

# **Steuerrecht aktuell**

**IV/2020**

**Rotenburger Akademie für**

**Steuerrecht und**

**Betriebswirtschaft**

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

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

<b>A.</b>	<b>NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG.....</b>	<b>5</b>
I.	DAS JAHRESSTEUERGESETZ 2020 ENTHÄLT VIELE LOHNSTEUERLICHEN ÄNDERUNGEN. ....	5
II.	SONDERZAHLUNGEN BIS 1.500 EURO .....	9
III.	STRENGE MITTEILUNGSPFLICHTEN BEI GRENZÜBERSCHREITENDEN STEUERGESTALTUNGEN	13
<b>B.</b>	<b>URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN .....</b>	<b>19</b>
I.	EINKOMMENSTEUERRECHT .....	19
1.	<i>Keine Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden BEA-Freibetrages nach Volljährigkeit des Kindes.....</i>	19
2.	<i>Prozesskosten im Zusammenhang mit einem Umgangsrechtsstreit können nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden .....</i>	21
3.	<i>Abzug von Aufwendungen für ein eine Erstausbildung vermittelndes Erststudium als Betriebsausgaben? .....</i>	23
4.	<i>Erste Tätigkeitsstätte: Einordnung eines in Vollzeit absolvierten Fortbildungslehrgangs am Ort der Bildungseinrichtung.....</i>	26
5.	<i>Unterverpachtung landwirtschaftlicher Flächen führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.....</i>	28
6.	<i>Renovierungskosten noch vor dem Erwerb zu tätigen, kann sich bezahlt machen! .....</i>	30
7.	<i>Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei der Darlehensgewährung an eine GmbH durch eine dem Anteilseigner nahestehende Person .....</i>	33
8.	<i>Lohnsteuer: Zahlung von Verwarnungsgeldern als Arbeitslohn?.....</i>	36
9.	<i>Zur Berücksichtigung von beschränkt abziehbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei der Ermittlung des Aufgabegewinns .....</i>	38
10.	<i>Wann entsteht der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils? .....</i>	40
11.	<i>Kein Wahlrecht zur nachgelagerten Besteuerung für Veräußerungen gegen Rentenzahlung im Rahmen der Betriebsaufgabe.....</i>	41
12.	<i>Gewinne aus der Veräußerung von "Gold Bullion Securities" Inhaberschuldverschreibungen sind ein Jahr nach der Anschaffung nicht steuerbar .....</i>	43
13.	<i>Zur Anerkennung von Verlusten aus Knock-out-Zertifikaten.....</i>	45
14.	<i>Steuerpflichtiger Zinsertrag bei verbilligter Veräußerung eines Hausgrundstücks gegen Rentenzahlungen .....</i>	47
15.	<i>Abbruchkosten und Restwert sind nach räumlicher und zeitlicher Nutzung des abgebrochenen Objekts aufzuteilen.....</i>	49
16.	<i>Sponsoringaufwendungen eines Freiberuflers als Betriebsausgaben .....</i>	51
17.	<i>Zur steuerrechtlichen Anerkennung mehrstöckiger Freiberufler-Personengesellschaften</i>	54
18.	<i>Die Besteuerung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz ohne Auswirkung auf den Gewinn aus der Veräußerung des Fahrzeugs.....</i>	57
19.	<i>Steuererklärung: Wann ist die elektronische Übermittlung unzumutbar?.....</i>	58
II.	BILANZSTEUERRECHT.....	60
1.	<i>Zur Änderung eines im Rahmen einer steuerrechtlichen Überleitungsrechnung ausgeübten Wahlrechts .....</i>	60
2.	<i>Bewertung von Goldvorräten im Anlagevermögen.....</i>	64
III.	KÖRPERSCHAFTSTEUER .....	66
1.	<i>Geschäftsführervergütungen bei gGmbH.....</i>	66
2.	<i>Anteilstausch: Zurechnung einer bestehenden finanziellen Eingliederung des Übertragenden auch bei unterjähriger Einbringung möglich.....</i>	67
3.	<i>Einkommenserhöhung durch eine verdeckte Einlage bei Nichtberücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Absatz 3 Satz 5 KStG).....</i>	69
IV.	UMSATZSTEUER .....	70
1.	<i>Organschaftsbesteuerung EU-rechtswidrig? Streit zwischen zwei BFH-Senaten eskaliert!</i>	70
2.	<i>Verkauf von Gutscheinen ist umsatzsteuerbare Leistung .....</i>	73
3.	<i>Zur Steuerschuld des Leistungsempfängers bei Organschaft .....</i>	75
4.	<i>Umsatzsteuerliche Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine .....</i>	77
V.	GEWERBESTEUER .....	79

1.	<i>Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Mietzinsen auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens?</i> .....	79
VI.	UMWANDLUNGSSTEUERRECHT .....	81
1.	<i>Folgen einer Gewinnausschüttung im Rückwirkungszeitraum</i> .....	81
2.	<i>Verschmelzung einer KG auf eine GmbH führt zu Einbringungsgewinn</i> .....	82
VII.	INTERNATIONALES STEUERRECHT .....	83
1.	<i>Wertzuwächse aus der Beteiligung unterliegen nicht bereits bei Wegzug der inländischen Einkommensteuer</i> .....	83
VIII.	ABGABENORDNUNG.....	85
1.	<i>Erstmaliger Eintritt der Voraussetzungen für einen erfolgreichen Antrag auf Günstigerprüfung nach Eintritt der Bestandskraft</i> .....	85
2.	<i>Änderung wegen nachträglich bekanntgewordener Tatsachen</i> .....	88
3.	<i>Wiedereinsetzung in die versäumte Einspruchsfrist</i> .....	90
IX.	GRUNDERWERBSTEUER .....	92
1.	<i>Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids bei gesenktem Kaufpreis?</i> .....	92
X.	ERBSCHAFTSTEUERRECHT .....	94
1.	<i>Keine Schenkung an Mitgesellschafter: Zum Verzicht eines Gesellschafters auf Teilnahme an einer Kapitalerhöhung</i> .....	94
2.	<i>Optionsverschonung kann bei einheitlicher Schenkung mehrerer KG-Anteile nur einheitlich angewendet werden</i> .....	96
3.	<i>Freibeträge bei der Schenkungsteuer: Urenkel sind keine Enkel</i> .....	98
4.	<i>Begünstigte Schenkung von Sonderbetriebsvermögen</i> .....	100
5.	<i>Vorbehaltene Zins- und Tilgungsleistungen mindern den Wert eines Nießbrauchsrechts nicht</i> <sup>103</sup>	

## A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

### I. *Das Jahressteuergesetz 2020 enthält viele lohnsteuerlichen Änderungen.*

Der Entwurf für das "Jahressteuergesetz 2020" enthält einige Neuregelungen, unter anderem die gesetzliche Festschreibung der für Steuerbefreiungen und Pauschalierungsvorschriften wichtigen **Zusätzlichkeit**. Nun hat der Bundesrat zahlreiche Ergänzungen und Änderungen eingefordert. Die Bundesregierung hat bereits die Zustimmung zu einer Ausweitung der Übungsleiterpauschalen signalisiert.

Die Bundesregierung hat Anfang September den Entwurf für das Jahressteuergesetz 2020 beschlossen. Der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist noch vor dem Jahresende geplant. Inzwischen haben die ersten Lesungen in Bundestag und Bundesrat stattgefunden und einige Änderungen am Entwurf zeichnen sich bereits ab.

**Aus dem Bereich der Lohnsteuer ist auf folgende Regelungen beziehungsweise Änderungen hinzuweisen:**

#### **Zusätzlichkeit schließt Gehaltsumwandlung aus**

Gehaltsverzicht oder -umwandlung sind aus Sicht des Gesetzgebers im Hinblick auf die soziale Absicherung des Arbeitnehmers problematisch, denn der sozialversicherungspflichtige Grundarbeitslohn wird dadurch dauerhaft abgesenkt. Viele Steuerbefreiungen und Pauschalierungsmöglichkeiten hängen davon ab, dass die **Arbeitgeberleistungen zusätzlich gewährt werden**. Die Regelungen betreffen zum Beispiel die Zuschüsse zu Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, zur Übereignung betrieblicher Fahrräder und zur Anwendung der 44-Euro-Freigrenze bei Gutscheinen und Geldkarten.

Mit der beabsichtigten Gesetzesergänzung (§ 8 Abs. 4 EStG) wird klargestellt, dass nur "echte" Zusatzleistungen steuerbegünstigt sind. Eine solche Zusatzleistung liegt vor, wenn der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt oder die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet wird. Wird die Leistung anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Arbeitslohnerhöhung gewährt oder wird bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn erhöht, liegt keine Zusatzleistung vor.

#### **Hintergrund: Zusätzlichkeit zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn**

**Zum Hintergrund:** Durch die Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 1.8.2019, VI R 32/18, VI R 21/17 und VI R 40/17, von der Finanzverwaltung belegt mit einem Nichtanwendungserlass v. 5.2.2020, IV C 5 - S 2334/19/10017) wurde das Kriterium der "Zusätzlichkeit zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" bei bestimmten Befreiungs- und Pauschalierungstatbeständen relativiert. Die Gesetzesänderung

schreibt die strengere Sichtweise der Finanzverwaltung ab 2020 fest. Der Bundesrat hatte sogar eine Anwendung auf alle offenen Fälle gefordert, das lehnt die Bundesregierung aber aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken ab.

### **Aufstockung Kurzarbeitergeld: Zuschüsse auch 2021 steuerfrei**

Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld und zum Saison-Kurzarbeitergeld sind derzeit bis 80 Prozent des Unterschiedsbetrages zwischen dem Soll-Entgelt und dem Ist-Entgelt steuerfrei gestellt (§ 3 Nr. 28a EStG). Die Vorschrift wurde durch das Corona-Steuerhilfegesetz eingeführt und sieht in ihrer aktuellen Fassung eine bis zum Jahresende 2020 befristete Steuerbefreiung der Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld vor. Die Befristung wird nun mit dem Jahressteuergesetz um ein Jahr verlängert. Die Steuerfreiheit gilt damit für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29. Februar 2020 beginnen und vor dem 1. Januar 2022 enden.

**Hinweis:** Der Bundesrat hat gefordert, die Steuerbefreiung der sogenannten Corona-Sonderzahlung ebenfalls zu verlängern - und zwar bis Ende Januar 2021. Alles Wichtige zur Corona-Sonderzahlung finden Sie hier.

### **Pauschale Besteuerung der Freifahrten von Soldaten**

Aktive Soldatinnen und Soldaten erhalten unter bestimmten Voraussetzungen Freifahrtberechtigungen für den Nah- und Fernverkehr der Bahn. Die Soldatinnen und Soldaten müssen die Fahrten in Uniform durchführen. Mit einer Ergänzung der Pauschalierungsvorschriften wird geregelt, dass die Freifahrtberechtigungen anstelle der individuellen Besteuerung ab 2021 auch pauschal mit 25 Prozent der Aufwendungen des Arbeitgebers besteuert werden können (§ 40 Abs. 2 EStG).

