des Pensionsberechtigten (insbesondere, ob er unter das BetrAVG fällt, Gesellschafter-Geschäftsführer ist oder in einem anderen Rechtsverhältnis zum Pensionspflichtigen steht) enthält.

Dies ist gem. § 6a Abs. 2 Nr. 1 erster Halbsatz EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung sowie gem. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 6 EStG angelegt. Dort ist eine unterschiedliche Behandlung beim Mindestalter bzw. Diensteintritt zwischen solchen Pensionsanwartschaften, die gemäß den Vorschriften des BetrAVG unverfallbar sind, und anderen Pensionsanwartschaften gem. § 6a EStG vorgesehen.

Diese systematische Auslegung wird nach Auffassung des BFH auch durch die Änderung des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 6 EStG mit Wirkung zum 01.01.2018 bestätigt. Der Gesetzgeber hat in § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 6 EStG klargestellt, dass „bei nach dem 31. Dezember 2000 vereinbarten Entgeltumwandlungen im Sinne von § 1 Absatz 2“ BetrAVG für davor liegende Wirtschaftsjahre als Teilwert der Barwert der gemäß den Vorschriften des BetrAVG unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres gilt.

Auch dazu hat er ausgeführt, dass dies für „die Bilanzierung von betriebsrentenrechtlich unverfallbaren Pensionszusagen“ gilt. Diese Auslegung widerspricht nach Ansicht des BFH nicht dem mit dem Altersvermögensgesetz verfolgten Gesetzeszweck.

Durch dieses Gesetz in der Ausschussfassung sollten u.a. (nur) Arbeitnehmer einen individuellen Anspruch auf betriebliche Altersversorgung durch Entgeltumwandlung mit sofortiger gesetzlicher Unverfallbarkeit erhalten. Eine Ausdehnung auf

Entgeltumwandlungen von Personen, die (wie A) keine Arbeitnehmer i.S.d. BetrAVG sind, war mit dem Altersvermögensgesetz nicht beabsichtigt.

Entsprechend hat der Gesetzgeber auch die gem. § 6a EStG eingefügten Folgeregelungen auf die mit dem Altersvermögensgesetz stärker geförderten Pensionszusagen beschränkt. Diese Differenzierung hält der BFH auch für verfassungsgemäß. Insbesondere sieht der BFH auch keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz.

Denn die steuerrechtliche Differenzierung in § 6a EStG knüpft nicht an die Gesellschaftsform der B-GmbH oder die Stellung des A als Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern an seine arbeitsrechtliche Stellung (kein Arbeitnehmer i.S.d. § 17 BetrAVG) an, was nach Auffassung des BFH verfassungsrechtlich zulässig ist. Aus diesen Gründen gab der BFH dem FA Recht, hob das Urteil des FG auf und wies die Klage ab.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung für Rechtsklarheit gesorgt, indem er einen Streit in der Literatur einschließlich der Finanzverwaltung entschieden hat.

Der BFH hat sich der Ansicht der Finanzverwaltung angeschlossen:

Der Ansatz einer Pensionsrückstellung gem. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG setzt eine Entgeltumwandlung i.S.d. § 1 Abs. 2 BetrAVG voraus.

Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn eine GmbH ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer eine Versorgungszusage aus Entgeltumwandlungen gewährt, da der Alleingesellschafter-Geschäftsführer der GmbH kein Arbeitnehmer i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 oder 2 BetrAVG ist.

IV. Umsatzsteuer

1. Zum Vorsteueranspruch aus dem Erwerb der Berechtigung, Verkaufsflächen des Leistenden zur Vermarktung eigener Produkte zu nutzen

Verpflichtet sich ein Einzelhändler gegenüber einem anderen Unternehmer gegen eine Zahlung, auf neu geschaffenen Verkaufsflächen von diesem Unternehmer bezogene Produkte zum Verkauf anzubieten, liegt sowohl der für die Annahme eines Entgelts als auch der für den Vorsteuerabzug erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Leistung (Bereitstellung der Verkaufsflächen) und der hierfür von dem anderen Unternehmer geleisteten Zahlung vor. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH - Urteil vom 7. Mai 2020 - V R 22/18

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine Einkaufsgenossenschaft und hat im Rahmen eines Förderprogramms Zahlungen an ihre Mitglieder zur Schaffung neuer Verkaufsflächen. Eine Förderung können nur Mitglieder für zusätzlich geschaffene Verkaufsflächen, die der Steigerung des Umsatzes mit von der Klägerin bezogenen Waren oder mit über die Zentralregulierung regulierten Einkäufen dienen, auf Antrag erhalten.

Während die Klägerin die Zahlungen als Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung behandelte, sah das Finanzamt darin einen nicht steuerbaren Zuschuss und ließ die Vorsteuern nicht zum Abzug zu.

Die hiergegen gerichtete Klage vor dem Finanzgericht Baden-Württemberg hatte Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat sich in der Sache der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Das Finanzgericht hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin einen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus der Rechnung ihres Mitglieds hat.

Verpflichtet sich ihr Mitglied als Einzelhändler gegenüber der Klägerin gegen eine Zahlung, auf neu geschaffenen Verkaufsflächen von der Klägerin bezogene Produkte zum Verkauf anzubieten, liegt sowohl der für die Annahme eines Entgelts als auch der für den Vorsteuerabzug erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Leistung (Bereitstellung der Verkaufsflächen) und der hierfür von der Klägerin geleisteten Zahlung vor.

Die materiell-rechtlichen Einwendungen des Finanzamts stehen dem nicht entgegen. Insbesondere spricht nichts für die Annahme eines nicht steuerbaren Zuschusses, der bei einer allgemeinen Förderung der Tätigkeit des Zahlungsempfängers aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen durch Zahlungen aus öffentlichen Kassen vorliegen kann.

Im Wirtschaftsleben ist im Allgemeinen niemand bereit, eine Leistung ohne Gegenleistung zu erbringen. So ist es auch vorliegend, denn das Finanzgericht hat in seiner Würdigung nachvollziehbar ausgeführt, dass die Klägerin jedenfalls auch im eigenen wirtschaftlichen Interesse gehandelt hat.

2. Steuerfreiheit mitverpachteter Betriebsvorrichtungen nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG

Die Umsatzsteuerpflicht der Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG gilt nicht, wenn Einrichtungsgegenstände mitverpachtet werden, die für den bestimmungsgemäßen Gebrauch der jeweiligen Immobilien zwingend erforderlich sind und diese erst betriebs- und benutzungsfähig machen.

Niedersächsisches FG v. 11.6.2020 - 11 K 24/19

I. Der Sachverhalt:

Streitig ist, ob die Überlassung von Betriebsvorrichtungen in Zusammenhang mit der steuerfreien Verpachtung von Stallgebäuden umsatzsteuerpflichtig ist.

Der Kläger erzielt u.a. Umsätze aus der Verpachtung von Stallgebäuden inklusive Betriebsvorrichtungen. Anlässlich einer Betriebsprüfung stellte das Finanzamt fest, dass der Kläger die Pachtzahlung für zwei auf Dauer angelegte Stallverpachtungen in vollem Umfang als steuerfreie Vermietungsumsätze nach § 4 Nr. 12a UStG behandelt hatte. Der Prüfer ermittelte einen auf die Betriebsvorrichtungen entfallenen Pachtanteil von jeweils 20 %, also in 2010 und 2011 i.H.v. jeweils rd. 7.000 € in 2012 i.H.v. rd. 19.000 € und in 2013 und 2014 i.H.v. jeweils rd. 27.000 € und unterwarf diesen gem. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG der Umsatzsteuer.

Das Finanzamt erließ entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2010 bis 2014 und einen Umsatzsteuerbescheid 2015, in dem die Verpachtung der Umsätze ebenfalls anteilig als steuerpflichtig behandelt wurde.

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. V R 22/20 geführt.

Das Finanzamt hat zu Unrecht den auf die Betriebsvorrichtungen entfallenen Pachtanteil der Umsatzsteuer unterworfen. Bei der Überlassung der Betriebsvorrichtungen handelt es sich um eine Nebenleistung zur gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreien Verpachtung der Stallgebäude mit der Folge, dass die Nebenleistung ebenfalls steuerfrei ist.

Steuerfrei ist nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG u.a. die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken. Die nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreien Umsätze umfassen im vorliegenden Fall nicht nur die Verpachtung der Stallgebäude, sondern auch die Überlassung der Ausstattungselemente zur Fütterung und Aufzucht der Tiere, da es sich hierbei um eine Nebenleistung zur steuerfreien Verpachtung handelt.

Zwar ist die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch

wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG umsatzsteuerpflichtig. Dies gilt nach der neueren BFH-Rechtsprechung, welcher sich der erkennende Senat anschließt, jedoch nicht, wenn Einrichtungsgegenstände mitverpachtet werden, die für den bestimmungsgemäßen Gebrauch der jeweiligen Immobilien zwingend erforderlich sind und diese erst betriebs- und benutzungsfähig machen. Erfüllt die Überlassung von Betriebsvorrichtungen den Tatbestand einer unselbständigen Nebenleistung, ist die Vermietung und Verpachtung der Betriebsvorrichtung danach umsatzsteuerfrei.

Auch nach Abschnitt 4.12.1 Abs. 3 UStAE, auf welchen sich das Finanzamt beruft, erstreckt die Steuerbefreiung sich in Regel auf mitvermietete oder mitverpachtete Einrichtungsgegenstände, z.B. auf das bewegliche Büromobiliar oder das bewegliche Inventar eines Seniorenheims gem. dem BFH-Urteil vom 11.11.2015 (V R 37/14). Soweit aufgrund des Verweises auf Abschnitt 4.12.10 UStAE für die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen etwas anderes gelten soll, folgt der erkennende Senat dem für den Fall, dass die Überlassung einer Betriebsvorrichtung unselbständige Nebenleistung ist, nicht.

Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei der vom Kläger überlassenen Betriebsvorrichtung um eine Nebenleistung zur steuerfreien Verpachtung. Die mitverpachtete Betriebsvorrichtung bestand, wie auch vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen wird, in speziell abgestimmten Ausstattungselementen, die nur dazu dienen, die vertragsgemäße Nutzung des Putenstalls unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

3. Kein Vorsteuerabzug auf Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen

Bei der Beurteilung der Frage, ob gem. § 1 Abs. 1a UStG eine nicht umsatzsteuerbare Veräußerung eines Betriebs im Ganzen vorliegt, kommt es nicht darauf an, dass der Steuerpflichtige sein gesamtes Unternehmensvermögen auf den Erwerber überträgt. Vielmehr ist entscheidend, ob die übertragenen Vermögensgegenstände die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, was durch eine Gesamtwürdigung der Umstände zu ermitteln ist.

FG Münster v. 20.5.2020 - 15 K 1850/17 U

I. Der Sachverhalt:

Zwischen den Beteiligten ist strittig, ob durch Veräußerung eines landwirtschaftlichen Betriebs (Sauenhaltung) ohne landwirtschaftliche Flächen steuerpflichtige Leistungen an die Klägerin erbracht worden sind, aus denen sie den Vorsteuerabzug geltend machen kann oder ob insoweit eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen an sie bewirkt worden ist.

Die Klägerin, eine GbR, an der C E und D E zu jeweils 50 % beteiligt sind, betrieb bis zum 30.6.2013 eine Ferkelaufzucht in einem dafür typischen Ferkelaufzuchtstall. C E hielt bis zum 30.6.2013 Sauen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs mit Ackerbau auf eigenen Flächen (ca. 25 ha) und gepachteten Flächen (ca. 35 ha). Während die Klägerin als regelversteuernde Unternehmerin auf ihre Umsätze mit Ferkeln einen Steuersatz von 7 % anwandte, versteuerte C E seine Umsätze nach Durchschnittssätzen (§ 24 UStG). Zum 1.7.2013 haben C E und die Klägerin ihre Unternehmen umstrukturiert. Da C E durch eine Ausweitung seiner Sauen-Kapazitäten drohte, wegen der voraussichtlichen Überschreitung der Vieheinheitengrenze aus der Durchschnittssatzbesteuerung herauszufallen, beabsichtigte dieser, die weniger Vieheinheiten beanspruchende Ferkelaufzucht zu übernehmen und die ohnehin regelversteuernde Klägerin die vieheinheitenintensive Sauenhaltung fortführen zu lassen.

Mit Wirkung zum 1.7.2013 erwarb die Klägerin aufgrund mündlichen Vertrags den kompletten Sauenbestand von C E. Die Ackerflächen wurden dabei nicht mitübertragen. Über diesen Umsatz stellte C E eine Rechnung datierend auf den 26.11.2013 aus. Neben dem Netto-Rechnungsbetrag von ca. 300.000 € wies C E bei einem Umsatzsteuersatz von 10,7 % Umsatzsteuer i. H. von ca. 31.700 € offen aus. Die Kaufpreisverbindlichkeit erfüllte die Klägerin durch Gewährung von Gesellschaftsrechten. Daneben verpachtete C E der Klägerin die für die Sauenhaltung notwendigen Ställe. Ausweislich der "Erläuterung zur Umsatzsteuer 2011" machte C E für sein Einzelunternehmen in 2011 bereits Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit dem Erhalt einer Baugenehmigung zur Erweiterung der Gebäudekapazitäten auf 1200 Sauenplätze geltend. Die alten Sauenställe verpachtete er ab dem 1.7.2013 umsatzsteuerpflichtig an die Klägerin, ebenso nach Fertigstellung in 2014 die neu errichteten Stallungen. Gleichzeitig ebenfalls mit Wirkung zum 1.7.2013

übertrug die Klägerin ihren vorhandenen Ferkelbestand unentgeltlich und ohne Ausstellung einer Rechnung an C E und verpachtet diesem seitdem den dafür vorgesehenen Ferkelaufzuchtstall inklusive Stalleinrichtung. Diese ertragsteuerlich zu Buchwerten (71.600 €) vorgenommene Übertragung des Ferkelbestandes wird zwischen den Beteiligten umsatzsteuerlich unstrittig als Geschäftsveräußerung im Ganzen angesehen. Der durch den Beklagten eingeschaltete landwirtschaftliche Sachverständige bestätigte, dass der Preis für die Veräußerung des gesamten Sauenbestands von C E an die Klägerin angemessen gewesen sei, d.h. dem Marktpreis entsprechen habe. Für die Veräußerung der Ferkel von der Klägerin an C E wäre ein Preis von 84.000 € angemessen gewesen. Ab dem 1.7.2013 betreibt die Klägerin somit einen Betrieb "Sauenhaltung" anstelle der bisherigen "Ferkelaufzucht". Der Landwirt C E betreibt nunmehr Ackerbau mit "Ferkelaufzucht" statt Ackerbau mit "Sauenhaltung".

Das Finanzamt traf anschließend folgende Feststellungen: C E habe den kompletten Sauenbestand zum Stichtag 30.6.2013 an die Klägerin gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten veräußert. Gleichzeitig habe C E die dazu notwendigen Ställe umsatzsteuerpflichtig an die Klägerin verpachtet. Obwohl die landwirtschaftlichen Flächen zurückbehalten worden seien und nach wie vor vom Einzelunternehmer C E im Rahmen des landwirtschaftlichen Ackerbaus bewirtschaftet würden, liege eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, da diese Flächen für das Betreiben der gewerblichen Sauenhaltung keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen würden. Ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb liege vor, wenn der veräußerte Teil des Unternehmens vom Erwerber als selbstständiges wirtschaftliches Unternehmen fortgeführt werden könne. Dies sei durch den Erwerb der Sauen und der Pacht der zugehörigen Stelle gegeben. Der Vorsteuerabzug aus der ausgestellten Rechnung i. H. von ca. 31.700 € scheide daher aus.

Die Klägerin erhob Klage mit der Begründung, dass die Veräußerung des gesamten Sauenbestands ohne die dazugehörigen Ackerflächen keine Geschäftsveräußerung im Ganzen darstelle, da es an der Übertragung einer wesentlichen Betriebsgrundlage, nämlich den Ackerflächen, fehle. Sie führe - weder ganz noch teilweise - die Tätigkeit der landwirtschaftlichen Erzeugung des Landwirts C E fort, da sie weder über eigene noch gepachtete landwirtschaftliche Nutzflächen verfüge. Im Übrigen habe C E auch deshalb kein hinreichendes Ganzes, das die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermögliche, übertragen, da C E nur den Sauenbestand an die Klägerin verkauft habe, nicht aber die Fütterungsanlagen und die Futtermittelvorräte. Die bloße Übertragung von Gegenständen, wie vorliegend der Verkauf des Sauenbestands, sei nicht mit der Übertragung eines selbstständigen Unternehmensteils vergleichbar.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG hat die Klage abgewiesen, die Revision aber wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

Das Finanzamt hat den begehrten Vorsteuerabzug zu Recht versagt, da der Umsatz über den gesamten Sauenbestand gemäß § 1 Abs. 1a UStG eine nicht umsatzsteuerbare Veräußerung eines in der Gliederung des Unternehmens (des Veräußerers) gesondert geführten Betriebs im Ganzen darstellt.

Ein Unternehmer kann gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG in der im Streitjahr geltenden Fassung die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen. Dabei setzt die Ausübung des Vorsteuerabzugs voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt.

Der Veräußerer des gesamten Sauenbestands, C E, schuldet allerdings keine gesetzliche Umsatzsteuer, da der getätigte Umsatz nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar ist.

Nach § 1 Abs. 1a UStG unterliegen Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer. Die Vorschrift setzt voraus, dass ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird.

§ 1 Abs. 1a UStG dient seit dem 1.1.2007 der Umsetzung von Art. 19 MwStSystRL und ist richtlinienkonform auszulegen. In Auslegung dieser normativen Grundlagen kommt es für die Begriffe des Gesamtvermögens und des Teilvermögens, die die Richtlinie gleichrangig verwendet, nicht darauf an, dass der Steuerpflichtige sein gesamtes Unternehmensvermögen auf den Erwerber überträgt.

Im Hinblick auf die nach der EuGH-Rechtsprechung maßgebliche Absicht des Erwerbers, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben, ist vielmehr entscheidend, ob die übertragenen Vermögensgegenstände die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. Hierbei ist maßgeblich, ob die übertragenen Vermögensgegenstände ein hinreichendes Ganzes bilden, um die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu ermöglichen. Dabei ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung die Art der übertragenen Vermögensgegenstände und der Grad der Übereinstimmung oder Ähnlichkeit zwischen den vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten zu berücksichtigen.

Der erkennende Senat sieht in der Veräußerung des gesamten Sauenbestands unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände dieses Einzelfalls im Rahmen einer Gesamtwürdigung eine nicht umsatzsteuerbare Veräußerung eines in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebs im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG. Im Streitfall wurde ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb an lediglich einen anderen Unternehmer übertragen, der das Unternehmen fortgeführt hat.

Die Klägerin hat von C E sämtliche Gegenstände erworben, die zur Fortführung des Betriebs "Sauenhaltung" erforderlich waren. Dies betraf zum einen sämtliche zu mästende Sauen. Darüber hinaus wurden der Klägerin die für die Sauenhaltung erforderlichen Ställe verpachtet. Es ist nicht erforderlich, dass der Erwerber Eigentümer der für die Unternehmensfortführung maßgeblichen Gegenstände wird, sondern ggf. unentgeltlich oder entgeltlich, wie im Streitfall im Rahmen einer Pacht, weiter verwenden kann. Damit konnte die Klägerin, wie zuvor C E, die Sauen weiter mästen und mit Erreichen eines gewissen Mindestgewichts veräußern. Diese Umsätze hat die Klägerin, genauso wie C E zuvor auch, getätigt, so dass bereits dadurch die Übertragung eines in der Gliederung des Unternehmens gesondert ge-

fürten Betriebs "Sauenhaltung" belegt ist. Nach Auffassung des erkennenden Senats kommt es nicht darauf an, dass die Klägerin kein Eigentum an Fütterungsanlagen und Futtermitteln erworben hat. Zum einen hat sie bereits - in engem zeitlichen Zusammenhang zum Erwerb - am 16.8.2013 die neu gegründete G GbR die Beschaffung und Vorbereitung der Futtermittelgrundlage der Klägerin übernommen, was, wovon der Senat ausgeht, bereits bei der Umstrukturierung zum 1.7.2013 durch die Klägerin und C E avisiert war. Zum anderen, da die Klägerin das Unternehmen "Sauenhaltung" ohne weiteres fortführen konnte, sie sich also die Futtermittel tatsächlich beschaffen und die Fütterungsanlage tatsächlich verwenden konnte - ohne dass die Klägerin hierfür eine vertragliche Grundlage vorgelegt hat -, kommt dem Futtermittel und der Fütterungsanlage keine Eigenschaft als wesentliche Betriebsgrundlage zu. Der Klägerin haben alle Mittel zur Fortführung des Betriebs "Sauenhaltung", sei es entgeltlich oder unentgeltlich, tatsächlich zur Verfügung gestanden und sie hat diese auch tatsächlich genutzt.

Der Senat ist außerdem der Auffassung, dass die durch C E nicht mitveräußerten Ackerflächen im Streitfall keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen, die dem Vorgang die Qualität als Veräußerung eines in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebs nehmen. Es ist zwar zutreffend, dass sich das Unternehmen nach dem Erwerb des Sauenbestands dahingehend geändert hat, dass die Klägerin unter die Regelbesteuerung fällt und mangels Ackerflächen keine Versteuerung der Umsätze mit Sauen nach Durchschnittssätzen (§ 24 UStG) vornehmen darf, während dies zuvor bei C E noch der Fall war. Nach Auffassung des erkennenden Senats handelt es sich hierbei, also bei der Vorhaltung der Ackerflächen, aber nur um eine Betriebsgrundlage, die die Inanspruchnahme einer besonderen umsatzsteuerlichen Vergünstigung ermöglicht, nämlich der Durchschnittsatzversteuerung. Eine den Charakter des Unternehmens i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG beeinflussende Bedeutung, und nur auf dieses Unternehmen nimmt § 1 Abs. 1a UStG Bezug, kommt den Ackerflächen nicht zu. Das Unternehmen bzw. der Unternehmensteil liegt allein in der Mast und der Veräußerung von Sauen. Dieses Unternehmen kann und konnte die Klägerin nach dem Erwerb des gesamten Sauenbestands fortführen.

Diese Auslegung des § 1 Abs. 1a UStG berücksichtigt den Umstand, dass die Klägerin und C E bei anderer Auslegung eine Vorsteuererstattung "aus dem Nichts" kreierte hätten. Obwohl durch den Umstrukturierungsvorgang die Unternehmen zwischen der Klägerin und C E (Sauenhaltung / Ferkelaufzucht) lediglich getauscht wurden, würde die in der Person des C E anwendbare Durchschnittsatzversteuerung dazu führen, dass er selbst die Umsatzsteuer nicht abzuführen hätte, aber die Klägerin dennoch die Vorsteuern abziehen könnte. Für den erstmaligen und einmaligen Vorgang der Unternehmensumstrukturierung greift nach Auffassung des Senats das Verdikt des Rechtsmissbrauchs (§ 42 AO) nicht ein, so dass es keine komplementären korrigierenden Rechtsinstitute gibt. Die Vorschrift des § 24 UStG kann gleichwohl nicht so weitgehend verstanden werden, dass diese bei einer Unternehmensumstrukturierung, d.h. einem Unternehmenstausch, in eine Subvention durch Entstehung eines Vorsteuererstattungsanspruchs mündet. Vor diesem Hintergrund ist eine weite Auslegung des Begriffs "des in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebs" geboten.