### **Arbeitgeber kann Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug beantragen**

Arbeitnehmer, denen keine Identifikationsnummer zugeteilt wurde, benötigen eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 39e Abs. 8 EStG). Eine Ergänzung stellt ab 2021 sicher, dass auch der Arbeitgeber die Möglichkeit hat, die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug für den Arbeitnehmer zu beantragen. Der Arbeitnehmer muss ihn dazu bevollmächtigen.

### **Pauschalierung für kurzfristige Arbeitnehmer aus dem Ausland**

Seit dem 1. Januar 2020 kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer für Bezüge von kurzfristigen, im Inland ausgeübten Tätigkeiten beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, die einer ausländischen Betriebsstätte dieses Arbeitgebers zugeordnet sind, mit einem Pauschsteuersatz von 30 Prozent des Arbeitslohns erheben (§ 40a Abs. 7 EStG). Klarstellend und rückwirkend wird geregelt, dass der Arbeitgeber die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen hat und er Schuldner der Pauschalsteuern ist.

### **Mobilitätsprämie alternativ zur Entfernungspauschale**

Ab 2021 wird für Pendler, die aufgrund ihres geringen Einkommens keine (Lohn-)Steuern zahlen, die Möglichkeit geschaffen, alternativ zu den erhöhten Entfer-

nungspauschalen ab dem 21. Entfernungskilometer ab 2021 eine sogenannte Mobilitätsprämie zu wählen. Aufgrund der im Jahressteuergesetz vorgesehenen Änderungen (§ 105 EStG) kann die Mobilitätsprämie mittels Einkommensteuerbescheid festgesetzt werden. Damit wird die Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vereinfacht.

### **Bundesrat fordert insbesondere Verbesserungen für Ehrenamtliche**

Trainerinnen und Trainer, die diese Tätigkeit nebenberuflich in Sportvereinen ausüben, profitieren von der Übungsleiterpauschale. Auch die Entschädigungen für Ausbilderinnen und Ausbilder, zum Beispiel bei der freiwilligen Feuerwehr und der DLRG oder an nebenberuflich in der Erziehung, Kunst oder Pflege Tätige, werden hierdurch begünstigt. Durch die vom Bundesrat vorgeschlagene Anhebung des Freibetrags von 2.400 Euro auf 3.000 Euro können auch von den Übungsleiterinnen und Übungsleitern getragene Kosten - insbesondere Fahrtkosten - im Zusammenhang mit der Tätigkeit besser als bisher steuerfrei erstattet werden.

Die daneben vorgesehene Erhöhung der sogenannten Ehrenamtspauschale von 720 Euro auf 840 Euro soll all diejenigen unterstützen, die nicht in den Anwendungsbereich der Übungsleiterpauschale fallen, sich aber gleichwohl ehrenamtlich engagieren, beispielsweise als Schriftführer oder Kassenwarte von gemeinnützigen Vereinen. Eine Umsetzung dieser beiden Maßnahmen ist aufgrund der Zustimmung der Bundesregierung kurzfristig zu erwarten.

Daneben fordert der Bundesrat eine von den Pauschalen unabhängige Steuerbefreiung für sogenannte Ehrenamtskarten. In vielen Ländern, Städten und Gemeinden werden teilweise bereits seit Mitte der 2000er-Jahre zur Anerkennung des ehrenamtlichen Engagements solche Karten ausgegeben. Die Inhaber erhalten zur Anerkennung oder Unterstützung ihres ehrenamtlichen Engagements eine Reihe verschiedener Vergünstigungen (zum Beispiel kostenfreier oder verbilligter Eintritt in Landes- oder Kommunaleinrichtungen, vergünstigter oder kostenloser Transport im öffentlichen Nahverkehr oder kostenlose Parkgelegenheiten). Die Bundesregierung will den Vorschlag prüfen, dabei aber Gestaltungen über das Ehrenamt vermeiden.

### **In Prüfung: Progressionsvorbehalt aussetzen?**

Lohnersatzleistungen sind steuerfrei, sie unterliegen aber dem Progressionsvorbehalt. Das bedeutet, dass die steuerfreien Lohnersatzleistungen gleichwohl den Steuersatz beeinflussen, der im Rahmen der verpflichtenden Veranlagung zur Einkommensteuer anzusetzen ist. Das führt dazu, dass insbesondere eine Vielzahl von Arbeitnehmern, die wegen der Corona-Krise Kurzarbeitergeld erhalten haben, 2021 bei Abgabe der Steuererklärung mit Steuernachforderungen der Finanzämter konfrontiert werden.

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die Wirkungen des Progressionsvorbehalts, insbesondere für die Fälle des Bezugs von Kurzarbeitergeld, zu evaluieren und ergänzend zu prüfen, inwieweit hierbei steuerschädliche Effekte vermieden werden können. Die Bundesregierung hat eine Prüfung zugesagt.

Weitere Änderungs- und Ergänzungswünsche des Bundesrates

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zahlreiche weitere Änderungen und Ergänzungen eingefordert. Für die Lohnsteuer ist noch auf folgende Punkte hinzuweisen:

**Mietverbilligung:** Der Ansatz eines Sachbezugs für eine Wohnung nach § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG unterbleibt ab 2020, soweit das gezahlte Entgelt mindestens zwei Drittel des ortsüblichen Mietwertes beträgt und dieser nicht mehr als 25 Euro je Quadratmeter ohne umlagefähige Kosten beträgt. Eine vom Bundesrat vorgeschlagene Ergänzung dient der Klarstellung, dass auch vom Arbeitgeber veranlasste Verbilligungen von einem Dritten in den Anwendungsbereich fallen. Geldleistungen sollen weiterhin nicht begünstigt sein. Auch an der Sozialversicherungspflicht soll sich nichts ändern. Die Bundesregierung will den Vorschlag prüfen.

**Kosten für das Homeoffice:** Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind bis jetzt nur unter strengen Voraussetzungen und vielfach begrenzt auf höchstens 1.250 Euro jährlich abzugsfähig. Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die Frage der Abziehbarkeit von Aufwendungen für einen Arbeitsplatz in der eigenen oder gemieteten Wohnung oder im eigenen oder gemieteten Haus angesichts neuer Arbeitsformen künftig sowohl dem Grunde als auch der Höhe neu geregelt werden sollte. Die Bundesregierung hat eine Prüfung zugesagt. Teilweise wird eine Pauschale von maximal 600 Euro jährlich bzw. fünf Euro pro Tag diskutiert, die von Hessen und Bayern gefordert wird.

#### **Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter:**

Der Bundesrat fordert eine Erhöhung der Grenze für die Sofortabschreibung von Wirtschaftsgütern, die unter anderem auch bei der Abschreibung von Arbeitsmitteln für Arbeitnehmer greift: Der Vorschlag sieht eine Anhebung von 800 Euro netto auf 1.000 Euro netto vor. Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen.

#### **Ausblick: Datenaustausch im Bereich der privaten Kranken- und Pflegeversicherung**

Zukünftig wird ein Datenaustausch zwischen den Unternehmen der privaten Kranken- und Pflegeversicherung, der Finanzverwaltung und den Arbeitgebern eingeführt. Damit werden die bisherigen Papierbescheinigungen im bestehenden Lohnsteuerabzugsverfahren vollständig ersetzt und der bürokratische Aufwand soll gemindert werden. Die gesetzliche Umsetzung soll bereits dieses Jahr erfolgen. Die Neuregelungen sind jedoch erst ab dem 1. Januar 2024 anzuwenden. Im Rahmen eines Pilotprojekts mit Echtdaten ist bereits ab dem 1. Januar 2023 eine Teilnahme möglich. Aufgrund der Verfahrensänderung kommt es ab 2024 zu zahlreichen weiteren Änderungen in den lohnsteuerlichen Vorschriften der §§ 39ff EStG (unter anderem die Abschaffung der Mindestvorsorgepauschale), über die wir Sie rechtzeitig informieren.



## II. Sonderzahlungen bis 1.500 Euro

### Sonderzahlungen bis 1.500 Euro steuerfrei in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewähren. Was dabei zu beachten ist.

#### BMF, Schreiben v. 26.10.2020, IV C 5 - S 2342/20/10012 :003

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hatte die Steuerbefreiung zunächst per Erlass bekannt gegeben (BMF, Schreiben v. 9.4.2020, IV C 5 - S 2342/20/10009 :001). Im Interesse der Rechtssicherheit ist im Rahmen des Corona-Steuerhilfegesetzes mit § 3 Nr. 11a EStG nachträglich eine gesetzliche Rechtsgrundlage für die Steuerfreiheit der Corona-Sonderleistungen geschaffen worden. Inzwischen ist zur Anwendung der Vorschrift ein überarbeiteter Erlass veröffentlicht worden.

Erfasst von der Neuregelung werden Sonderleistungen, die die Beschäftigten zwischen dem 1. März und dem 31. Dezember 2020 erhalten. Voraussetzung ist, dass die Beihilfen und Unterstützungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden. Eine Entgeltumwandlung ist demnach ausgeschlossen.

Weitere Einzelheiten hat die Finanzverwaltung in einem umfangreichen FAQ-Katalog dargestellt ( BMF, FAQ "Corona" (Steuern), Stand 24. September 2020).

#### Steuerfreiheit gilt nur für Sonderzahlungen in Zusammenhang mit der Corona-Krise

In erster Linie gedacht ist die großzügige Steuerbefreiung für in der Krisenzeit besonders gefordertes Personal. Weil bei der Anwendung des Steuerrechts nicht nach Berufen getrennt werden kann, gilt die Steuerfreiheit letztlich für alle Sonderzahlungen in allen Branchen, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind. Dazu soll aber ein **Zusammenhang mit der Corona-Krise** gehören.

Eine Vereinbarung über Sonderzahlungen, die **vor dem 1. März 2020** ohne einen Bezug zur Corona-Krise getroffen wurde, kann **nicht nachträglich** in eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise **umgewandelt werden**. Maßgeblich ist dabei der Zeitpunkt 1. März 2020, da nur ab diesem Zeitpunkt die Veranlassung in der Abmilderung der zusätzlichen Belastungen durch die Corona-Krise liegen kann. Leistungen des Arbeitgebers, die auf einer vertraglichen Vereinbarung oder einer anderen rechtlichen Verpflichtung beruhen, die vor dem 1. März 2020 getroffen wurden, können nicht steuerfrei gewährt werden.

Sofern vor dem 1. März 2020 keine vertraglichen Vereinbarungen oder andere rechtliche Verpflichtungen des Arbeitgebers zur Gewährung einer Sonderzahlung bestanden, kann unter Einhaltung der übrigen Voraussetzungen anstelle der Son-

derzahlung auch eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise gewährt werden.

Allerdings ist es in allen Fällen erforderlich, dass aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Mitarbeitern erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt.