Die Klägerin ist - zwischen den Beteiligten unstrittig - eine Unternehmerin und hat auch als einzige die für die Fortführung des Unternehmens von C E erforderlichen

Betriebsgrundlagen erworben. Sie hat den gesondert geführten Betrieb auch tatsächlich fortgeführt. Durch die Übertragung des Sauenbestandes und gleichzeitiger (langfristiger) Verpachtung der Stallungen und Betriebseinrichtungen ist ein hinreichendes Ganzes auf die Klägerin übergegangen, das ihr die Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit Sauenhaltung ermöglicht.

4. Zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass "Wirtschaftsgut" i.S. des § 15a UStG und damit Berichtigungsobjekt bei einem in Abschnitten errichteten Gebäude der Teil ist, der entsprechend dem Baufortschritt in Verwendung genommen worden ist.

BFH - Urteil vom 29. April 2020 XI R 14/19

I. Sachverhalt:

Streitig ist, ob die Bagatellgrenzen für eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 11 Umsatzsteuergesetz (UStG) i.V.m. § 44 Abs. 2 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) überschritten sind.

Der Kläger hat einen Weinbau-Betrieb, einen Gewerbebetrieb "Weinkommission" und erbringt landwirtschaftliche Dienstleistungen. Seine landwirtschaftlichen Umsätze versteuerte der Kläger gemäß § 24 UStG, die übrigen gemäß § 20 UStG.

Im Jahr 2006 erweiterte der Kläger sein Betriebsgebäude und errichtete ein gemischt genutztes Wohnhaus. Nach den Plänen befinden sich im Keller eine abgeschlossene Wohnung für Erntehelfer sowie Labor, Büro, Archiv und Räume für die "Weinkommission". Im Erdgeschoss befindet sich neben privaten Wohnräumen ein Empfangsraum. Im Obergeschoss sind neben weiteren privaten Wohnräumen zwei Ferienwohnungen untergebracht. Im Dezember 2008 waren Unter- und Erdgeschoss sowie die Wohnräume im Obergeschoss fertig gestellt, nicht aber die Ferienwohnungen.

Der Kläger ordnete das gesamte Gebäude seinem Unternehmen zu und beantragte in den Jahren des Leistungsbezugs den Vorsteuerabzug aus den Baukosten (für die selbst genutzte Wohnung unter Berufung auf die sog. Seeling-Rechtsprechung). Dem Weinbau-Betrieb ordnete er nach dem Flächenschlüssel einen nicht abzugsfähigen Vorsteueranteil von 11,51 % zu.

In den Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre 2009 bis 2012 machte der Kläger keine Angaben zu Vorsteuerbeträgen, die nach § 15a UStG zu berichtigen wären. Diese Umsatzsteuerklärungen galten als Festsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Im Rahmen einer landwirtschaftlichen Betriebsprüfung ging das Finanzamt von einer Errichtung in zwei Bauabschnitten aus, wobei die beiden Ferienwohnungen dem zweiten Bauabschnitt zugeordnet wurden. Die beiden Ferienwohnungen seien 2015 noch im Rohbau gewesen. Durch die Aufteilung in zwei Bauabschnitte ergab sich ein Berichtigungsumfang gemäß § 15a UStG von 10,95 % des Vorsteuervolumens, das auf den ersten Bauabschnitt entfiel. Bei Einbeziehung beider Bauabschnitte hätte der Berichtigungsumfang nur 8,79% betragen.

Ihre Klage vor dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz hatte Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat der Revision des Finanzamtes stattgegeben, die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Das Finanzgericht hat das Überschreiten der absoluten und das Erreichen der relativen Bagatellgrenze je Kalenderjahr rechtsfehlerhaft abgelehnt. Zwar lässt eine Auslegung nach dem Wortlaut gemäß § 15a Abs. 1 UStG zu, das gesamte Gebäude als Bezugsobjekt der Prüfung heranzuziehen. Nach dem Zweck des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG ist normspezifisch jedoch auf das verwendete Berichtigungsobjekt abzustellen.

"Wirtschaftsgut" i.S. des § 15a Abs. 1 UStG und damit Berichtigungsobjekt ist daher entgegen der Auffassung der Vorinstanz nur das Gebäude, soweit es entsprechend dem Baufortschritt in Verwendung genommen wurde. Der noch nicht verwendete Teil des Gebäudes ist noch nicht Gegenstand der Vorsteuerberichtigung. Für ihn beginnt der Berichtigungszeitraum erst mit seiner erstmaligen Verwendung.

Das Finanzgericht hat bisher keine Feststellungen dazu getroffen, ob und ggf. in welchem Umfang die Bagatellgrenzen des § 44 Abs. 2 Satz 1 und 2 UStDV bei Zugrundelegung des bereits "verwendeten" Berichtigungsobjektes überschritten wurden. Dies hat es im zweiten Rechtsgang nachzuholen.

5. Vorsteuerabzug für die Renovierung eines Home-Office

Vermietet ein Arbeitnehmer eine Einliegerwohnung als Home- Office an seinen Arbeitgeber für dessen unternehmerische Zwecke, kann er grundsätzlich die ihm für Renovierungsaufwendungen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer steuermindernd geltend machen. Dies gilt nicht nur für die Aufwendungen zur Renovierung des beruflich genutzten Büros oder Besprechungsraums, sondern auch für Aufwendungen eines Sanitärraums; ausgeschlossen vom Abzug sind dagegen die Aufwendungen für ein mit Dusche und Badewanne ausgestattetes Badezimmer.

BFH v. 7.5.2020 - V R 1/18

I. Sachverhalt:

Die Steuerpflichtigen sind Eigentümer eines Gebäudes, das sie im Obergeschoss selbst bewohnen. Eine Einliegerwohnung mit Büro, Besprechungsraum, Küche und Bad/WC im Erdgeschoss vermieteten sie als Home- Office des Ehemannes umsatzsteuerpflichtig an dessen Arbeitgeber.

Die Steuerpflichtigen renovierten das Home- Office und bezogen hierfür Handwerkerleistungen, von denen 25.780 € auf die Renovierung des Badezimmers entfielen. Die hierauf entfallende Umsatzsteuer machten sie im Rahmen ihrer Umsatzsteuererklärung als Vorsteuer geltend. Im Anschluss an eine Ortsbesichtigung ordnete das FA die Aufwendungen für das Badezimmer dem privaten Bereich zu und erkannte die hierauf entfallenden Vorsteuerbeträge nicht an.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das FG der Klage nur insoweit statt, als es um die Aufwendungen für die Sanitäreinrichtung (v.a. Toilette und Waschbecken) ging. Die dagegen eingelegte Revision, mit der die Steuerpflichtigen einen weitergehenden Vorsteuerabzug begehrten, wies der BFH als unbegründet zurück.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Danach berechtigten Aufwendungen zur Renovierung eines an den Arbeitgeber vermieteten Home- Office grundsätzlich zum Vorsteuerabzug, soweit es beruflich genutzt wird. Bei einer Bürotätigkeit kann sich die berufliche Nutzung auch auf einen Sanitärraum erstrecken, nicht jedoch auf ein mit Dusche und Badewanne ausgestattetes Badezimmer.

6. Aufsichtsräte nun doch häufig unselbstständig tätig!

Während BFH und BMF bei der Tätigkeit eines Aufsichtsrats bislang stets von einer „selbstständigen“ Tätigkeit i. S. v. § 2 UStG ausgegangen sind, hatte der EuGH diese Selbstständigkeit bei einem Aufsichtsratsmitglied einer niederländischen Stiftung jüngst verneint (EuGH 13.6.19, C-420/18). In einem wegen dieser EuGH-Vorlage bislang ruhenden Revisionsverfahren hat nun auch der BFH einem Aufsichtsrat die begehrte „Unselbstständigkeit“ zuerkannt und zugleich eine „Gesetzeslücke“ in § 14c UStG aufgezeigt.

BFH 27.11.19, V R 23/19

I. Sachverhalt:

Kläger K war im Streitjahr 2013 als leitender Angestellter der M-AG (M) von dieser in den Aufsichtsrat einer 100 %-Tochter-AG (T) entsandt worden. Nach der Satzung der T erhielt jeder Aufsichtsrat eine jährliche Festvergütung von 20.000 EUR zuzüglich Auslagenersatz und USt. Ausweislich des zwischen K und der M geschlossenen Anstellungsvertrags waren Vergütungen für die Wahrnehmung von Aufsichtsratsmandaten innerhalb des Konzerns zu melden und an die M abzuführen. Für seine Aufsichtsrats Tätigkeit im Jahr 2013 erhielt K von der T eine Gutschrift über 20.000 EUR zzgl. 3.800 EUR USt mit Datum vom 10.12.13. Dieser Gutschrift widersprach K erst mit Schreiben vom 16.12.14 und zahlte der T die USt im Jahr 2015 zurück.

Die USt von 3.800 EUR hatte K zwar in seiner USt-Erklärung angegeben, jedoch zugleich gegen die Steuerfestsetzung Einspruch eingelegt, da er seine Aufsichtsrats Tätigkeit nicht als unternehmerische Betätigung i. S. v. § 2 UStG wertete – allerdings zunächst ohne Erfolg. Erst im Revisionsverfahren gab der BFH dem Begehren des K statt. Er verneinte zudem für das Streitjahr 2013 eine Steuerschuldnerschaft des K nach § 14c Abs. 2 UStG – trotz des unstreitig erfolgten USt-Ausweises in der Gutschrift, des erst im Jahr 2014 erfolgten Widerspruchs und der späten Rückzahlung des USt-Betrags.

Das FG hatte seine Ablehnung noch darauf gestützt, eine Aufsichtsrats Tätigkeit stelle nach langjähriger BFH-Rechtsprechung (BFH 20.8.09, V R 32/08) eine selbstständig betriebene unternehmerische Tätigkeit dar. An dieser Einordnung ändere auch nichts,

- dass K die Aufsichtsrats Tätigkeit im Streitfall nicht aufgrund eigener Entscheidung übernommen hatte, sondern von Arbeitgeber M als Bestandteil seiner Tätigkeit als leitender Angestellter in den Aufsichtsrat der T entsandt worden war (Annex der weisungsgebundenen Beschäftigung?) und
- K zudem die daraus resultierende Vergütung nicht selbst vereinnahmen konnte, sondern vollständig an Arbeitgeber M abzuführen hatte („fehlendes Unternehmerrisiko“ und „kein Entgelt“?).

Denn aus den aktienrechtlichen Aufsichtsratsregelungen (§§ 111 Abs. 5 u. 116 AktG) ergebe sich die Unabhängigkeit und höchstpersönliche Erbringung der Tä-

tigkeit, und für die Frage der „vergüteten oder unvergüteten Tätigkeit“ komme es allein auf das Innenverhältnis zwischen T und K an.

Und schließlich: Eine Minderung der Steuerschuld bereits im Streitjahr 2013 komme schon deshalb nicht in Betracht, weil K der mit USt-Ausweis ergangenen Gutschrift erst im Folgejahr 2014 widersprochen und erst im Jahr 2015 den USt-Betrag an die T zurückgezahlt habe.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Während das FG von der neuen EuGH-Sichtweise zu Aufsichtsratsstätigkeiten (EuGH 13.6.19, C-420/18) noch keine Kenntnis haben konnte, bekundet der BFH nun „selbstkritisch“, er sei bislang undifferenziert von einer Unternehmereigenschaft ausgegangen, schließe sich nun jedoch der „differenzierenden EuGH-Betrachtung“ an:

Nach der EuGH-Entscheidung „IO“ (C-420/18) liege keine selbstständige Tätigkeit vor, wenn das jeweilige Aufsichtsratsmitglied

- a) nur für Rechnung bzw. unter Verantwortung „des Gremiums Aufsichtsrat“ handle und
- b) dabei kein wirtschaftliches Risiko trage.

Von diesen Umständen ging der BFH nun auch bei K aus, da dieser

- a) als Mitglied des Aufsichtsrats „nur an den durch Beschluss zu treffenden Entscheidungen des Gremiums mitgewirkt“ und
- b) kein wirtschaftliches Risiko i. S. einer erfolgsabhängigen Honorierung getragen habe, denn seine Aufsichtsratsvergütung sei eine jährliche Festvergütung ohne jegliche variable Komponente gewesen.

Da mit diesen beiden Kriterien auf Basis der jüngsten EuGH-Rechtsprechung die „Selbstständigkeit“ der Tätigkeit bereits zu verneinen war, kam es für den BFH auf die arbeitsvertragliche Abführungs- bzw. Anrechnungspflicht und ein sich hieraus ergebendes Abhängigkeitsverhältnis gegenüber der M gar nicht mehr an.

Und auch zum zweiten Streitpunkt enthalten die BFH-Ausführungen eine Überraschung:

Dass ein Leistender die in seiner Rechnung offen ausgewiesene USt auch insofern schuldet, als dieser Steuerausweis unzutreffend oder überhöht ausfällt, ist ein sich bereits aus § 14c UStG ergebender Umstand.

Dieser gilt nach § 14 Abs. 2 S. 2 UStG entsprechend, wenn umgekehrt der Leistungsempfänger „per Gutschrift“ abrechnet (vgl. Abschn. 14.3. Abs. 1 S. 5 UStAE).

Demnach hätte K die in der von T ausgestellten Gutschrift ausgewiesene USt im ersten Schritt im Jahr 2013 nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldet und hätte diese Steuerschuldnerschaft mit seinem erst in 12/2014 ausgesprochenen Widerspruch nur mit „Ex-nunc-Wirkung“ (vgl. § 14 Abs. 2 S. 3 UStG) und zudem nur durch

Nachweis im Zeitpunkt der „Gefährdungsbeseitigung“ (§ 14c Abs. 2 S. 3 bis 5) suspendieren können.

Dieser Logik erteilt der BFH jedoch unter Verweis auf den Gesetzeswortlaut nun eine Absage:

Denn § 14c UStG verlange für die Steuerschuldnerschaft begrifflich eine „Rechnung“. Dazu zähle nach § 14 Abs. 2 S. 2 UStG zwar im ersten Schritt auch eine „Gutschrift“ – allerdings nur, wenn die Gutschrift „für eine Lieferung/sonstige Leistung des (leistenden) Unternehmers“ ausgestellt worden sei. Daraus leitet der BFH im Umkehrschluss her, dass die gegenüber einem „Leistenden“ erteilte Gutschrift nur dann die Wirkung einer Rechnung und damit der Steuerschuldnerschaft gem. § 14c UStG entfalte, wenn der „Leistende“ Unternehmer gewesen sei. Damit werde der gegenüber einem „nicht unternehmerisch Leistenden“ in einer Gutschrift ausgewiesene USt-Betrag nicht nach § 14c UStG geschuldet.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Ausführungen des BFH zur Verneinung der Selbstständigkeit des K als Aufsichtsrat fielen denkbar knapp aus, was angesichts der systematisch nicht nachvollziehbaren EuGH-Thesen kaum verwundert: Fast schablonenhaft wiederholt der BFH die Aussagen zur „Unselbstständigkeit des Einzelnen beim Handeln unter Gremienverantwortung“ sowie zu der sich aus der „nicht-variablen Vergütung“ ergebenden „wirtschaftlichen Risikolosigkeit“ der Tätigkeit.

Gänzlich unklar bleibt für den Rechtsanwender, ob es für den Typuswechsel von der Selbstständigkeit zur Unselbstständigkeit künftig beider Aspekte (Gremien- statt Einzelverantwortung und nicht-variable Vergütung) bedarf, oder (wie sich die Ausführungen in Rz. 13 S. 2 verstehen lassen) ob bereits die „nicht variable Festvergütung“ zur Verneinung der Selbstständigkeit genügen kann. Und in Rz. 21 verweigert der V. Senat das von der Praxis erhoffte „Obiter Dictum“, in welchen Sachverhaltskonstellationen künftig ein Aufsichtsratsmitglied als unternehmerisch bzw. nicht unternehmerisch einzustufen sein soll.

Dabei geht es hier nicht um die Gestaltungsfrage, an welchen Stellschrauben künftig z. B. derjenige drehen kann, der – bei nicht oder nur beschränkt vorsteuerabzugsberechtigten Gesellschaften (z. B. aus dem Banken-, Versicherungs-, Heilbehandlungs- oder Gemeinnützigkeitssektor) – eine die „USt-Kosten reduzierende Unselbstständigkeit der Aufsichtsräte“ erreichen will. Es geht vor allem um Rechtssicherheit für alle Beteiligten. Nach den diffusen Aussagen von BFH und EuGH bleibt jedoch für beide Seiten (Aufsichtsrat und Vergütungsschuldner) völlig unklar, in welchen Konstellationen die Abrechnung mit USt zutreffend bleibt bzw. nun korrekturbedürftig wird.

Nach bisherigem deutschem Rechtsverständnis galt die von einer natürlichen Person mit gewisser Eigenständigkeit bzw. Entscheidungsfreiheit gegen Vergütung ausgeübte Tätigkeit als „selbstständig“ und damit „unternehmerisch“ i. S. v. § 2 Abs. 1 UStG (Grundsatz), es sei denn, die betr. Tätigkeit war in ein „abhängiges Beschäftigungsverhältnis“ zu einem Unternehmen gekleidet, gegenüber dem die zu

beurteilende Person zu „weisungsunterworfenem“ Handeln verpflichtet war (= Ausnahme des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Dieses Grundsatz-Ausnahme-Verhältnis war dabei keine deutsche Eigentümlichkeit. Es fand sich in identischer Ausgestaltung auch in EU-Vorgaben der Art. 9 (Grundsatz) bzw. 10 (Ausnahme) der MwStSystRL wieder. Ob die Leistungsaustauschbeteiligten dabei für den selbstständig Leistenden eine „feste“ oder (erfolgs- bzw. aufwandsabhängige) „variable“ Vergütung vereinbarten, war der Vertragsfreiheit und dem Kräftespiel der beiden Parteien vorbehalten, führte jedoch auch bei jährlich konstanter Festvergütung nicht zur verneinten Selbstständigkeit des Leistenden.

Eine solche Schlussfolgerung wäre auch wenig plausibel: Denn während abhängig/weisungsgebunden Beschäftigte üblicherweise mit einem arbeitszeitabhängigen Lohn vergütet werden, reklamieren selbstständige Unternehmer für sich häufig eine (zeit- bzw. aufwandsunabhängige) Festvergütung, die damit gerade Ausdruck der größeren Risiko- wie Ertrags-Volatilität ihrer Selbstständigkeit ist. So kam die deutsche Rechtsprechung bislang auch nicht auf den Gedanken, bei einer gegen jährliche Festvergütung erbrachten mehrjährigen Beratungstätigkeit könne wegen „fehlender Variabilität der Vergütung“ die Unternehmerstellung verneint werden (vgl. z. B. V R 34/03 zur freiberuflichen Rechtsberatung; auch bei einer über Jahre – in punkto inhaltlicher Ausgestaltung wie Mieterlöshöhe – „konstanter“ Vermietungstätigkeit hatte bislang noch niemand an der „Selbstständigkeit“ des Vermieters gezweifelt).

Der EuGH bestätigte in seiner Entscheidung „IO“ (dort Rz. 33 – 40) im ersten Schritt zwar, dass die dortige Aufsichtsrats­tätigkeit gerade nicht in ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis gekleidet war. Der Aufsichtsrat wurde vielmehr auf Basis eines „Dienstleistungsvertrags“ tätig und war damit gerade nicht (i. S. d. Art. 10 MwStSystRL) „weisungsunterworfen“. Die daraus folgende „Selbstständigkeit“ kassierte der EuGH jedoch im nächsten Schritt (Rz. 41 – 43) wieder. Die fragwürdige Begründung:

Der einzelne Aufsichtsrat handele „nicht individuell“, sondern „als Teil des Gremiums“ und sei vor allem angesichts der Festvergütung keinem „wirtschaftlichen Einnahmerisiko“ ausgesetzt. Anders als „der typische Unternehmer“ habe er somit keinen nennenswerten Einfluss auf seine Einnahmen und übe daher „keine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. v. Art. 9 MwStSystRL“ aus. Ob damit künftig auch bei einer dem Grunde nach „selbstständigen“ Beratertätigkeit bereits eine jährlich konstante Festvergütung zur verneinten Selbstständigkeit führen soll, lassen EuGH- wie BFH-Ausführungen ungeklärt.

Eindeutig dürfte dagegen sein, dass die vom V. Senat in Rz. 19 seiner Entscheidung formulierte „Einschränkung seiner bisherigen Rechtsprechung“ zur Einschlägigkeit von § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO führt. Aufsichtsräte bzw. die von diesen beaufsichtigten Gesellschaften können sich mithin auf „Vertrauensschutz“ in die bisherige Rechts­sichtweise berufen.

Ausdehnung sogar auf „anteilig variable“ Vergütungen?

Während EuGH wie BFH auf das „durch Festvergütung fehlende wirtschaftliche Risiko“ abstellten, hatte das FG Niedersachsen kürzlich nun auch über den Fall einer „anteilig variablen Vergütung“ zu entscheiden. Dort ging es jedoch nicht um eine „Aufsichts- bzw. Überwachungstätigkeit“, sondern um den geschäftsleitend tätigen Vorsitzenden des Verwaltungsrats eines berufsständigen Versorgungswerks. Dieser wurde für diese Tätigkeit neben einem monatlichen Festbetrag auch mit einer variablen Sitzungsvergütung entlohnt. Das FG Niedersachsen (19.11.19, 5 K 282/18, Rev. BFH: V R 6/20) verneinte auch dort unter Bezugnahme auf die o. a. EuGH-Entscheidung „IO“ die Selbstständigkeit wegen „fehlendem wirtschaftlichem Risiko“. Die Begründung: Diesen Sitzungsgeldern komme im Streitfall „kein wirtschaftliches Gewicht zu“ und der Verwaltungsrat könne zudem über die Anberaumung der Sitzungen nicht frei entscheiden.

Es bleibt abzuwarten, ob die anhängige Revision zur Klärung der vielen offenen Fragen beitragen wird. Dass die Finanzverwaltung vor einer Klärung des „neuen Unternehmensbegriffs“ durch EuGH und BFH mit einer eigenen Positionierung per BMF-Schreiben vorpreschen wird (vgl. bislang Abschn. 2.2 Abs. 2 S. 4 bis 7 UStAE), ist m. E. nicht zu erwarten (zu Sonderfällen, z. B. soweit Bedienstete einer Gebietskörperschaft eine Aufsichtsrats Tätigkeit „auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung des Dienstherrn“ übernommen haben und zur vollständigen/anteiligen Vergütungsabführung an den Dienstherrn verpflichtet sind, vgl. OFD Frankfurt 4.4.14, S7100A – 287 – St110).

§ 14c UStG in Gutschriftsfällen

Ein Paukenschlag ist die BFH-Entscheidung jedenfalls bezüglich der „§ 14c-Folgen“. Denn während man bislang von der Schuldnerschaft i. S. v. § 14c UStG beim USt-Ausweis des „leistenden Nicht- oder Scheinunternehmers“ unterschiedslos in Rechnungs- wie in Gutschriftsfällen ausgehen musste, ergibt sich aus der BFH-Entscheidung nun das Gegenteil.

Damit sind Nichtunternehmer jedoch künftig nicht von jeglichen Steuerrisiken i. S. v. § 14c UStG befreit. Denn die Ausführungen des BFH gelten nur für den Sonderfall der Abrechnung „im Gutschriftsweg“. Rechnet der (nicht unternehmerisch) Leistende dagegen selbst gegenüber dem Leistungsempfänger per Rechnung mit USt-Ausweis ab, so bleibt seine Steuerschuldnerschaft i. S. v. § 14c Abs. 2 UStG unverändert bestehen.