### **Steuerfreie Corona-Sonderzahlung auch für Teilzeit- und geringfügig Beschäftigte**

Steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen können an alle Beschäftigten bis zu einem Betrag von 1.500 Euro geleistet werden. Das gilt unabhängig vom Umfang der Beschäftigung (Teilzeitbeschäftigung) und davon, ob und in welchem Umfang Kurzarbeitergeld gezahlt wird. Die Gewährung einer solchen Beihilfe ist auch an geringfügig entlohnte Beschäftigte möglich. Es wird auch nicht zwischen Leistungen von öffentlich-rechtlichen oder privaten Arbeitgebern unterschieden.

Beihilfen bis zu 1.500 Euro können auch dann steuerfrei gezahlt werden, wenn (ggf. ausschließlich) Kurzarbeitergeld im selben Lohnzahlungszeitraum bzw. in einem vorangegangenen Lohnzahlungszeitraum seit 1. März 2020 gezahlt wurde. Zur Aufstockung des Kurzarbeitergeldes hat der Gesetzgeber jedoch eine eigene Steuerbefreiungsvorschrift geschaffen (§ 3 Nr. 28a EStG). Nähere Einzelheiten dazu erfahren Sie in unserem Beitrag "Steuerliche Behandlung von Lohnersatzleistungen".

Arbeitgebern steht es zudem frei, anstelle einer üblichen steuerpflichtigen Abfindung wegen des Verlustes des Arbeitsplatzes steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen unter vorstehenden Voraussetzungen zu leisten. Die coronabedingte Betroffenheit muss allerdings in der Zeit begründet sein, in der das Beschäftigungsverhältnis bestand, sodass Abfindungen, die sich auf Beschäftigungsverhältnisse beziehen, die vor dem 1. März 2020 beendet wurden, nicht in steuerfreie Beihilfen oder Unterstützungen umqualifiziert oder umgewandelt werden können.

### **Voraussetzung für Steuerfreiheit: zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn**

Die steuerfreien Beihilfen und Unterstützungen müssen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden. Die Steuerbefreiung ist damit insbesondere im Rahmen von einem Gehaltsverzicht oder von Gehaltsumwandlungen ausgeschlossen. Auch in einem Tarifvertrag, durch Betriebsvereinbarung oder durch eine einzelvertragliche Vereinbarung kann eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vereinbart werden.

Zusätzlicher Arbeitslohn liegt nach Auffassung des BFH bereits vor, wenn dieser verwendungs- bzw. zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird (BFH, Urteil v. 1.8.2019, VI R 32/18, BStBl 2020 II S. 106). Danach wäre eine arbeitsvertraglich vereinbarte Gehaltsumwandlung nicht begünstigungsschädlich. Die Finanzverwaltung hat dieses Urteil jedoch mit einem Nichtanwendungserlass belegt (BMF, Schreiben v. 5.2.2020, IV C 5 - S 2334/19/100017 :002, BStBl 2020 I S. 222). Nähere Einzelheiten dazu erfahren Sie in unserem Bei-

trag "Nettolohnoptimierung: Finanzverwaltung will Rechtsprechung nicht anwenden".

### **1.500 Euro steuerlicher Freibetrag pro Dienstverhältnis**

Es handelt sich bei den 1.500 Euro um einen steuerlichen Freibetrag. Arbeitgebern steht es frei, auch höhere Sonderzahlungen zu leisten. Beihilfen und Unterstützungen können unter Einhaltung der Voraussetzungen jedoch nur bis zu einem Betrag von 1.500 Euro steuerfrei bleiben.

Der Betrag von insgesamt bis zu 1.500 Euro kann pro Dienstverhältnis ausgeschöpft werden; dies gilt allerdings nicht bei mehreren Dienstverhältnissen im Kalenderjahr zu ein und demselben Arbeitgeber.

### **Lex specialis: Vorrang der Sondervorschrift**

Die Steuerbefreiung ist "lex specialis" für jegliche Sonderleistungen, die coronabedingte Belastungen und Herausforderungen honorieren und in der Zeit vom 1. März bis 31. Dezember 2020 im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis an Arbeitnehmer ausgezahlt werden. Unerheblich ist, aus welchen Mitteln diese Sonderleistungen finanziert und ob sie vom Arbeitgeber oder als Arbeitslohn von dritter Seite ausgezahlt werden. Danach werden auch Leistungen aus öffentlichen Mitteln auf die 1.500 Euro angerechnet.

### **Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflichten der Corona-Sonderzahlung**

Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen, sodass sie für den Lohnsteuer-Außenprüfer als solche erkennbar sind und die Rechtsgrundlage für die Zahlung bei Bedarf geprüft werden kann.

Die steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise ist nicht auf der Lohnsteuerbescheinigung des Kalenderjahres 2020 auszuweisen und muss auch nicht in der Einkommensteuererklärung angegeben werden.

Unter Einhaltung der vorstehenden Voraussetzungen unterliegen ausgezahlte steuerfreie Beihilfen oder Unterstützungen nicht dem sog. Progressionsvorbehalt. Sie erhöhen damit auch nicht den bei der Steuererklärung anzuwendenden Steuersatz (anders u.a. beim Kurzarbeitergeld, siehe dazu unsere News "Steuerliche Behandlung von Lohnersatzleistungen").

### **Corona-Sonderzahlung: Aus Steuerfreiheit folgt Beitragsfreiheit**

Die Beihilfen und Unterstützungen bleiben auch in der Sozialversicherung beitragsfrei. Steuerfreie Einnahmen gehören grundsätzlich nicht zum Arbeitsentgelt. Die Sozialversicherungsfreiheit ergibt sich damit automatisch aufgrund der Steuerfreiheit.

Auch bei Minijobbern gehören die steuerfreien Beihilfen oder Unterstützungen nicht zum regelmäßigen Verdienst des Minijobbers und führen somit nicht zum Überschreiten der zulässigen Entgeltgrenze. Die Sonderzahlung beeinflusst den 450-Euro-Minijob daher nicht.

**Verlängerung des Zeitraums für Corona-Sonderzahlung?**

Der Bundesrat hat im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 gefordert, die Steuerbefreiung zu verlängern – und zwar bis Ende Januar 2021. Auch die "Corona-Prämie" i. S. v. § 150a SGB XI, die an bestimmte Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in Pflegeeinrichtungen gezahlt wird (sogenannter Pflegebonus) fällt dem Grunde nach unter diese Steuerbefreiung. Der Pflegebonus wird den Pflegekräften mit der Lohnzahlung von ihrem Arbeitgeber ausgezahlt und diesem von der Pflegekasse (ggf. anteilig) erstattet. Die Erstattung einer zweiten Tranche der Pflegekasse ist für den 15. Dezember 2020 vorgesehen. Dies lässt den Arbeitgebern kaum Zeit für eine steuerbegünstigte Weiterleitung an die Beschäftigten. Eine einmonatige Verlängerung will die Bundesregierung prüfen.

### **III. Strenge Mitteilungspflichten bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen**

Bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen sind nach den neuen §§ 138d–138k AO ab dem 1.7.2020 mitteilungspflichtig (Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen v. 21.12.2019, BGBl. I 2019, 2875).

Die Abgrenzung mitteilungspflichtiger Sachverhalte und Gestaltungen bereitet in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten, da das Gesetz zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe enthält. Das hierzu immer wieder angekündigte BMF-Schreiben steht nach wie vor aus, es liegen nur Entwürfe vor (zuletzt: BMF-Entwurf v. 14.7.2020 – IV A 3 - S 0304/19/10006). Trotz dieser Unklarheiten ist die Mitteilungspflicht zur Vermeidung von Ordnungswidrigkeiten und steuerstrafrechtlichen Folgen ab dem 1.7.2020 im elektronischen Mitteilungsverfahren (§§ 138f ff. AO) sowie im Rahmen der laufenden Steuererklärungen (§ 138k AO) umzusetzen.

#### **Hintergrund und Abgrenzung zur steuerlichen Anerkennung von Steuergestaltungen**

Die Neuregelungen setzten eine EU-Richtlinie um (EU 2018/822 des Rates v. 25.5.2018, ABl. L 139/1 v. 5.6.2018, Art. 3). Die Einführung einer Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen und der anschließende automatische Informationsaustausch zwischen den zuständigen Steuerbehörden aller EU-Mitgliedstaaten sollen die nationalen Finanzbehörden und die Gesetzgeber in die Lage versetzen, zeitnah Steuervermeidungspraktiken zu identifizieren und ggf. dagegen vorzugehen.

Die auf Unionsrecht basierende Mitteilungspflicht ist unabhängig von der steuerlichen Anerkennung nach nationalem Recht (vgl. BMF-Entwurf v. 14.7.2020 Rz. 114). Eine Mitteilungspflicht ist auch unabhängig davon, ob der Vorgang der Finanzverwaltung bereits bekannt ist, beispielsweise aufgrund einer verbindlichen Auskunft.

#### **Unklarheiten zur zeitlichen Anwendung**

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hatte aufgrund der Komplexität der gesetzlichen Regelung ein Anwendungsschreiben angekündigt, hierzu aber bislang nur Entwürfe vorgelegt (Entwürfe vom 2.3.2020 und vom 14.7.2020).

Aufgrund der Belastungen infolge der COVID-19-Pandemie war indes seitens der EU der Weg für eine Verlängerung dieser Fristen um drei Monate bzw. sechs Monate freigemacht worden (vgl. Centrale-Rundbrief 7/2020; Hess, DStR 2020, 1153). Der deutsche Gesetzgeber hatte im Rahmen des **Corona-Steuerhilfegesetzes v. 13.6.2020** (BGBl. I 2020,1385) auch die Grundlage für eine rasche Umsetzung entsprechender Regelungen in das deutsche Recht geschaffen. Statt einer gesetzlichen

Regelung wurde das ermächtigt, „durch ein BMF-Schreiben Fristverlängerungen bei der Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen anzuordnen, soweit die unionsrechtlichen Vorgaben dies ermöglichen“, da „die Betroffenen, insbesondere die Intermediäre und Nutzer, zeitnah Rechtssicherheit über die von ihnen zu beachtenden Fristen benötigen“ (Gesetzesbegründung BR-Drucks. 19/19601 v. 27.5.2020, 38). Auf einer Regierungspressekonferenz am 6.7.2020 teilte eine Sprecherin des BMF nun auf Presseanfrage völlig überraschend mit, dass der Minister sich gegen eine Verschiebung der Frist entschieden habe. Das angekündigte Anwendungsschreiben steht nach wie vor aus. Nach dem letzten BMF-Entwurf v. 14.7.2020 (veröffentlicht am 6.8.2020) wurde auch die im vorangehenden BMF-Entwurf v. 2.3.2020 – IV A 3 - S 0304/19/10006:002 in Tz. 267 f. noch enthaltene Nichtbeanstandungsfrist bis 30.9.2020 für ab 1.7.2020 meldepflichtige Vorgänge gestrichen.