Die Aushebelung der „§ 14c-Folge“ in Gutschriftsfällen läuft mit dem daraus folgenden Steuerausfallrisiko den Vorstellungen des Fiskus zuwider. Dennoch dürfte es kaum in Betracht kommen, diese Steuerausfallücke durch Umformulierung des Gesetzeswortlauts (z. B. Umformulierung der Passage in „sonstige Leistung oder Lieferung des leistenden Unternehmers“) zu schließen. Denn nicht nur das deutsche Gesetz, sondern auch Art. 220 Abs. 1 S. 1 MwStSystRL („jeder Steuerpflichtige“) bzw. Art. 224 Abs. 1 MwStSystRL („die von einem Steuerpflichtigen bewirkt werden“) betonen bei der Abrechnung im Gutschriftsweg die grundlegende Relevanz der „Steuerpflichtigen-Eigenschaft/Unternehmer-Eigenschaft“ des Leistenden.

7. „Erfolgreiche Unternehmer“ müssen die Vorsteuer für ungenutzte Räumlichkeiten korrigieren

Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut innerhalb von fünf bzw. zehn Jahren die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, so ist eine Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG durchzuführen. Doch was ist, wenn ein Gebäude umgebaut wird, um darin z. B. eine Cafeteria zu betreiben, sich diese Investition aber nach einiger Zeit als erfolglos herausstellt und die Cafeteria anschließend leer steht? Müssen „erfolgreiche Unternehmer“ die Vorsteuer für ungenutzte Räumlichkeiten korrigieren? Leider ja, wie der EuGH nun auf Vorlage des BFH klargestellt hat

EuGH 9.7.20, C 374/19

I. Sachverhalt

Der Anfrage liegt der folgende – hier vereinfacht dargestellte – Sachverhalt zugrunde: Die Klägerin betreibt ein Alten- und Pflegeheim. Im Jahr 2003 errichtete sie in einem Anbau eine Cafeteria, die sie auch für einige Jahre betrieb und damit fast ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Umsätze erzielte, da die Cafeteria nur für auswärtige Gäste gedacht war. In den Streitjahren 2009 bis 2012 wurden in der Cafeteria jedoch keine Warenumsätze mehr ausgeführt. Nach Angaben der Klägerin seien die Räumlichkeiten nur sporadisch für Versammlungen oder Feierlichkeiten der Heimbewohner weiter genutzt worden. In der restlichen Zeit stünden sie leer. Dies führte nach Ansicht des Finanzamts zu einer Berichtigung nach § 15a UStG, da keine Nutzung für Umsätze mit Recht auf Vorsteuerabzug vorliege. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Die Begründung des FG: Da eine umsatzsteuerpflichtige Nutzung durch auswärtige Besucher weggefallen sei, hätten sich zwangsläufig die Nutzungsanteile dahingehend geändert, dass nunmehr die Heimbewohner diese zu 100 % nutzen. Eine Nutzung zu anderen Zwecken als zu umsatzsteuerfreien Zwecken liege nicht vor.

Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Werde ein Gegenstand des Unternehmensvermögens ohne private Nutzungsmöglichkeit nicht mehr verwendet, liege keine Nutzungsänderung vor, die zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG führe.

Die Cafeteria sei eine Fehlinvestition. Eine solche dürfe aber aus Gründen der steuerlichen Neutralität nicht zu einer Vorsteuerberichtigung führen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH (27.3.19, V R 61/17) schien der Auffassung des Steuerpflichtigen entsprechen zu wollen, konnte aber nicht selbst entscheiden. Er wollte daher vom EuGH wissen, ob eine vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängige Erfolglosigkeit, die zu einer bloßen Nichtnutzung eines Investitionsguts führt, zu einer Korrektur

tur des Vorsteuerabzugsbetrags führen kann. Der EuGH hat nun wie folgt geantwortet:

Originaltext EuGH: „Die Art. 184, 185 und 187 MwStSystRL stehen einer nationalen Regelung nicht entgegen, nach der ein Steuerpflichtiger, der das Recht erworben hat, die auf die Errichtung einer zur Nutzung sowohl für besteuerte als auch für steuerbefreite Umsätze bestimmten Cafeteria im Anbau eines von ihm umsatzsteuerfrei betriebenen Alten- und Pflegeheims entfallende Vorsteuer anteilig abzuziehen, zur Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs verpflichtet ist, wenn er jeglichen besteuerten Umsatz in den Räumlichkeiten dieser Cafeteria eingestellt hat, sofern er weiterhin steuerbefreite Umsätze in diesen Räumlichkeiten getätigt und diese somit nunmehr ausschließlich für diese Umsätze genutzt hat.“

Mit eigenen Worten ausgedrückt: Eine Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG ist zulässig, wenn Räumlichkeiten leer stehen, diese aber seit dem Leerstand einer anderweitigen steuerfreien Tätigkeit zuzuordnen sind. Dass eine „Nichtnutzung“ für sich genommen gar keinen Umsatz auslöst, ist insoweit unerheblich. Dass sich diese Rechtsfolge aus Umständen ergibt, die vom Willen der Steuerpflichtigen unabhängig sind, ist ebenfalls ohne Belang.

III. Hinweise für die Praxis:

Der EuGH weist darauf hin, dass der Sachverhalt von den Fällen zu unterscheiden ist, in denen die betreffenden Ausgaben zwar zu dem Zweck getätigt worden waren, besteuerte Umsätze auszuführen, diese sich aber tatsächlich nicht realisierten, so dass überhaupt keine Umsätze getätigt wurden. In diesen Fällen wird davon ausgegangen, dass zwischen dem Recht auf Abzug der auf diese Ausgaben entrichteten Mehrwertsteuer und der Ausführung der beabsichtigten besteuerten Umsätze ein enger und unmittelbarer Zusammenhang besteht.

Hingegen war die Cafeteria im Ausgangsverfahren aber zunächst tatsächlich in Betrieb, sodass ein enger und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Eingangs- und Ausgangsumsätzen bestand. Während eines zweiten Zeitraums, also von 2009 bis 2012, sind die besteuerten Umsätze indes weggefallen, während steuerbefreite Umsätze weiter erzielt wurden. Der EuGH unterstellt also wie zuvor schon das FG, dass die Cafeteria ausschließlich von den Heimbewohnern und mithin zu 100 % im Rahmen steuerbefreiter Umsätze genutzt wird. Der Begriff „Nutzung“ muss dabei aber wohl in einem übertragenen, rein steuerlichen Sinne verstanden werden, denn – bis auf wenige Versammlungen – waren die Räumlichkeiten tatsächlich ungenutzt.

Soweit die Eingangsleistungen zur Errichtung der Cafeteria in den Jahren 2009 bis 2012 ausschließlich zur Erzielung steuerbefreiter Umsätze verwendet wurden, dienen die im früheren Stadium getätigten Eingangsumsätze nicht mehr der Erbringung besteuerten Leistungen und unterliegen damit dem „Mechanismus der Berichtigung der Abzüge“. Zugegebenermaßen sind die Aussagen des EuGH nicht leicht nachzuvollziehen und so liegt es am BFH, diese für den interessierten Rechtsanwender näher auszuführen und „mit Leben zu füllen“. Jedenfalls sollten Unternehmer mit leer stehenden Immobilien oder Räumlichkeiten Beweisvorsorge treiben,

um eine weitere „Nutzung“ zu umsatzsteuerpflichtigen Zwecken begründen zu können.

V. Gewerbesteuer

1. Zur erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags bei der Hingabe von Darlehen

Gewerblich geprägte Personengesellschaften unterliegen unabhängig von der Art der ausgeübten Tätigkeit der Gewerbesteuer. Allerdings werden sog. Grundstücksunternehmen insofern begünstigt, als ihr Gewerbeertrag gem. § 9 Nr. 1 Sätze 1 und 2 GewStG gekürzt wird. Diese Kürzung entfällt jedoch gem. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 a GewStG insoweit, als der Gewerbeertrag Vergütungen i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG enthält, die der Gesellschafter für die Hingabe von Darlehen bezogen hat.

FG Düsseldorf v. 3.9.2020 - 9 K 3300/18 G,F

I. Sachverhalt:

Streitig ist, ob Sondervergütungen in Gestalt von Zinsen zur erweiterten Kürzung des Gewerbeertrages bei der Klägerin berechtigen. Die klagende GmbH und Co KG befasste sich mit der Verwaltung eigener Immobilien. Ihre Grundstücke hatte sie 2008 zu einem Kaufpreis von insgesamt ca. 8,2 Mio. € von ihrem Mehrheitskommanditisten erworben. Der Kaufpreis wurde zum ganz überwiegenden Teil durch die Übernahme bestehender, durch die Grundstücke besicherter Verbindlichkeiten beglichen. Der verbliebene Restbetrag i.H.v. rd. 1,1 Mio. € wurde "bis auf Widerruf" zinslos gestundet und in den folgenden Jahren durch Privatentnahmen des Kommanditisten "verbraucht". Bis zum Streitjahr entstanden aus dem "Stehenlassen" von entnahmefähigen Gewinnanteilen der Gesellschafter positive zu verzinsende Konten.

Nach dem Gesellschaftsvertrag war für jeden Gesellschafter ein Kapitalkonto und ein "Darlehenskonto" zu führen. Auf dem "Darlehenskonto" sollten entnahmefähige Gewinnanteile, Entnahmen, Zinsen, der Ausgaben- und Aufwendungsersatz, die Vorabvergütung sowie der sonstige Zahlungsverkehr der Gesellschaft und dem Gesellschafter gebucht werden. Tatsächlich wurden darauf ausschließlich die entnahmefähigen Gewinne und Privatentnahmen aufgezeichnet. Die Entnahmen waren auf Beträge beschränkt, die zur Zahlung der persönlichen Steuern und öffentlicher Abgaben benötigt würden, soweit diese Steuern und Abgaben auf die Beteiligung an der Klägerin entfallen.

Daneben sollte ein unverzinsliches Verlustvortragskonto separat gebildet werden. Verluste waren vorzutragen und mit späteren Gewinnen auszugleichen und erst dann wieder die Gewinne den Darlehenskonten bzw. dem ebenfalls zu führenden Rücklagenkonto zuzuschreiben. Das Rücklagenkonto war nach als gemeinsames unverzinsliches Konto für nicht entnahmefähige Gewinne vorgesehen, dessen Guthaben ggf. nach Gesellschafterbeschluss auf die Darlehenskonten umzubuchen war. Für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters war bestimmt, dass das Darlehenskonto bei der Berechnung einer Abfindung außer Betracht bleibt und auf den Tag des Ausscheidens auszugleichen ist. Die Verzinsung der Darlehenskonten be-

zog das Finanzamt nicht in die Kürzung des Gewinnes und der Hinzurechnungen gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ein, sondern qualifizierte sie als Vergütungen i.S.v. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 a GewStG. Hiergegen wendet sich die Klägerin.

Das FG wies die Klage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision zum BFH wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

Das Finanzamt hat zu Recht die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages der Klägerin in Höhe der streitigen Zinsen versagt. Die Klägerin ist daher nicht in ihren Rechten verletzt.

Die Klägerin ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) und unterliegt deshalb unabhängig von der Art der ausgeübten Tätigkeit der Gewerbesteuer. Allerdings werden sog. Grundstücksunternehmen, zu denen die Klägerin zählt, insofern begünstigt, als ihr Gewerbeertrag gem. § 9 Nr. 1 Sätze 1 und 2 GewStG gekürzt wird. Diese Kürzung entfällt jedoch gem. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 a GewStG insoweit, als der Gewerbeertrag Vergütungen i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG enthält, die der Gesellschafter für die Hingabe von Darlehen bezogen hat. Letzteres ist hier der Fall.