### **Mitteilungsfristen**

Mitteilungsfristen werden durch folgende „Ereignisse“ ausgelöst (138f Abs. 2 AO):

- Die grenzüberschreitende Steuergestaltung wird zur Umsetzung bereitgestellt,
- der Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist zu deren Umsetzung bereit oder
- mindestens ein Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung hat den ersten Schritt der Umsetzung dieser Steuergestaltung gemacht.

Die Mitteilungsfrist beträgt für

- aktuelle Ereignisse ab dem 1.7.2020 30 Tage nach Ablauf des Tages, an dem das erste der dieser Ereignisse eintritt (§ 138f Abs. 2 AO);
- historische Ereignisse (Altfälle) aus dem Zeitraum 25.6.2018 bis 30.6.2020 bis zum 31.8.2020 (Art. 97 § 33 Abs. 2 EGAO).

Zur Abgrenzung von Umsetzungshandlungen von historischen Ereignissen und aktuellen Ereignissen vgl. Entwurf v. 14.7.2020 Tz. 43 f.

### **Mitteilungspflichtige Steuergestaltungen**

Der Begriff einer Steuergestaltung soll nach dem BMF-Entwurf v. 14.7.2020 Tz. 9 ff. sehr weit gefasst sein und die Herbeiführung oder Änderung bestimmter Strukturen, Prozesse oder Situationen umfassen. Dies kann z.B. durch Schaffung, Zuordnung, Erwerb oder Übertragung von Einkünften oder deren Quellen auf einen anderen Rechtsträger, Gründung oder Erwerb einer Einkünfte erzielenden juristischen Person oder der Anpassung vertraglicher Konditionen geschehen.

Wie weit die Finanzverwaltung den Begriff der Steuergestaltung fasst, verdeutlicht die ausdrückliche Erwähnung eines „unbedenklichen Beispiels“, dass nämlich das Abwarten des Ablaufs einer gesetzlichen Frist oder eines gesetzlichen Zeitraums keine Steuergestaltung sei (Tz. 10).

Eine Steuergestaltung ist aber nur mitteilungspflichtig, wenn sie

- eine Steuer betrifft, auf die das EU-Amtshilfegesetz Anwendung findet, d.h. insbesondere ESt, KSt, GewSt, ErbSt, GrESt – ausgenommen sind USt, Zölle und bestimmte Verbrauchsteuern (§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO),
- grenzüberschreitend ist, d.h. mehr als einen EU-Mitgliedstaat oder auch einen Drittstaat betrifft und die Beteiligten in unterschiedlichen oder mehreren Steuerhoheiten ansässig oder tätig sind oder die Gestaltung sich auf den automatischen Informationsaustausch oder die Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers auswirkt (§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO),
- mindestens eins der gesetzlich benannten Kennzeichen erfüllt (§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO) aufweisen.

Nur das Vorliegen eines der gesetzlich genannten „Kennzeichen“ kann zur Mitteilungspflicht einer Steuergestaltung führen:

Kennzeichen, die stets zur Mitteilungspflicht führen (§ 138e Abs. 2 AO i.V.m. § 138d Abs. 2 Nr. 3b AO), sind:

- Zahlungen/Betriebsausgaben zwischen verbundenen Unternehmen, wenn der Empfänger in keinem Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig ist oder dieses als „nicht-kooperierend“ eingestuft ist (Nr. 1a),
- Gestaltungen für Mehrfachabschreibungen, doppelte Nicht-Erfassung, Ausnutzung erheblicher Bewertungsunterschiede oder zur Aushöhlung des Informationsaustausches (Nr. 1b, c, Nr. 2),
- intransparente Ketten (Nr. 3),
- Verrechnungspreisgestaltungen zur Nutzung bestimmter unilateraler Regeln, bestimmter immaterieller Vermögenswerte und bestimmter Funktionsverlagerung.

Kennzeichen, die **nur zu einer Mitteilungspflicht führen**, wenn einer ihrer **Hauptvorteile** in der Erlangung eines steuerlichen Vorteils besteht (§ 138e Abs. 1 AO i.V.m. § 138d Abs. 2 Nr. 3a AO = Kennzeichen unter dem Vorbehalt eines „Relevanztest“ oder „main benefit test“), sind:

- Vertraulichkeitsklausel für Nutzer und Beteiligte (Nr. 1a),
- erfolgsabhängige Vergütung (Nr. 1b),
- standardisierte Dokumentation oder Struktur der Gestaltung für mehrere Nutzer ohne individuelle Anpassungen (Nr. 2),
- unangemessene Schritte zum Erwerb eines Verlust-Unternehmens (Nr. 3a),
- Umwandlung von Einkünften in Kapital, Schenkung oder nicht bzw. niedrig besteuerte Einkünfte (Nr. 3b),
- zirkuläre Transaktionen (Nr. 3c),
- Zahlungen/Betriebsausgaben zwischen verbundenen Unternehmen, wenn das Steuerhoheitsgebiet des Empfängers einen Körperschaftsteuersatz von (nahe) null hat oder die Zahlungen beim Empfänger vollständig steuerfrei oder präferentiell zu besteuern sind (Nr. 3d, e).

**Steuerlicher Vorteil: Ein solcher steuerlicher Vorteil liegt vor, wenn**

- durch die Steuergestaltung Steuern erstattet, Steuervergütungen gewährt oder erhöht oder Steueransprüche entfallen oder verringert werden sollen,
- die Entstehung von Steueransprüchen verhindert werden soll oder
- die Entstehung von Steueransprüchen in andere Besteuerungszeiträume oder auf andere Besteuerungszeitpunkte verschoben werden soll (§ 138d Abs. 3 AO).

Der BMF-Entwurf v. 14.7.2020 enthält als Anlage eine sog. „White List“. Darin benennt das BMF für die Gruppe der „Kennzeichen“, die unter dem Vorbehalt eines steuerlichen „Main-Benefit-Tests“ stehen, Fallgruppen, bei denen kein für die Mitteilungspflicht erforderlicher steuerlicher Vorteil bestehen soll. Hierzu gehört u.a.

Nutzung von Freigrenzen und Freibeträgen,

- Ausübung steuerlicher Wahlrechte,
- Erfüllung der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 5 KStG oder § 3 GewStG,
- Vorgänge, die dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) unterfallen,
- Abschluss bestimmter Altersvorsorgeverträge und Basisrentenverträge, die nach den §§ 5 und 5a des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes (AltZertG) zertifiziert sind,
- Änderung des Gesellschaftsvertrags, um die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 ErbStG zu erfüllen,
- Abschluss von Poolverträgen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zur Herbeiführung einer Begünstigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften,
- langfristige Auf- oder Abstockung von Beteiligungen, die z.B. darauf abzielen, eine Vermeidung der Streubesitzbesteuerung nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG zu vermeiden.

Allerdings soll auch in diesen Fällen die Mitteilungspflicht nur ausgeschlossen sein, „sofern sich der steuerliche Vorteil ausschließlich im Geltungsbereich der AO auswirkt und er unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen ist“.

**Mitteilungspflichtige Person**

Mitteilungspflichten bestehen primär für eine Person, die eine grenzüberschreitende Steuergestaltung vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung verwaltet (sog. „Intermediär“ – § 138d Abs. 1 AO), sofern diese in Deutschland ansässig ist oder dort einen anderen Bezugspunkt hat (§ 138f Abs. 7 AO). Darüber hinaus bestehen auch Mitteilungspflichten anderer Beteiligter, insbesondere des „Nutzers“, z.B. dann, wenn der Intermediär gesetzlichen Verschwiegenheitsverpflichtungen unterliegt (§ 138f Abs. 6 AO) oder der Nutzer grenzüberschreitende Gestaltungen selbst konzipiert (§ 138d Abs. 6 AO).



Zu Abgrenzungs- und Zweifelsfragen siehe Krüger/Welling, DB 2020, 1190; vgl. zu verfassungsrechtlichen Bedenken aufgrund der im Interesse der Aufdeckung grenzüberschreitender Steuergestaltungen gesetzlich auferlegten Verletzung beruflicher Verschwiegenheitsverpflichtung z.B. Spatscheck/Spilker, DB 2020, 1420.

Auch innerhalb eines Konzerns können rechtlich und steuerrechtlich eigenständige Unternehmenseinheiten als Intermediär, Nutzer oder anderer Beteiligter mitteilungs-pflichtig sein, wenn beispielsweise eine Konzern(-ober)-gesellschaft für nachgeschaltete Konzerngesellschaften Steuergestaltungen konzipiert oder konzipieren lässt (siehe BMF-Entwurf v. 14.7.2020 Rz. 23 ff.).

### **Form der Mitteilung**

Anzeigepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen sind elektronisch nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle dem BZSt mitzuteilen (§ 138f AO, BMF v. 29.4.2020 – IV B 6 - S 1316/19/10024:012, IStR 2020, 480). Die Mitteilungspflicht umfasst abstrakte gestaltungsbezogene Angaben zu der grenzüberschreitenden Steuergestaltung sowie personenbezogene Angaben zum Nutzer und den beteiligten Personen.

### **Angaben in Steuererklärungen**

Hat ein Nutzer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung verwirklicht, so hat er diese in der Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum oder den Besteuerungszeitpunkt anzugeben, in der sich der steuerliche Vorteil der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erstmals auswirken soll. Hierzu genügt die Angabe der zugeteilten Registrier- und Offenlegungsnummer (§ 138k AO). Liegen diese dem Nutzer im Zeitpunkt der Übermittlung der maßgeblichen Steuererklärung noch nicht vor, hat er hierauf in seiner Steuererklärung hinzuweisen (BMF-Entwurf v. 14.7.2020 Rz. 265)

### **Sanktionen**

Eine Verletzung der Mitteilungspflichten stellt eine Ordnungswidrigkeit dar. Sie kann in Deutschland mit einem Bußgeld von 25.000 € geahndet werden (§ 379 Abs. 2 CMR 2020, 9 Nr. 1e–1g, Abs. 7 AO). Andere EU-Mitgliedstaaten können schärfere Sanktionen vorsehen (vgl. Art. 25a EU-Richtlinie 2018/822 v. 25.5.2018). Die ordnungswidrigkeitsrechtlichen Vorschriften nach § 379 Abs. 2 Nr. 1e–1g, Abs. 7 AO sind nur in Fällen anzuwenden, in denen das für die Mitteilungspflicht maßgebliche Ereignis nach dem 30.6.2020 eingetreten ist (Art. 97 § 33 Abs. 3 EGAO); grenzüberschreitende Steuergestaltungen, in denen der erste Schritt nach dem 24.6.2018 und vor dem 1.7.2020 umgesetzt wurde, sind davon nicht erfasst, vgl. auch Baum, NWB 2019, 3069; Adrian/Heinsen, WPg 2020, 232, 242. Ob sich damit aus dem Unterlassen einer Mitteilung von Altfällen weder ordnungswidrigkeitsrechtliche Risiken noch strafrechtliche Risiken im Rahmen der Steuererklärung ergeben, ist unklar. Nach Art. 97 § 33 Abs. 3 EGAO ist auch § 379 Abs. 2 Nr. 1g (Angaben in der Steuererklärung, in der sich der steuerliche Vorteil der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erstmals auswirken soll, § 138k AO) nur anzuwenden, wenn das maßgebliche Ereignis nach dem 30.6.2020 eingetreten ist.