Der Qualifizierung der Verzinsung als Teil der Gewinnverteilung, wie sie zuletzt von dem Klägervertreter behauptet wurde, und damit entgegen der bisherigen Handhabung nicht als Vergütung gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, kann nicht gefolgt werden. Zwar ist die Bezeichnung eines Kontos für dessen Einordnung als Eigenkapital ausweisendes Konto nicht maßgeblich, jedoch spricht die Auslegung des Gesellschaftsvertrages unter Berücksichtigung der von den Gesellschaftern beabsichtigten Folgen dafür, die Klägerin "beim Wort zu nehmen" und die Zinsen als Ergebnis von Darlehenshingaben zu behandeln. Denn sämtliche bis dahin dokumentierten Äußerungen und Erklärungen der Klägerin haben die der Verzinsung zu Grunde liegende Beziehung der Klägerin zu ihren Gesellschaftern ausdrücklich als Darlehensverhältnis bezeichnet. Dem entsprechen die tatsächliche Verfahrensweise und die vorgenommene Verbuchung.

Die Zinsen als Vergütung i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 a GewStG nicht Teil der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Eine Einschränkung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 a GewStG im Wege der teleologischen Reduktion ist nicht vorzunehmen. Zwar wohnt der Vorschrift, gemessen an dem während des Gesetzgebungsvorgangs geäußerten Willen der an der Gesetzgebung beteiligten Organe, eine überschießende Tendenz inne: Denn es sollten insbesondere steuerliche Gestaltungen im Zusammenhang mit der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft verhindert werden, bei denen Erträge, die die Gesellschaft gewerbesteuerpflichtigen Dritten für erbrachte Leistungen zahlt, in den Kürzungsumfang einbezogen werden, weil der Dritte Gesellschafter der Gesellschaft ist.

Demgegenüber erfasst der Gesetzeswortlaut sämtliche Vergütungen i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ohne Rücksicht darauf, ob die gewerbesteuerliche Zielsetzung

beeinträchtigt wird. Im Falle der Klägerin ist, anders als die als Folge ihrer Rechtsform gewerbsteuerpflichtigen beiden anderen Gesellschafter, die Komplementär-GmbH und die Kommanditisten-GmbH, der Mehrheitskommanditist von der im Gesetzgebungsverfahren geäußerten Zielsetzung nicht erfasst, da er nicht gewerbsteuerpflichtiger Dritter war. Gleichwohl ist im Rahmen der dem Steuergesetzgeber zustehenden Typisierung der steuerlichen Behandlung von Sachverhalten die überschießende Auswirkung der Norm insbesondere und auch in Bezug auf den Mehrheitskommanditisten angesichts des eindeutigen Regelungstextes hinzunehmen.

VI. Umwandlungssteuerrecht

1. Sonderbetriebsvermögen II - Gewinnrealisierung bei Abspaltung eines Teilbetriebs von einer Kapitalgesellschaft

Befinden sich bei einer Abspaltung i.S. des § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger im notwendigen Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters einer Personengesellschaft und werden diesem infolge der Abspaltung Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger zugeteilt, bleiben diese Anteile bis zu ihrer Entnahme gleichfalls notwendiges Sonderbetriebsvermögen II dieses Gesellschafters. Zu einem Sondergewinn des Gesellschafters kann sowohl der "Anteilstausch" selbst als auch eine Entnahme der von dem übernehmenden Rechtsträger zugeteilten Anteile aus dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II führen.

BFH v. 28.5.2020 - IV R 17/17

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine 2004 gegründete GmbH & Co. KG. Gegenstand ihres Unternehmens ist der Erwerb, das Halten und Verwalten von eigenem Vermögen, insbesondere auch die Vermietung von eigenem Grundbesitz sowie die Gründung von oder Beteiligung an Unternehmen. Persönlich haftende Gesellschafterin ist die X-GmbH ohne vermögensmäßige Beteiligung. Ihr steht die ausschließliche Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin zu. Als Kommanditisten sind die Eheleute A und B mit einer Hafteinlage von je 5.000 € zu je 50 % beteiligt. Im jeweiligen Sonderbetriebsvermögen der Eheleute bei der Klägerin befinden sich deren Anteile an der Y-AG. Die Eheleute sind zu je 50 % an der AG beteiligt (Bilanzwert jeweils 25.000 €).

Streitig war, ob die Abspaltung eines Teilbetriebs gem. § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG von der AG, deren Anteile als Sonderbetriebsvermögen (SBV) der beiden Kommanditisten der Klägerin (Eheleute), behandelt worden waren, zu einer gewinnwirksamen Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) aus dem SBV führen. Die Klägerin war der Ansicht, der Abspaltungsvorgang führe nicht zu einer Entnahme des B, denn eine Wertveränderung allein könne den Entnahmetatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht verwirklichen. Gegenstand von Entnahmen könnten nur Wirtschaftsgüter oder Nutzungen und Leistungen sein.

Das FG gab der Klage statt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG konnte der Senat nicht beurteilen, ob die GmbH-Anteile von den Eheleuten statt als Privatvermögen wie schon die

Anteile beider Anteilseigner an der AG als deren notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin zu behandeln sind.

Auch hatte das FG keine Feststellungen zum Vorliegen einer Betriebsaufspaltung getroffen. Dass die Klägerin (auch) im Streitjahr gewerbliche Einkünfte erzielt hatte, könnte sich auch aus einer gewerblichen Prägung i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ergeben. Da die Anteile an der AG vor und nach der streitbefangenen Abspaltung unstreitig als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II der beiden Gesellschafter der Steuerpflichtigen anzusehen sind, spricht allerdings dafür, dass zwischen der Steuerpflichtigen als Besitzgesellschaft und der AG als Betriebsgesellschaft eine Betriebsaufspaltung bestanden hat, weil die Steuerpflichtige der AG wesentliche Betriebsgrundlagen verpachtet hat (sachliche Verflechtung) und auch die Voraussetzungen einer personellen Verflechtung vorliegen.

Im zweiten Rechtsgang muss das FG nun unter Beachtung des Verböserungsverbots prüfen, inwieweit es zu einer Gewinnrealisierung bereits durch einen "Tausch" der Anteile an der AG als übertragender Rechtsträger gegen Anteile an der GmbH als übernehmender Rechtsträger gekommen ist.

Sollte keine Betriebsaufspaltung zwischen der Steuerpflichtigen als Besitz und der GmbH als Betriebsgesellschaft vorgelegen haben, muss geprüft werden, zu welchem Wert die zugeteilten GmbH-Anteile aus deren Sonderbetriebsvermögen II bei der Steuerpflichtigen entnommen worden sind.

VII. Abgabenordnung

1. Zur Berichtigung wegen ähnlicher offenbarer Unrichtigkeit

Steht nach Aktenlage nicht fest, ob ein mechanisches Versehen oder ob ein anderer die Anwendung von § 129 Satz 1 AO ausschließender Fehler zu einer offenbaren Unrichtigkeit des Bescheids geführt hat, muss das FG den Sachverhalt insoweit aufklären und ggf. auch Beweis erheben. Lässt sich nicht abschließend klären, wie es zu der Unrichtigkeit im Bescheid gekommen ist und stehen sich zwei nicht nur theoretisch denkbare hypothetische Geschehensabläufe gegenüber, von denen einer eine Berichtigung ausschließt, darf nicht berichtigt werden. Eine Berichtigung nach § 129 Satz 1 AO ist auch ausgeschlossen, wenn das Finanzamt feststehenden Akteninhalt bewusst nicht zur Kenntnis nimmt und wenn sicher anzunehmen ist, dass bei gebotener Kenntnisnahme ein mechanischer Übertragungsfehler bemerkt und/oder vermieden worden wäre.

BFH v. 10.3.2020 - IX R 29/18

I. Der Sachverhalt:

Die als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Kläger gaben ihre Einkommensteuererklärung für 2011 in Papierform ab. In der Anlage G erklärten sie für den Kläger in Zeile 8 (Gewinn als Mitunternehmer) einen laufenden Beteiligungsverlust von - 1.306 € ("XY Grundbesitz GmbH aus Z, mit Angabe der dortigen Steuernummer") und in Zeile 23 (Summe der positiven Einkünfte aus Gewerbebetrieb) sowie auf der Rückseite des Formulars in Zeile 40 (Steuerpflichtiger Teil des Veräußerungsgewinns bei Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften) einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von rd. 204.000 €. Der Anlage G waren eine formlose Berechnung des Veräußerungsgewinns sowie Auszüge aus dem notariellen Veräußerungsvertrag beigegefügt. Demnach war der Kläger ursprünglich mit 75.000 von 693.600 Aktien an einer AG beteiligt. Aus dem Verkauf und der Abtretung dieser Aktien mit notariellem Vertrag vom 17.8.2011 erlöste der Kläger 540.500 €. In derselben Urkunde, aber nicht vom Kläger, wurde auch ein Geschäftsanteil an einer "XY-GmbH E/F" übertragen. Diese Firmenbezeichnung erscheint sowohl in der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als auch auf den Kopien des notariellen Übertragungsvertrags, soweit er vorliegt.

Das Finanzamt berücksichtigte weder den laufenden Verlust noch den Veräußerungsgewinn. Der Einkommensteuerbescheid 2011 enthielt u.a. die Erläuterung: "Ihre erklärten Verluste aus der Grundstücksgemeinschaft / Erbengemeinschaft / Mitunternehmerschaft können erst nach entsprechender Mitteilung des für die Feststellung zuständigen Finanzamts berücksichtigt werden." Auf der Vorderseite der Anlage G ist handschriftlich mit orangefarbigem Filzstift die Zahl -1.306 € in Klammern gesetzt und daneben vermerkt: "ESt4B noch nicht vorliegend." Weitere Bearbeitungsspuren enthalten weder die Anlage G noch die dazu eingereichten An-

lagen. Im Januar 2013 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2011 gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und berücksichtigte bei dem Kläger negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb von - 1.305 €. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig. Im Oktober 2015 berichtigte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2011 nach § 129 AO und setzte beim Kläger erstmals Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Veräußerungsgewinnen i.H.v. rd. 204.000 € an. Der dagegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos.

Im Klageverfahren befragte das FG die Sachbearbeiterin der Erstveranlagung (A) schriftlich u.a. zum Zustandekommen des Fehlers und gab den Beteiligten Gelegenheit, ergänzende schriftliche Fragen an die Zeugin zu richten. Zum Termin zur mündlichen Verhandlung lud es zwei weitere Zeuginnen (B und C) prozessleitend unter Angabe des Beweisthemas. Die Zeugin A äußerte sich vor der mündlichen Verhandlung umfangreich zum Beweisthema schriftlich und führte u.a. wörtlich aus:

"Die Anlagen des Stpfl. habe ich in der Eile wohl für Anlagen zu den gewerblichen Beteiligungseinkünften "XY Grundbesitz GmbH aus Z, mit Angabe der dortigen Steuernummer" gehalten und für den späteren Abgleich mit entsprechenden Grundlagenbescheiden in der Akte hinter Anlage G ohne nähere Prüfung abgelegt, weil sodann ohnehin der Wert laut Grundlagenbescheid bindend ist. Es kommt häufig vor, dass Stpfl. umfangreiche Anlagen und Verträge zu ihren Beteiligungseinkünften mit an das Wohnsitzfinanzamt senden, weil sie um die Arbeitsabläufe zwischen Wohnsitzfinanzamt und Feststellungsfinanzamt nicht wissen. Dass meinerseits die Kompletterfassung der Anlage G versäumt wurde, hätte ich bei Sichtung der Anlagen des Steuerpflichtigen bemerken müssen. Insbesondere hätte ich anhand der Betragshöhen wahrnehmen müssen, dass es sich um keine Anlagen und Unterlagen im Zusammenhang mit den Eintragungen in Zeile 8 handeln kann, weil an keiner Stelle der Anlage Bl. 21-26 der Betrag '-1.306 €' aufgezeigt ist. Ich habe auf Bl. 21 wohl nur 'XY-GmbH' beim 'überfliegenden' Lesen wahrgenommen und somit vorzeitig geschlussfolgert, dass es sich um Dokumente im Zusammenhang mit den Beteiligungseinkünften laut Zeile 8 der Anlage G handeln muss - ein bedauerlicher Flüchtigkeitsfehler."