Die Praxis steht aufgrund der Unbestimmtheit der Vorschriften vor erheblichen Anwendungsproblemen. Die Regelungen unterliegen aufgrund ihrer Bußgeldbewehrung grundsätzlich dem qualifizierten Bestimmtheitsgebot für Strafgesetze (Art. 49 Abs. 1 Satz 1 GRCh – Charta der Grundrechte der Europäischen Union), dessen Erfüllung für wesentliche Teile der Regelungen der Mitteilungspflichten überaus fraglich ist (vgl. dazu Stöber, BB 2020, 983). Mögliche Folgen hieraus erleichtern die gegenwärtige Mitteilungsentscheidung jedoch nicht. Teilweise werden für Zweifelsfälle daher rein vorsorgliche Mitteilungen empfohlen (vgl. v. Schweinitz, IStR 2020, 486, 493 „aus Vorsicht trotzdem sinnvoll zu melden“; Anissimov, FR 2020, 281: „Mitteilungen in allen Fällen zu machen, in denen das Bestehen der Mitteilungspflicht bloß möglich, nicht erst überwiegend wahrscheinlich erscheint“).

## **B. Urteile und Verwaltungsanweisungen**

### ***I. Einkommensteuerrecht***

1. Keine Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden BEA-Freibetrages nach Volljährigkeit des Kindes

**Für ein über 18 Jahre altes Kind ist eine Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden einfachen BEA-Freibetrages nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes nicht vorgesehen.**

**BFH v. 22.4.2020 - III R 61/18**

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

Streitig ist die Übertragung des Freibetrages für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag) für die volljährige Tochter T des Klägers für die Monate Januar 2014 bis Juli 2014 und für den volljährigen Sohn S für die Monate März 2014 bis Dezember 2014 auf die beigeladene Kindesmutter.

Die Mutter beantragte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 die Übertragung der dem Vater zustehenden Kinderfreibeträge für die beiden volljährigen Kinder, ebenso die BEA-Freibeträge. Sie trug vor, der andere Elternteil, der Kläger, komme seiner Unterhaltsverpflichtung nicht ausreichend nach oder sei mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig. Das Finanzamt lehnte zunächst eine Übertragung der Freibeträge auf die Mutter ab. Hiergegen legte diese erfolgreich Einspruch ein.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage teilweise statt. Bei der Mutter seien lediglich die einfachen BEA-Freibeträge zu berücksichtigen.

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

Die Revision des Finanzamts hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Das FG hat eine Übertragung des dem Kläger zustehenden BEA-Freibetrages auf die Beigeladene zu Recht abgelehnt.

Eine Übertragung des BEA-Freibetrages bei volljährigen Kindern ist nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes in § 32 Abs. 6 Satz 6 EStG nicht vorgesehen. Für eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung des § 32 Abs. 6 Satz 6 EStG dahingehend, dass der BEA-Freibetrag auch bei volljährigen Kindern übertragen werden kann, ergeben sich im Streitfall keine Anhaltspunkte. Insbesondere deuten weder die Gesetzesmaterialien oder die Entstehungsgeschichte noch die Gesetzssystematik darauf hin, dass der Gesetzgeber mit der Regelung des § 32 Abs. 6 Satz 6 EStG auch die Übertragung des einfachen BEA-Freibetrages bei volljährigen Kindern regeln wollte, soweit ein Elternteil seinen Unterhaltspflichten im Wesentlichen nicht nachkommt. Den Gesetzesmaterialien lässt sich vielmehr entnehmen, dass der einfache BEA-Freibetrag jedem Elternteil "unabhängig von den tatsächlichen Auf-

wendungen" bzw. "ohne dass es auf eine Verletzung von Unterhaltspflichten des anderen Elternteils ankommt", gewährt werden soll.

Hätte der Gesetzgeber die Regelung der Übertragung des BEA-Freibetrages mit der zur Übertragung des Kinderfreibetrages bei volljährigen Kindern koppeln wollen, hätte es hierfür einer klaren gesetzlichen Regelung bedurft. Auch wenn es rechtspolitisch wünschenswert erscheinen könnte, die Übertragung des BEA-Freibetrages bei volljährigen Kindern, bei denen der Ausbildungsbedarf und damit regelmäßig tatsächliche Aufwendungen im Vordergrund stehen, nach denselben Grundsätzen wie die Übertragung des Kinderfreibetrages zu regeln, darf der Anwendungsbereich einer Vorschrift von der Verwaltung und den Gerichten nicht über die bewusst vom Gesetzgeber gesetzten Grenzen ausgedehnt werden. Die Entscheidung, auch bei volljährigen Kindern eine Übertragung des BEA-Freibetrages von einem Elternteil auf den anderen zu ermöglichen, obliegt daher allein dem Gesetzgeber.

2. Prozesskosten im Zusammenhang mit einem Umgangsrechtsstreit können nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden

**Unter der Existenzgrundlage i.S.d. § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG ist nur die materielle Lebensgrundlage des Steuerpflichtigen zu verstehen. Prozesskosten anlässlich eines Umgangsrechtsstreits und der Rückführung des Kindes aus dem Ausland zurück nach Deutschland sind gem. § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG vom Abzug als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen.**

### **BFH v. 13.8.2020 - VI R 15/18**

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

Der Kläger ist Vater einer im Januar 2012 geborenen Tochter. Seit Juni 2012 leben er und seine frühere Ehefrau, die Mutter seiner Tochter, dauernd getrennt. Mutter und Kind leben seitdem in Südamerika. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2014 machte der Kläger neben Krankheitskosten und Aufwendungen für Fahrten zu Ärzten Prozesskosten i.H.v. rd. 21.000 € als außergewöhnliche Belastung geltend.

Das Finanzamt berücksichtigte lediglich die Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung, die sich wegen der zumutbaren Belastung nicht auswirkten. Die Prozesskosten könnten gem. § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG nicht berücksichtigt werden. Der Kläger trug demgegenüber vor, die Aufwendungen seien ihm im Rahmen von Verfahren zum Haager Übereinkommen über die zivilrechtlichen Aspekte internationaler Kindesentführung entstanden, nachdem seine frühere Ehefrau die gemeinsame Tochter nach einer Urlaubsreise nicht nach Deutschland zurückgebracht, sondern in Südamerika behalten habe.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

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

Auf die Revision des Finanzamts hob der BFH das Urteil auf und wies die Klage ab.

Das FG hat die Prozesskosten des Klägers zu Unrecht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt.

Für Prozesskosten gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2013 ein grundsätzliches Abzugsverbot (§ 33 Abs. 2 Satz 4 EStG). Nur wenn der Steuerpflichtige ohne die Aufwendungen Gefahr läuft, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine notwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können, ist ein Abzug der Prozesskosten (ausnahmsweise) zulässig. Existenzgrundlage im Sinne des Gesetzes ist aber nach dem eindeutigen Willen des Gesetzgebers allein die materielle Lebensgrundlage des Steuerpflichtigen.

Vorliegend ist durch die Kindesentführung ungeachtet der besonderen emotionalen und auch finanziellen Belastung für den Kläger allein dessen immaterielle Existenzgrundlage betroffen. Es ist auch verfassungsrechtlich nicht geboten, die Begrif-

fe der Existenzgrundlage und der lebensnotwendigen Bedürfnisse in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG (auch) in einem immateriellen Sinne zu deuten. Der BFH bestätigte damit seine bisherige strenge Auffassung, der das FG mit einem sog. Rüttelurteil entgegengetreten war.

3. Abzug von Aufwendungen für ein eine Erstausbildung vermittelndes Erststudium als Betriebsausgaben?

**§ 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG erfasst Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, auch dann, wenn das Studium objektiv und subjektiv der Förderung einer konkreten späteren Erwerbstätigkeit dient. Die Vorschrift ist im Hinblick auf die übertragbaren Ausführungen zu § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG im BVerfG-Beschluss vom 19.11.2019 (2 BvL 22-27/14) mit Art. 3 Abs. 1 GG, Art. 12 GG und dem Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums (Art. 1 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar. Die rückwirkende Anwendung der Regelung des § 4 Abs. 9 EStG i.V.m. § 52 Abs. 12 Satz 11 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG für die Veranlagungszeiträume ab 2004 ist verfassungsgemäß.**

**BFH v. 16.6.2020 - VIII R 4/20**

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

Die Beteiligten streiten über den Abzug von Aufwendungen für ein Studium der Klägerin im Streitjahr 2004. Die Klägerin und der Kläger werden für das Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin war im Streitjahr 19 Jahre alt. Sie besuchte vor dem Zuzug nach Deutschland bei ihrem Vater in Weißrussland drei Jahre eine Kunstschule, anschließend studierte sie in Weißrussland an der Universität Pädagogik. Weder die künstlerische Ausbildung beim Vater noch das Studium in Weißrussland beendete die Klägerin durch Abschlussprüfungen. Sie begann im Streitjahr 2004 an der Universität in A ein Studium der Slawistik und Kunstpädagogik. Dieses Studium schloss sie 2010 mit der Magisterprüfung erfolgreich ab. Bereits während der Ausbildung in Weißrussland arbeitete die Klägerin als Künstlerin und Buchillustratorin. Sie erzielte aus dieser Tätigkeit in Weißrussland Einnahmen und führte diese Tätigkeit in Deutschland fort.

Nachdem das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr im Einkommensteuerbescheid 2004 geschätzt hatte, erhoben die Kläger Einspruch. Die Klägerin machte einen Verlust aus ihrer künstlerischen Tätigkeit bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend, den sie im Rahmen einer Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte. Von den Betriebseinnahmen i.H.v. 120 € zog sie Betriebsausgaben für das im Streitjahr aufgenommene Studium in A ab. Sie trug im Streitjahr studienbezogene Aufwendungen, die auf Arbeitsmittel, Immatrikulationskosten, Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung und Fahrtkosten entfielen, i.H.v. rd. 9.000 €. Das Finanzamt berücksichtigte bei den Einkünften der Klägerin aus selbständiger Tätigkeit die erklärten Betriebseinnahmen abzgl. pauschal geschätzter Betriebsausgaben i.H.v. 25 % und setzte Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.H.v. 90 € an. Die Aufwendungen für das Studium berücksichtigte das Finanzamt als Sonderausgaben i.H.v. 4.000 € gem. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der im Streitjahr zunächst geltenden Fassung des Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21.7.2004. Es setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr entsprechend fest.

Das FG gab der anschließend erhobenen Klage weitgehend statt.

## II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auf die Revision des Finanzamts hob der BFH das Urteil auf und wies die Klage ab.

Das FG hat die Aufwendungen der Klägerin für das Studium in A zu Unrecht als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit abgezogen.

§ 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG konkretisiert wie § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG für den Werbungskostentatbestand den Begriff des Betriebsausgabentatbestands dahingehend, dass die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, nicht beruflich veranlasst und damit weder unbeschränkt abzugsfähig sind (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 4 Abs. 4 EStG) noch als negative Einkünfte in andere Veranlagungszeiträume zurück- oder vorgetragen werden können (§ 10d EStG). Mit dem Merkmal des "Erststudiums, das eine Erstausbildung vermittelt" in § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG grenzt der Gesetzgeber gemischt veranlasste Aufwendungen für ein Erststudium, die nicht unter den Betriebsausgabenbegriff fallen, von Aufwendungen für ein Erststudium ab, die beruflich veranlasst sind. §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6, 10 Abs. 1 Nr. 7, 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG verdeutlichen die Grundentscheidung des Gesetzgebers, dass eine Erstausbildung auch in Form eines Erststudiums generell der privaten Lebensführung zuzuordnen ist. Da der berufliche Veranlassungszusammenhang zwischen einer Erstausbildung und der späteren Berufstätigkeit typischerweise nicht hinreichend konkret ist, weist der Gesetzgeber Aufwendungen für eine solche Erstausbildung dem Sonderausgabenabzug und nicht dem Bereich der Einkünfteermittlung zu.

Unter den Begriff des Erststudiums, das eine Erstausbildung i.S.d. § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG vermittelt, fallen somit insbesondere Erststudien, die nach dem Schulabschluss aufgenommen werden. Die Vorschrift erfasst ein Erststudium, das eine Erstausbildung darstellt, jedoch auch, wenn das Studium im Hinblick auf eine bestimmte spätere Erwerbstätigkeit zielgerichtet aufgenommen wird und damit einen konkreten Veranlassungszusammenhang zu dieser Erwerbstätigkeit aufweist. Denn auch bei der Ausrichtung des Studiums auf eine objektiv und subjektiv angestrebte konkrete Erwerbstätigkeit ist typisierend von gemischten untrennbaren Veranlassungsbeiträgen auszugehen, bei denen der private Beitrag der Aufwandstragung nicht völlig unbedeutend ist. Vorliegend war das Studium für die Klägerin ein Erststudium. Denn sie hatte ihr vorheriges Studium der Pädagogik in Weißrussland nicht durch eine Abschlussprüfung beendet. Ferner diente das Studium der Slawistik und Kunstpädagogik bei der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise auch der Erstausbildung der Klägerin. Sie nahm das Studium im Streitjahr im Alter von 19 Jahren auf und betrieb es in Vollzeit, um Kenntnisse zu erwerben, die der angestrebten späteren Vollzeittätigkeit als Künstlerin und Buchillustratorin dienen sollten. Sie wollte durch das Studium die Grundlagen für die künstlerische Tätigkeit schaffen. Das Studium förderte danach sowohl die Persönlichkeitsentwicklung als auch die Erwerbstätigkeit der Klägerin.

Es liegen somit untrennbar gemischte Veranlassungszusammenhänge vor, bei de-



nen der private Beitrag der Aufwandstragung nicht völlig unbedeutend ist. Solche Aufwendungen sind nach dem Willen des Gesetzgebers gemäß § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen und dem Bereich der Sonderausgaben gem. § 10 Abs. Nr. 7 EStG zugewiesen. Ein Erststudium, das eine schon ausgeübte künstlerische Tätigkeit fördern soll, verliert nicht den Charakter einer "Erstausbildung" i.S.d. § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG, wenn es objektiv - wie im Streitfall - sowohl der Persönlichkeitsentwicklung als auch der Entwicklung der künstlerischen Fähigkeiten des Steuerpflichtigen dient. Das Studium der Klägerin hatte auch unter Berücksichtigung des in Weißrussland Gelernten, ihrer künstlerischen Eigenausbildung und der schon begonnenen künstlerischen Erwerbstätigkeit nicht den Charakter eines rein beruflich veranlassten berufsbegleitenden Studiums oder einer Zweitausbildung.

Die Regelung des § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG ist hinsichtlich der Grundentscheidung des Gesetzgebers, betrieblich veranlasste Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, als auch hinsichtlich der Abgrenzung solcher Aufwendungen zu den rein beruflich veranlassten Aufwendungen für eine Zweitausbildung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und dem Grundrecht der Berufsfreiheit gem. Art. 12 GG vereinbar. Zwar verhält sich der BVerfG-Beschluss v. 19.11.2019 (2 BvL 22-27/14) nur zu § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG und entfaltet auch nur insoweit Gesetzeskraft. Angesichts der Ausführungen in den Entscheidungsgründen des BVerfG-Beschlusses (weiterhin) ist von der Verfassungsmäßigkeit des gleichlautenden § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG auszugehen. Die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, als Sonderausgaben bis zu einem Höchstbetrag von 4.000 € gem. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG verletzt auch nicht das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums oder sonstige betroffene Grundrechte (Art. 1 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG). Die rückwirkende Geltung der Vorschrift des § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG i.V.m. der zeitlichen Anwendungsbestimmung in § 52 Abs. 12 Satz 11 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG im Streitjahr die verfassungsrechtlich geschützten Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes nicht verletzt und auch insoweit verfassungsgemäß ist.

4. Erste Tätigkeitsstätte: Einordnung eines in Vollzeit absolvierten Fortbildungslehrgangs am Ort der Bildungseinrichtung

**Nach der Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts zum Veranlagungszeitraum 2014 gilt auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird, als erste Tätigkeitsstätte. Dies gilt auch dann, wenn die Bildungseinrichtung lediglich im Rahmen einer kurzzeitigen Bildungsmaßnahme besucht wird.**

**BFH v. 14.5.2020 - VI R 24/18**

### **I. Sachverhalt:**

Der ledige Kläger ist (gelernter) Behälter- und Apparatebauer. Im Streitjahr 2014 hatte er einen viermonatigen Schweißtechnikerlehrgang in Vollzeit besucht. Zu dieser Zeit stand er nicht in einem Arbeitsverhältnis.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Zusammenhang mit diesem Lehrgang u.a. Kosten für eine Unterkunft sowie Verpflegungsmehraufwendungen für drei Monate als Werbungskosten geltend. Einen doppelten Haushalt führte er nicht.

Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen bei der Einkommensteuerfestsetzung allerdings nicht.

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

Die hiergegen gerichtete Klage blieb in allen Instanzen erfolglos.

Bei der Schweißtechnischen Lehr- und Versuchsanstalt handelte es sich im Hinblick auf den Schweißtechnikerlehrgang um die erste Tätigkeitsstätte des Klägers. Die Aufwendungen des Klägers für die Unterkunft sowie die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen waren deshalb nicht zum Werbungskostenabzug zuzulassen.

Seit dem Veranlagungszeitraum 2014 werden Auszubildende und Studierende, die eine Bildungseinrichtung dauerhaft aufsuchen, im Gegensatz zur früheren Rechtslage einem Arbeitnehmer steuerlich gleichgestellt, der eine erste Tätigkeitsstätte dauerhaft aufsucht. In diesen Fällen kann der Auszubildende/Studierende Aufwendungen für die Fahrten zur Bildungseinrichtung nur noch mit der Entfernungspauschale (0,30 €/Entfernungskilometer) und nicht mehr in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten ansetzen. Auch der Abzug von Übernachtungskosten und Verpflegungsmehraufwendungen kommt nicht mehr nach Dienstreisegrundsätzen, sondern nur noch in Betracht, wenn der Steuerpflichtige am Lehrgangsort einen durch die Bildungsmaßnahme veranlassten doppelten Haushalt führt.

Die Dauer einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme ist dabei für die Einordnung einer Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte i.S. des neugefassten § 9 Abs. 4 Satz

8 EStG unerheblich. Das Gesetz verlangt nämlich keine zeitliche Mindestdauer der Bildungsmaßnahme. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Steuerpflichtige die Bildungseinrichtung anlässlich der regelmäßig ohnehin zeitlich befristeten Bildungsmaßnahme nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder (dauerhaft) aufsucht. Der Auszubildende/Studierende wird mithin einem befristet beschäftigten Arbeitnehmer gleichgestellt.

5. Unterverpachtung landwirtschaftlicher Flächen führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

**Einkünfte aus der Unterverpachtung landwirtschaftlicher Flächen sind nicht bei der Ermittlung des Durchschnittssatzgewinns nach § 13a EStG, sondern bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.**

**FG Münster v. 23.9.2020 - 7 K 3909/18 E**

**I. Sachverhalt:**

Der Kläger pachtete von seiner Ehefrau einen Hof mit landwirtschaftlichen Grundstücken, den er zunächst in vollem Umfang selbst bewirtschaftete. Später verpachtete er einen Teil der landwirtschaftlichen Flächen an einen Dritten und führte den Betrieb auf den übrigen Flächen fort.

Für das Streitjahr 2016 gab der Kläger den Überschuss der Pachteinahmen über die Pachtausgaben als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an und ermittelte seinen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen. Das Finanzamt bezog demgegenüber die Pachteinahmen (ohne Abzug von Ausgaben) gem. § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 EStG in die landwirtschaftliche Gewinnermittlung ein.

**II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage teilweise - nämlich hinsichtlich der Qualifizierung der Einkünfte - statt. Die beim BFH anhängige Revision wird dort unter dem Az. VI R 38/20 geführt.

Das Finanzamt hat die Einnahmen des Klägers aus der Unterverpachtung der landwirtschaftlichen Flächen zu Unrecht in die Berechnung des Durchschnittssatzgewinns einbezogen (§§ 13, 13a Abs. 3 Satz 1 EStG) und nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) berücksichtigt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, insbesondere von Grundstücken und Gebäuden. Nach § 21 Abs. 3 EStG sind Einkünfte der in Absatz 1 bezeichneten Art Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören. Die nach dieser Subsidiaritätsklausel vorzunehmende Abgrenzung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft richtet sich im Wesentlichen danach, ob die vermietete bzw. verpachtete Sache zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört. Teilweise wird zur Abgrenzung auch darauf abgestellt, ob die Vermietung und Verpachtung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nach der Verkehrsauffassung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb steht, diesen zu fördern bestimmt und geeignet ist.

Unter Zugrundelegung dieser Abgrenzungskriterien gehören die streitgegenständlichen Einnahmen aus der Unterverpachtung der landwirtschaftlichen Flächen nicht zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 13 EStG. Die unterverpachteten Flächen gehören weder zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen noch weist die Unterverpachtung einen hinreichend engen wirtschaftlichen Zusammenhang zum landwirtschaftlichen Betrieb des Klägers auf.