Auf die schriftliche Aussage der Zeugin A wird im Übrigen Bezug genommen. Im Termin zur mündlichen Verhandlung vernahm das FG auch die Zeuginnen C und B. Die Kläger beantragten anschließend hilfsweise u.a. die persönliche Vernehmung der Zeugin A, weil ihre schriftliche Aussage nicht glaubhaft erscheine und in Widerspruch zu den anderen Zeugenaussagen stehe.

Das FG wies die Klage ohne weitere Beweiserhebung und ohne einen vorherigen rechtlichen Hinweis, dass es seines Erachtens nun auf die Ergebnisse der Beweisaufnahme nicht mehr ankomme, ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auf die Revision der Kläger hob der BFH das Urteil auf und gab der Klage statt.

Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten i.S.v. § 129 AO sind nur mechanische Versehen wie etwa Eingabe- oder Übertragungsfehler, die ebenso mechanisch, d.h. ohne weitere Prüfung, erkannt und berichtigt werden können. Davon abzugrenzen sind

Fehler im Bereich der bewussten Willensbildung. Sie sind Schreib- oder Rechenfehlern nicht ähnlich; ihre Folgen können deshalb nicht nach § 129 Satz 1 AO berichtigt werden. Dazu gehören insbesondere Fehler bei der Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm oder bei der Würdigung tatsächlicher Feststellungen. Aber auch Fehler bei der Feststellung des zu ermittelnden Sachverhalts (mangelnde Sachaufklärung) oder der Erfassung des feststehenden Sachverhalts (Nichtbeachtung feststehender Tatsachen; Annahme eines in Wirklichkeit nicht gegebenen Sachverhalts) schließen eine Berichtigung nach § 129 AO aus. Ein mechanisches Versehen muss feststehen. Es genügt nicht, dass es bloß möglich erscheint. Vielmehr muss ein davon abzugrenzender Fehler bei der Willensbildung nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens ausgeschlossen sein. Besteht auch nur die ernsthafte (mehr als theoretische) Möglichkeit eines solchen Fehlers, kommt eine Berichtigung nach § 129 Satz 1 AO nicht in Betracht.

Das mechanische Versehen muss "beim Erlass eines Verwaltungsakts" unterlaufen sein. Der zu berichtigende Bescheid muss dadurch offenbar unrichtig geworden sein. Nach dem Wortlaut der Norm genügt es, wenn sich die Unrichtigkeit bei Offenlegung des aktenkundigen Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen (objektiven) Dritten klar und deutlich offenbart. Unerheblich ist, ob der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit allein anhand des Bescheids und der ihm vorliegenden Unterlagen erkennen konnte. Ist streitig, ob der zu berichtigende Bescheid überhaupt unrichtig ist, muss die Unrichtigkeit als solche auf der Hand liegen. Sie muss offenbar sein, d.h. sie muss sich grundsätzlich ohne weiteres klar und deutlich aus dem Akteninhalt ergeben. Eine weitere Aufklärung des Sachverhalts, insbesondere durch Beweisaufnahme, kommt insofern allenfalls ergänzend (zur Absicherung) in Betracht, nicht jedoch zur Erforschung des Geschehenen. An der erforderlichen Offenbarkeit fehlt es jedenfalls, wenn die Unrichtigkeit des Bescheids erst durch Abfrage subjektiver Einschätzungen seinerzeit Beteiligter ermittelt werden muss. Deswegen ist die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung nicht als offenbare Unrichtigkeit anzusehen und eine (erforschende) Befragung des Prüfers oder anderer Beteiligter in diesem Zusammenhang untauglich.

Anders ist die Sachlage dagegen, wenn die Unrichtigkeit des Bescheids offenbar ist und feststeht, z.B. weil in ihm - wie im Streitfall - ohne jede Erklärung eine deklarierte Besteuerungsgrundlage fehlt, aber streitig ist, ob beim Erlass des Verwaltungsakts ein mechanisches Versehen oder ein Denkfehler vorgekommen ist und zu der Unrichtigkeit geführt hat. Zur Beantwortung dieser für die Anwendung von § 129 Satz 1 AO ebenso entscheidenden Frage kann nicht allein auf den Akteninhalt abgestellt werden, denn die Qualität der persönlichen Fehlleistung, auf die die Rechtsprechung abstellt, ist üblicherweise in der Akte nicht dokumentiert. Lässt sich anhand des Akteninhalts nicht hinreichend sicher feststellen, ob ein mechanisches Versehen oder ob ein anderer die Anwendung von § 129 Satz 1 AO ausschließender Fehler zu der Unrichtigkeit des Bescheids geführt hat, muss das FG den Sachverhalt umfassend aufklären und ggf. auch Beweis erheben. Es hat dann auf der Grundlage des Gesamtergebnisses des Verfahrens abschließend zu würdigen, ob die Voraussetzungen von § 129 Satz 2 AO vorliegen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Soweit das FG im Streitfall angenommen hatte, die Veranlagungsstelle könne bei der mechanischen Übertragung der Erklärungsdaten in das Datenerfassungsformular, z.B. durch einen Telefonanruf, gestört worden sein, infolgedessen die Arbeit an

unzutreffender Stelle fortgesetzt und die vollständige Auswertung der Anlage G unerkannt unterlassen haben, fehlte es hierzu an tatsächlichen Feststellungen. Denn auch der Anscheinsbeweis muss von feststehenden Anknüpfungstatsachen ausgehen. Hätte das FG eine konkrete Störung im Bearbeitungsablauf festgestellt, hätte es möglicherweise im Wege des Anscheinsbeweises auf die Ursächlichkeit dieser Störung für das streitige Unterlassen schließen können. Ohne solche Anknüpfungstatsachen hatte der Schluss des FG nur eine hypothetische Grundlage. Diese mag zwar nach der Lebenserfahrung plausibel erscheinen, genügt aber nicht für die Anwendung von § 129 Satz 1 AO. Als bloße Hypothese lässt sie ein mechanisches Versehen lediglich möglich erscheinen. Ein Versehen im Bereich der Willensbildung wird dadurch aber nicht ausgeschlossen. Dafür genügt auch nicht die Behauptung des FG, ein anderer Ablauf wäre allenfalls theoretisch denkbar.

Im Streitfall bestand die Vermutung, dass die Bearbeiterin die Anlagen aufgrund der Übereinstimmung der Buchstaben "XY" (wohl) voreilig dem Vorgang "laufender Beteiligungsverlust" zugeordnet und (bewusst) nicht zur Kenntnis genommen hatte, weil sie den Feststellungsbescheid abwarten wollen. Diese Hypothese war nach Aktenlage nicht nur theoretisch denkbar, sondern ebenfalls plausibel. Dieser Geschehensablauf würde jedoch eine Berichtigung nach § 129 Satz 1 AO ausschließen. Zwar wäre auch bei diesem Geschehen die fehlende Übernahme der Angabe aus der Steuererklärung ein unbewusstes Versehen; Anhaltspunkte für eine dahin gehende bewusste Entscheidung gibt es nicht. Darauf kommt es jedoch nicht an, wenn das Finanzamt im selben Zusammenhang den feststehenden Akteninhalt (bewusst) nicht zur Kenntnis nimmt und wenn sicher anzunehmen ist, dass bei gebotener Kenntnisnahme das unbewusste Versehen (fehlende Übertragung) entdeckt und vermieden worden wäre. So war dies jedoch im Streitfall. In diesem Fall ist dann nicht allein das unbewusste Versehen für die Unrichtigkeit des Bescheids ursächlich geworden, sondern zugleich ein die Willensbildung betreffender Fehler bei der (einwandfreien) Erfassung des Akteninhalts. Dies schließt eine Berichtigung des Bescheids nach § 129 Satz 1 AO aus.

2. Einkünfte aus Photovoltaikanlage bei Ehegatten regelmäßig ohne gesonderte Gewinnfeststellung

Betreiben zusammen veranlagte Ehegatten in GbR eine Photovoltaikanlage auf ihrem eigengenutzten Wohnhaus, so hat eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen regelmäßig zu unterbleiben, wenn kein Streit über Höhe und Aufteilung der daraus resultierenden Einkünfte besteht. Dem steht nicht entgegen, dass die GbR keinen Gebrauch von der Nichterhebung der Umsatzsteuer als Kleinunternehmer macht.

BFH v. 6.2.2020 - IV R 6/17

I. Der Sachverhalt:

Die klagende GbR besteht aus den Eheleuten F und M. F und M werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin betreibt auf einem von den Ehegatten zu eigenen Wohnzwecken genutzten Grundstück eine Photovoltaikanlage (PVA). Die dabei erzeugte Energie nutzen F und M zum Teil privat, zum Teil wird sie an einen Stromversorger veräußert und in das öffentliche Stromnetz eingespeist.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2014 erklärten F und M u.a. Einkünfte aus dem Betrieb der PVA. Sie ermittelten auf Grundlage einer Einnahmen-Überschussrechnung Einkünfte i.H.v. 3.402 €. Die Klägerin reichte eine Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr bei dem Finanzamt ein. Ebenfalls gab sie eine Umsatzsteuererklärung ab, mit der ein Vorsteuerüberhang geltend gemacht wurde, der zu einer entsprechenden Festsetzung durch das Finanzamt führte. Eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellung) reichte die Klägerin nicht ein.

Das Finanzamt schätzte die Besteuerungsgrundlagen der Klägerin und stellte deren Einkünfte mit Gewinnfeststellungsbescheid 2014 fest. Die Klägerin wendet sich nicht gegen die Art oder Höhe der festgestellten Einkünfte, sondern gegen die Vornahme einer gesonderten und einheitlichen Feststellung als solche. Nach Ansicht der Klägerin war die Durchführung eines Gewinnfeststellungsverfahrens nicht erforderlich.

Das FG gab der Klage statt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision des Finanzamts hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Es liegt ein Fall von geringer Bedeutung vor, der keiner Durchführung eines eigenständigen Gewinnfeststellungsverfahrens bedarf.

Nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden insbesondere die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen

Personen steuerlich zuzurechnen sind. Vorliegend handelt es sich um eine Ehegatten-GbR, die eine Fotovoltaikanlage (PVA) betreibt, so dass diese Voraussetzungen grundsätzlich vorliegen. Keine gesonderte Feststellung ist allerdings nach § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 1 AO durchzuführen, wenn es sich nach den Verhältnissen im Feststellungszeitraum um einen Fall von geringer Bedeutung handelt, insbesondere weil die Höhe des festgestellten Betrags und die Aufteilung feststehen. Diese Voraussetzungen sind erfüllt, wenn - wie im Streitfall - zusammen veranlagte Ehegatten eine PVA auf ihrem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus betreiben und kein Streit über die Höhe und Aufteilung der Einkünfte aus der PVA besteht. Eine einheitliche Rechtsanwendung gegenüber allen Beteiligten der gemeinschaftlichen Einkunftserzielung ist dann sichergestellt.

Zwar soll allein der Umstand, dass es sich bei den potenziellen Feststellungsbeteiligten um Ehegatten oder eingetragene Lebenspartner handelt, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, noch nicht zur Annahme eines Falles von geringer Bedeutung führen. Ebenso wenig ist ein Fall des § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO schon allein deshalb anzunehmen, weil mehrere Personen an Einkünften beteiligt sind und das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt auch für die Festsetzung der Einkommensteuer aller an den Einkünften beteiligten natürlichen Personen zuständig ist. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass der Vereinfachungszweck des § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 1 AO sowohl im Interesse des Steuerpflichtigen, dem Aufwand für die Erstellung und Abgabe einer eigenen Feststellungserklärung und das Durchlaufen eines weiteren Verfahrens neben seiner Veranlagung zur Einkommensteuer erspart werden soll, als auch im Interesse der Finanzverwaltung besteht, die nicht gezwungen sein soll, unnötige Verfahren durchführen zu müssen.