Die Einnahmen aus der Unterverpachtung sind nicht in den landwirtschaftlichen Gewinn einzubeziehen. Die betroffenen Flächen gehören nicht zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Klägers, da er weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer ist. Als Pächter ist er lediglich Fremdbesitzer. Es besteht auch kein hinreichend enger wirtschaftlicher Zusammenhang der Unterverpachtung zum landwirtschaftlichen Betrieb des Klägers, der notwendiges Betriebsvermögen begründen könnte. Selbst bei der Verpachtung von Eigentumsbetrieben liegt lediglich gewillkürtes Betriebsvermögen vor.

6. Renovierungskosten noch vor dem Erwerb zu tätigen, kann sich bezahlt machen!

**Aufwendungen für die Renovierung einer Immobilie, die in den ersten drei Jahren nach deren Anschaffung getätigt werden, gehören bekanntlich zu den Anschaffungskosten, wenn die 15 %-Grenze überschritten wird. Dann wirken sich die Aufwendungen erst allmählich über die AfA aus. Sie können also nicht sofort in einer Summe geltend gemacht werden. Für Steuerzahler, die die Immobilie vermieten wollen, ist das höchst ärgerlich, da zumeist nur eine AfA von 2 % in Betracht kommt und sich die Kosten steuerlich mithin kaum auswirken. Dabei hätte man doch gerade in den ersten Jahren nach dem Erwerb eine schöne Steuererstattung dringend nötig. Aber jetzt kommt Hilfe vom BFH! |**

**Eine schöne Gestaltung, die zumindest in Einzelfällen interessant sein könnte, hat ganz aktuell der BFH abgesegnet. Danach sollen nämlich bereits vor dem Erwerb getätigte Aufwendungen nicht in die Prüfung der 15 %-Grenze im Rahmen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG einzubeziehen sein**

**BFH 28.4.20, IX B 121/19**

### **I. Sachverhalt**

Eheleute erwarben ein Mehrfamilienhaus. Der vereinbarte Kaufpreis sollte spätestens zum 1.1.12 fällig sein. Die Übergabe sollte sofort nach vollständiger Kaufpreiszahlung erfolgen. Da die Käufer einerseits umfangreiche Baumaßnahmen vornehmen mussten, die Wohnungen in dem Gebäude aber möglichst zeitnah vermieten wollten, hatten sie sich mit den Voreigentümern dahin verständigt, die erforderlichen Renovierungen schon vor Kaufpreiszahlung bereits ab Oktober 2011 in Angriff nehmen zu dürfen.

Den Eheleuten entstanden für die Baumaßnahmen bereits im Jahr 2011 Kosten von fast 68.000 EUR. Die o. g. 15 %-Grenze war allein schon mit diesen Aufwendungen überschritten. Das Finanzamt teilte den Steuerzahlern folglich mit, dass die Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes den Anschaffungskosten zuzurechnen seien. Die missliche Folge: kein sofortiger Abzug der Kosten; stattdessen lediglich Erhöhung der AfA-Bemessungsgrundlage.

Dem hielten die Hauskäufer entgegen, dass der Drei-Jahres-Zeitraum erst mit der Anschaffung beginne, mithin mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Das sei der Zeitpunkt, zu dem Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten laut notariellem Kaufvertrag übergehen sollten – hier mit Zahlung des Kaufpreises erst im Jahr 2012. In den Anwendungsbereich der 15 %-Regel seien daher nur solche Aufwendungen einzubeziehen, die nach diesem Zeitpunkt lägen. Der Betrag von rund 68.000 EUR sei im Streitfall jedoch vor der Anschaffung aufgewendet worden.

Diese Aufwendungen stellen somit vorab entstandene Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung dar.

Es komme hinzu, dass vorliegend bereits ein notarieller Kaufvertrag vorgelegen habe und die Käufer den Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten durch die Kaufpreiszahlung selbst hätten herbeiführen können, wie dies dann auch geschehen sei. Die Investitionen seien in Absprache mit den Voreigentümern und ausschließlich im Hinblick auf den Eigentumserwerb in Verbindung mit der bestehenden Vermietungsabsicht getätigt worden.

Das FG ist der Argumentation der Steuerzahler gefolgt und hat der Klage stattgegeben (FG Rheinland-Pfalz 13.11.19, 2 K 2304/17).

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

Und der BFH hat die hiergegen gerichtete Beschwerde des Finanzamts überraschend schnell zurückgewiesen.

Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zur 15 %-Grenze ist eindeutig. Sie gilt nach dem Gesetzeswortlaut nur für solche Aufwendungen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung vom Steuerpflichtigen getragen werden. Es muss sich allerdings um Renovierungskosten handeln. Denn auch für vor der Anschaffung des Grundstücks vom Steuerpflichtigen getätigte Aufwendungen bleibt es dabei: Es ist nach den allgemeinen handelsrechtlichen Abgrenzungskriterien zu entscheiden, ob Anschaffungs-, Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand vorliegt.

## **III. Hinweise für die Praxis:**

Zur Prüfung der 15 %-Grenze sind die Aufwendungen netto, also ohne Umsatzsteuer, anzusetzen. Es gibt zahlreiche Fälle, in denen die Finanzverwaltung die Bruttowerte zugrunde legt und damit zu einem – geringfügigen – Überschreiten der Grenze kommt. Doch das ist falsch. Genaues Rechnen ist also angesagt. Im Übrigen sei nochmals darauf hingewiesen, dass „echte“ Herstellungskosten, also insbesondere die Aufwendungen für Anbauten, auch weiterhin nur im Rahmen der AfA zu berücksichtigen sind.

Wer eine Gestaltung wie die oben genannte wählen möchte, mit der Renovierung also vor dem Besitzübergang beginnen will, sollte sich zuvor anwaltlichen Rat einholen und die Möglichkeit der frühzeitigen Renovierung vertraglich absichern, um im Falle von Streitigkeiten mit dem Voreigentümer auf der sicheren Seite zu sein. Eine rechtssichere Formulierung ist auch deshalb vonnöten, weil der BFH den Abzug von Aufwendungen vor dem Besitzübergang nur in wenigen Ausnahmefällen zulässt. Der künftige Eigentümer sollte – besser „muss“ – über eine gesicherte Rechtsposition verfügen und es muss absehbar sein, dass die Nutzung durch den Voreigentümer alsbald endet. Dies ist nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Anderenfalls führen die vor dem Besitzübergang getätigten Aufwendungen zu sogenanntem Drittaufwand und sind steuerlich gänzlich verloren (BFH 25.2.09, IX R 3/07; 19.2.19, IX R 20/17).

Sofern tatsächlich Instandsetzungsaufwand und nicht bloße Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorliegen, müssen die Kosten nicht unbedingt in einer Summe, also in einem Jahr, abgezogen werden. Sie dürfen auf Antrag auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden. Dies gilt bei Gebäuden im Privatvermögen, die überwiegend Wohnzwecken dienen.



7. Anwendung des Abgeltungssteuersatzes bei der Darlehensgewährung an eine GmbH durch eine dem Anteilseigner nahestehende Person

**§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG ist kein Auffangtatbestand für den Ausschluss von Kapitalerträgen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG aus dem gesonderten Tarif (§ 32d Abs. 1 EStG), wenn die Voraussetzungen des Ausschlussgrundes gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG nicht erfüllt sind.**

**BFH v. 16.6.2020 - VIII R 5/17**

**I. Sachverhalt:**

Die verheirateten Kläger werden für das Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin war alleinige Gesellschafterin der S-GmbH, der Kläger war alleiniger Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Nach dem Geschäftsführeranstellungsvertrag standen dem Kläger eine mtl. Vergütung i.H.v. 8.000 € sowie Weihnachts- und Urlaubsgeld zu. Zudem wurde dem Kläger ein Pkw der gehobenen Klasse zur dienstlichen und privaten Nutzung überlassen. Im Streitjahr bezog der Kläger einen Bruttoarbeitslohn i.H.v. rd. 110.000 €. Die Klägerin erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. rd. 10.000 €

Zwischen dem Kläger und der S-GmbH wurden verschiedene Darlehensverträge abgeschlossen, die jeweils vom Kläger als Darlehensgeber und als Geschäftsführer der S-GmbH unterschrieben wurden. Der Kläger war von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. Im Einzelnen handelt es sich um folgende Verträge:

- Darlehensvertrag vom 14.6.2013 über 19.200 €. Dieses Darlehen war mit 7,8 % pro Jahr zu verzinsen. Es war von der S-GmbH in 54 Monatsraten i.H.v. rd. 420 € ab dem 15.6.2013 zurückzuzahlen. Als Sicherheit wurde dem Kläger ein Achsenvermessungsstand der S-GmbH übereignet.
- Darlehensvertrag vom 24.6.2013 über 20.000 €. Das mit 7,8 % pro Jahr verzinst Darlehen war von der S-GmbH ab dem 20.7.2013 in 54 Monatsraten i.H.v. rd. 440 € zurückzuzahlen. Der Kläger erhielt einen Leistungsprüfstand der S-GmbH als Sicherheit übereignet.
- Darlehensvertrag vom 20.2.2014 über 37.000 €. Das Darlehen war zum 20.3.2014 an die S-GmbH auszuzahlen und mit 5,646 % jährlich zu verzinsen. Es war einschließlich der Zinsen in 59 Monatsraten i.H.v. rd. 600 € ab dem 21.3.2014 an den Kläger zurückzuzahlen. Am 21.2.2019 war eine letzte Schlussrate über rd. 8.000 € zu leisten. Der Kläger erhielt von der S-GmbH einen Mercedes Sprinter als Sicherheit übereignet.
- Darlehensvertrag vom 29.10.2014 über 50.000 €. Dieses Darlehen war zum 31.12.2014 in voller Höhe an die S-GmbH auszuzahlen und mit 5,646 % jährlich zu verzinsen. Es war ab dem 5.1.2015 von der S-GmbH in 59 Monatsraten von rd. 810 € und am 5.12.2019 durch eine letzte Rate i.H.v. rd. 11.000 € zurückzuzahlen. Als Sicherheiten wurden an den Kläger weitere Gegenstände des Anlagevermögens der S-GmbH übereignet.