Bewirken die gesetzlichen Zuständigkeitsregeln, dass dasselbe Amt für die Ertragsbesteuerung der Gesellschafter zuständig ist, das auch für die gesonderte Feststellung zuständig wäre und damit die maßgebliche Betriebsnähe hat sowie regelmäßig auch für die Umsatzbesteuerung und den Gewerbesteuermessbescheid zuständig ist, so ist durch diese Zuständigkeitsregelungen mit hinreichender Sicherheit gewährleistet, dass der zuständige Entscheidungsträger widerspruchsfreie Entscheidungen treffen kann. Die Behörde hat es dann selbst in der Hand, durch organisatorische Maßnahmen eine hinreichende Sicherheit für die Vermeidung widersprüchlicher Verfahrensergebnisse zu schaffen. Es obliegt ihrer Organisationshoheit, die internen Abläufe so zu gestalten, dass die erforderlichen Informationen aus der Sphäre der Personengesellschaft in einem Fall von geringer Bedeutung auch dem Bearbeiter der Einkommensteuerveranlagung zugänglich gemacht werden.

Unschädlich für die Annahme eines Falles von geringer Bedeutung i.S.v. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 1 AO ist es, dass die Voraussetzungen hierfür in jedem Veranlagungszeitraum vorliegen müssen und deshalb - insbesondere abhängig von dem Entstehen von Streit zwischen den Beteiligten über die Höhe der Einkünfte, aber ggf. auch von der Fortdauer der Voraussetzungen der Zusammenveranlagung - nicht fortlaufend gegeben sein müssen. Im Streitfall standen die Art und Aufteilung der Einkünfte zwischen den hälftig an den Einkünften aus dem Betrieb der PVA beteiligten Eheleuten fest und es bestand hierüber kein Streit. Streit bestand auch nicht über die Höhe der Einkünfte. Die Ehegatten werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt (§ 26b EStG). Das Finanzamt ist nicht nur für die Einkommen-

steuerveranlagung zuständig, sondern wäre es auch für die Gewinnfeststellung der Klägerin, wenn eine solche durchzuführen wäre.

VIII. Erbschaftsteuerrecht

1. Schenkungsteuer bei disquotaler Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer KG

Führt ein Gesellschafter dem Gesellschaftsvermögen einer KG im Wege einer Einlage ohne entsprechende Gegenleistung einen Vermögenswert zu, der hinsichtlich der Höhe über den aufgrund seiner Beteiligung an der KG geschuldeten Anteil hinausgeht (disquotale Einlage), kann eine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter vorliegen. Der andere Gesellschafter wird dadurch bereichert, dass sich seine über die KG gehaltene Beteiligung am Gesamthandsvermögen entsprechend erhöht.

BFH v. 5.2.2020 - II R 9/17

I. Der Sachverhalt:

Die Klägerin war als Kommanditistin an der KG mit einem nominellen Kapitalanteil i.H.v. 14.000 € beteiligt. Weitere Kommanditisten waren ihre drei Kinder mit einem nominellen Kapitalanteil von jeweils 2.000 € Gegenstand des Unternehmens ist die Bewirtschaftung, die Verwaltung und die Verwertung des eigenen Vermögens und desjenigen ihrer Gesellschafter.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 des Gesellschaftsvertrags wird bei der KG neben weiteren gesellschafterbezogenen Konten ein nicht gesellschafterbezogenes Rücklagenkonto geführt. Auf diesem Konto werden alle Einlagen eines Gesellschafters erfasst, die nicht der Einzahlung des Festkapitals oder der Dotierung der gesellschafterbezogenen Rücklage dienen (§ 4 Abs. 5 Satz 2 des Gesellschaftsvertrags). Zum 1.3.2012 war der Ehemann der Klägerin als weiterer Kommanditist mit einer Kommanditeinlage von 5.000 € in die KG eingetreten. Das Kommanditkapital der KG betrug danach 25.000 €. Die Beteiligung der Klägerin hieran belief sich nunmehr auf 56 %.

Aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses vom 29.6.2012 leistete der Ehemann eine Bareinlage in das Gesellschaftsvermögen der KG. Diese Einlage wurde auf dem gesellschaftsbezogenen Rücklagenkonto verbucht. Darüber hinaus leistete er aufgrund einer Vereinbarung vom 25.9.2012 mit der KG eine freiwillige Zuzahlung in das Gesellschaftsvermögen. Diese Zahlung wurde ebenfalls auf dem gesellschaftsbezogenen Rücklagenkonto verbucht. Laut der Vereinbarung sollte die Liquidität der KG dazu dienen, den anstehenden Erwerb eines Grundstücks zu finanzieren. Die Zuzahlung sollte zu keiner Änderung der Haftsumme und der Kapitalanteile der Kommanditisten führen.

Das Finanzamt sah in den Zahlungen zu 56 % Wertsteigerung der Beteiligung der Klägerin an der KG an. Die Klägerin sei durch die Zahlungen als freigebige Zuwendungen auf Kosten des Ehemannes bereichert worden.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die hiergegen gerichtete Klage blieb in allen Instanzen ohne Erfolg.

In der freiwilligen Zahlung des Ehemannes aufgrund der Vereinbarung vom 25.9.2012 in das Gesellschaftsvermögen der KG liegt anteilig eine freigebige Zuwendung an die Klägerin, durch die sie auf Kosten des Ehemannes bereichert ist. Dementsprechend war auch die Bareinlage des Ehemannes aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 29.6.2012 anteilig als Vorerwerb anzusetzen.

Führt ein Gesellschafter einer KG dem Gesellschaftsvermögen der KG im Wege einer Einlage ohne entsprechende Gegenleistung einen Vermögenswert zu, der hinsichtlich der Höhe über den aufgrund seiner Beteiligung an der KG geschuldeten Anteil hinausgeht (disquotale Einlage), kann eine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn sich die über das Gesellschaftsvermögen der KG gehaltene Beteiligung des anderen Gesellschafters am Gesamthandsvermögen erhöht, weil der einbringende Gesellschafter keine dem Wert seiner Einlage entsprechende Gegenleistung erhält. Wer schenkungsteuerrechtlich als Erwerber durch den Vermögensübergang bereichert ist, richtet sich nicht (allein) danach, wer als Beschenkte am zivilrechtlichen Schenkungsvorgang beteiligt ist. Es bedarf vielmehr einer eigenständigen schenkungsteuerrechtlichen Prüfung, wer als Bedachte (Erwerber) durch die freigebige Zuwendung auf Kosten des Zuwendenden bereichert wurde.

Ist eine Gesamthandsgemeinschaft (KG, OHG oder GbR) zivilrechtlich als Bedachte am Schenkungsvorgang beteiligt, ergibt die eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung, dass nicht die Gesamthandsgemeinschaft, sondern die Gesamthänder durch die freigebige Zuwendung schenkungsteuerrechtlich als bereichert anzusehen sind. Insoweit entspricht der Bedachte i.S. des Schenkungsteuerrechts (der Gesamthänder) nicht dem Beschenkten i.S. des Zivilrechts (Gesamthandsgemeinschaft). Soweit der BFH in mehreren Entscheidungen ausgeführt hat, der Bedachte einer Schenkung sei ausschließlich nach Zivilrecht zu bestimmen hält er hieran zumindest für die Beteiligung einer Personengesellschaft an einer Schenkung nicht fest.

Dementsprechend ist bei einer disquotalen Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer KG nicht die KG als Gesamthand, sondern sind die Gesellschafter als Gesamthänder vermögensmäßig als bereichert i.S. der §§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 1 ErbStG anzusehen. Bei einer disquotalen Einlage eines Gesamthänders in das Gesellschaftsvermögen einer Gesamthand ohne entsprechende Gegenleistung kommt es zu einer über die Gesamthand vermittelten Vermögensverschiebung zwischen dem einbringenden Gesamthänder und dem Gesamthänder, dessen Beteiligung am über die Gesamthandsgemeinschaft gehaltenen Vermögen der Gesamthandsgemeinschaft sich aufgrund der Einlage erhöht. Letzterer ist objektiv auf Kosten des einbringenden Gesamthänders bereichert.

Unerheblich ist, dass --zivilrechtlich betrachtet-- nicht die Gesellschafter Bedachte sind, sondern die KG, deren Gesamthandsvermögen sich durch die Einlage erhöht, als Bedachte am Schenkungsvorgang beteiligt ist. Ist die KG nach den zivilrechtlichen Regelungen als Beschenkte am Schenkungsvorgang beteiligt, ergibt die eigen-

ständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung, dass die Gesellschafter, die über die KG am Gesellschaftsvermögen der KG gesamthänderisch beteiligt sind (vgl. § 161 Abs. 2 i.V.m. § 124 Abs. 1 HGB i.V.m. §§ 718 ff. BGB), als Bereicherte anzusehen sind. Die Bereicherung des durch die Zuwendung begünstigten Gesellschafters auf Kosten des zuwendenden Gesellschafters erfolgt freigebig, wenn der zuwendende Gesellschafter, der eine disquotale Einlage leistet, keine entsprechende Gegenleistung erhält. Eine Gegenleistung kann direkt von dem erwerbenden Gesellschafter an den zuwendenden Gesellschafter geleistet werden.

Eine Gegenleistung des erwerbenden Gesellschafters an den zuwendenden Gesellschafter kann aber auch darin gesehen werden, dass der erwerbende Gesellschafter selbst eine wertmäßig entsprechende Einlage in das Gesellschaftsvermögen der KG leistet, zu der er nicht aufgrund des Gesellschaftsvertrags verpflichtet ist. Eine solche wertmäßig entsprechende Einlage des erwerbenden Gesellschafters erhöht die Beteiligung des zuwendenden Gesellschafters in gleicher Weise. In diesem Fall erfolgt die Zuwendung nicht freigebig. Eine freigebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Einlage im Verhältnis zur KG durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein kann, weil sie den Gesellschaftszweck fördert. Denn bereichert ist durch die disquotale Einlage nicht die KG, sondern der andere Gesellschafter.

A	
Abspaltung eines Teilbetriebs.....	123
ähnliche offenerbarer Unrichtigkeit	125
Anschaffungskosten für eine Beteiligung i. S. v. § 17 EStG.....	62
Anwendung des § 8d Körperschaftsteuergesetz.....	12
Auflösung einer § 6b EStG-Rücklage	84
Aufsichtsräte nun doch häufig unselbstständig.....	112
B	
Berechnung der 110 €Freigrenze.....	49
Berichtigung des Vorsteuerabzugs.....	109
D	
disquotale Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer KG.....	132
E	
Erfolglose Unternehmer	117
F	
Familienentlastungsgesetz	5
G	
GbR-Register	41
Geschäftsbetrieb i.S.d. § 8d KStG	16
Geschäftsveräußerung im Ganzen.....	104
gewerblicher Grundstückshandel.....	64
GmbH-Anteil als Sonderbetriebsvermögen	51
Grundfreibetrag	5
H	
Hingabe von Darlehen - erweiterte Kürzung	120
I	
Investitionsabzugsbetrag wird flexibler	7
J	
Jahressteuergesetz 2020	7
K	
kalte Progression	6
Kindergeld.....	5
L	
Liebhabelei - Homeoffice	68
M	
Mauracher Entwurf.....	40
Mehrwertsteuer-Digitalpaket.....	10
mitverpachtete Betriebsvorrichtungen	102
N	
Neuregelungen zur GbR	41
nicht abziehbare Schuldzinsen	79
O	
Ortsübliche Vermietungszeit.....	74
P	
passiver Rechnungsabgrenzungsposten	86
Pensionsrückstellung für einen Alleingesellschafter	97
personelle Verflechtung	60
Photovoltaikanlage bei Ehegatten.....	129
Preisgeld für eine Dissertation.....	82
privates Veräußerungsgeschäft.....	77
R	
Renovierung eines Home-Office	111
S	
Stille-Reserven-Klausel	12
Studium und Ausbildung	47
T	
Tantieme - Zufluss.....	55
Telekommunikationsdienstleistungen	10
V	
verbilligte Wohnraumvermietung	8
Verkaufsflächenvermietung Umsatzsteuer	100
Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen.....	70
Vorabgewinn der Komplementär-GmbH... ..	58
W	
wiederkehrende Versorgungsleistungen ..	8