Das FG stellte fest, dass die S-GmbH Darlehen zu vergleichbaren Konditionen von einem fremden Dritten nicht erhalten hätte. Sie hätte allerdings die Kontokorrentlinie bei ihrer Hausbank zu einem Zinssatz i.H.v. 8 % nutzen können. Der Kläger erzielte aus den Darlehen im Streitjahr 2014 Zinserträge i.H.v. rd. 3.900 €. Diese erklärte er in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr als inländische Kapitalerträge ohne Steuerabzug, die gem. § 32d Abs. 1, Abs. 3 Satz 2 EStG dem gesonderten Tarif unterlägen. Das Finanzamt berücksichtigte die Zinseinkünfte des Klägers als gem. § 32a EStG tariflich zu besteuernde Einkünfte aus Kapitalvermögen. Hierbei stützte es sich auf die Regelung in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG. Der Kläger als Darlehensgeber stehe der Klägerin als Anteilseignerin der S-GmbH nahe.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

## II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG gilt der gesonderte Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG nicht, wenn die Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG von einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens 10 % an der Gesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist. Nach Satz 2 des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG ist die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG auch dann ausgeschlossen, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Anteilseigner nahestehende Person ist. Hierfür genügt ein aus der Ehegatteneigenschaft abgeleitetes persönliches Interesse allein nicht, um ein Näheverhältnis zwischen dem Darlehensgeber und dem Anteilseigner der Kapitalgesellschaft zu begründen. Erforderlich ist vielmehr, dass zwischen dem Darlehensgeber als nahestehender Person (hier: dem Kläger) und dem Anteilseigner (seiner Ehefrau) ein Beherrschungsverhältnis besteht. Entweder der Kläger oder die Ehefrau kann hier auf den jeweils anderen einen außerhalb der Geschäftsbeziehung (des Darlehensvertrags mit der GmbH) begründeten Einfluss ausüben. Das Beherrschungsverhältnis muss so beschaffen sein, dass der beherrschten Person aufgrund eines absoluten Abhängigkeitsverhältnisses für den Abschluss des Darlehens mit der GmbH im Wesentlichen kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibt.

Das Abhängigkeitsverhältnis kann wirtschaftlicher oder persönlicher Natur sein. Ein solches Näheverhältnis liegt z.B. vor, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine Beteiligung an der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft der darlehensnehmenden Tochterkapitalgesellschaft innehat, die es ihm ermöglicht, seinen Willen in der Gesellschafterversammlung der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft. Vorliegend bestand zwischen dem Kläger als Darlehensgeber und der Ehefrau als Anteilseignerin der GmbH kein solches Abhängigkeitsverhältnis. Zwar hätte die Ehefrau als Alleingesellschafterin der GmbH den Kläger als deren Geschäftsführer mittels eines Gesellschafterbeschlusses abberufen und dessen Anstellungsvertrag kündigen können. Allerdings fehlte es an jeglichen Anhaltspunkten dafür, dass die Ehefrau ihre gesellschaftsrechtlichen Möglichkeiten eingesetzt hat, um den Kläger zur Vergabe der Darlehen an die S-GmbH zu veranlassen. Vielmehr stand dem Kläger ein Entscheidungsspielraum im Zusammenhang mit der Darlehensgewährung zu. Umstände, die

dafürsprachen, dass der Kläger als Darlehensgeber auf die Ehefrau als Anteilseignerin der GmbH einen außerhalb der Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss genommen hat und ein persönliches oder wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis der Ehefrau vorlag, sind ebenfalls nicht ersichtlich.

Für die Annahme eines eigenen wirtschaftlichen Interesses der Vertragsparteien an der Einkünfteerzielung des anderen reicht es nicht aus, dass der Darlehensgeber von der Besteuerung der Zinsen nach dem gesonderten Tarif gem. § 32d Abs. 1 EStG profitiert und der Schuldner die gezahlten Vergütungen im tariflichen Bereich als Betriebsausgaben abziehen kann. Hätte der Darlehensgeber, statt das Darlehen auszureichen, sein Kapital auch bei einer Bank anlegen und für die hieraus erzielten Kapitalerträge den gesonderten Tarif in Anspruch nehmen können, oder hätte der Darlehensnehmer das benötigte Kapital auch bei einer Bank aufnehmen können, fehlt es an einem entsprechenden Näheverhältnis. Denn die vom Gesetzgeber durch die Gewährung von Fremdkapital befürchtete missbräuchliche Verlagerung von Einkünften auf die privilegiert besteuerte private Anlageebene kann nicht eintreten, wenn die Chancen und Risiken bei der Gewährung der Darlehen in fremdüblicher Weise verteilt sind. Vorliegend war ein eigenes wirtschaftliches Interesse der GmbH als Darlehensschuldnerin an der Einkünfteerzielung des Klägers als Darlehensgeber oder umgekehrt nicht zu erkennen. Weder der Kläger als Darlehensgeber noch die Ehefrau als Anteilseignerin der GmbH noch die GmbH selbst waren danach bei Eingehen der Darlehensbeziehung in ihrer Finanzierungsfreiheit beschränkt. Ein Näheverhältnis gem. § 32d Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG lag auf dieser Grundlage nicht vor.

Allerdings hat das FG rechtsfehlerhaft angenommen, dass bei Nichtvorliegen des Ausschlusstatbestands gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG ein Ausschluss der Kapitalerträge des Klägers aus dem gesonderten Tarif (§ 32d Abs. 1 EStG) gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG in Betracht kommt.

Dies hat der BFH jedoch ausdrücklich verneint. Der Tatbestand des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG ist ein speziell für Vergütungen, die u.a. von einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilseigner oder an eine diesem nahestehende Person gezahlt werden, geschaffener Ausschlusstatbestand.

Er ist abschließend. Sind die Voraussetzungen der Regelung nicht erfüllt, kommt ein Rückgriff auf den Ausschlusstatbestand gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG weder für Vergütungen aus einem Darlehen des Anteilseigners noch einer nahestehenden Person an die Kapitalgesellschaft in Betracht. Dies gilt nicht nur, wenn die in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG normierte Beteiligungsschwelle des Anteilseigners von 10 % nicht erreicht wird, sondern auch dann, wenn die Voraussetzungen für ein wirtschaftliches oder persönliches Näheverhältnis des Darlehensgebers zum Anteilseigner oder umgekehrt gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG nicht gegeben sind.

## 8. Lohnsteuer: Zahlung von Verwarnungsgeldern als Arbeitslohn?

**Führen Verwarnungsgelder („Knöllchen“), die vom Arbeitgeber gezahlt werden, zu lohnsteuerpflichtigem Arbeitslohn? Der BFH hat entschieden: Die Zahlung durch den Arbeitgeber, der Halter des Fahrzeugs ist, führt nicht zu Arbeitslohn beim Arbeitnehmer, der die Ordnungswidrigkeit begangen hat. Im Streitfall ging es um Parkverstöße, die Paketzusteller im Rahmen der Auslieferungsfahrten in Kauf nahmen.**

**Der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Übernahme von Verwarnungsgeldern, die aufgrund von Verstößen gegen Halteverbote festgesetzt worden sind, keinen Arbeitslohn darstellen, da diese gegen den Halter des Fahrzeugs und nicht gegen die Fahrer selbst festgesetzt wurden.**

**BFH, Urt. v. 13.08.2020 - VI R 1/17**

### **I. Sachverhalt:**

Der Kläger betreibt einen Paketzustelldienst, welcher zur Gewährleistung einer reibungslosen und schnellen Zustellung an seine Kunden seine Mitarbeiter dazu anhielt, auch in Fußgänger- oder Parkverbotszonen zu halten, auch wenn keine Ausnahmegenehmigung vorliegt. Die Klägerin übernimmt dazu auch die von den Ordnungsbehörden für die Parkverstöße festgesetzten Verwarnungsgelder.

Das Finanzamt behandelte die festgesetzten Verwarnungsgelder als Arbeitslohn der jeweiligen Fahrer und setzte entsprechend Lohnsteuer auf die übernommenen Aufwendungen fest. Hiergegen wendet sich die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren.

Das Finanzgericht (FG) sah bereits keinen Zufluss bei den Arbeitnehmern gegeben, da die Klägerin als Halterin der Fahrzeuge die Empfängerin der Verwarnungsgelder wäre.

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

Der BFH hob das Urteil des FG auf und wies die Rechtssache an das FG zurück.

### **Anwendung des persönlichen Steuersatzes bei Kapitalerträgen**

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören neben Gehältern und Löhnen auch andere Bezüge und Vorteile, die dem Arbeitnehmer als Gegenleistung für seine Arbeitskraft gewährt werden. Dies ist unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch des Arbeitnehmers besteht oder ob es sich um einmalige oder wiederkehrende Bezüge handelt.

Der BFH stellte jedoch für Verwarnungsgelder fest, dass diese eine eigene Schuld des Klägers darstellen und daher kein Zufluss von Arbeitslohn bei den Fahrern vorliege. Durch die Zahlung hat das Unternehmen auch die Wirksamkeit der Verwarnungsgeldfestsetzung gegen sich gelten lassen.

---

In einer früheren BFH-Entscheidung (BFH v. 07.07.2004 - VI R 29/00) hatte dieser abweichend von dem jetzigen Urteil festgestellt, dass die festgesetzten Verwarnungsgelder eine Schuld der Arbeitnehmer und damit Arbeitslohn darstellten. In diesen Fällen wurde das Verwarnungsgeld gegen die Fahrer selbst festgesetzt. Zur Feststellung, ob im Streitfall ein geldwerter Vorteil der Fahrer vorliegt, wies der BFH die Rechtssache zur weiteren Prüfung an das FG zurück.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Es ist nach dieser Rechtsprechung für den Zufluss von Arbeitslohn zu unterscheiden, ob die Verwarnungsgelder gegen das Unternehmen oder gegen die Arbeitnehmer selbst, z.B. weil diese ihre eigenen Fahrzeuge nutzen, festgesetzt wurden.

Verwarnungsgelder, die von einer Behörde im Geltungsbereich dieses Gesetzes festgesetzt wurden, sind gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG nicht abzugsfähig. Soweit jedoch der Arbeitgeber Verwarnungsgelder des Arbeitnehmers übernimmt, sind diese als Arbeitslohn und somit als Betriebsausgaben abziehbar.

9. Zur Berücksichtigung von beschränkt abziehbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei der Ermittlung des Aufgabegewinns

**Für die Berechnung des Gewinns aus der Aufgabe einer freiberuflichen Tätigkeit gem. § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 2 EStG ist der sich nach Abzug der AfA gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ergebende Buchwert des häuslichen Arbeitszimmers auch dann maßgeblich, wenn die Abziehbarkeit der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer während der Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG der Höhe nach beschränkt war. Eine Gewinnkorrektur im Hinblick auf den nicht abzugsfähigen Teil der AfA kommt nicht in Betracht.**

**BFH v. 16.6.2020 - VIII R 15/17**

### **I. Sachverhalt:**

Die Beteiligten streiten darüber, ob bei der Ermittlung des Gewinns aus der Aufgabe einer freiberuflichen Tätigkeit des Klägers zu berücksichtigen ist, dass der Abzug von Absetzung für Abnutzung (AfA) in Bezug auf das vom Kläger genutzte häusliche Arbeitszimmer während der betrieblichen Nutzung der Höhe nach beschränkt war. Die Kläger sind Ehegatten und werden im Streitjahr 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Zum 31.12.2001 gab der Kläger seine selbständige nebenberufliche Tätigkeit als beratender Ingenieur auf. Zum notwendigen Betriebsvermögen des Klägers gehörte bis zu diesem Zeitpunkt ein häusliches Arbeitszimmer.

Da das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers gebildet hatte, hatte das Finanzamt gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 1 EStG jährlich lediglich 2.400 DM der Aufwendungen für das Arbeitszimmer einschließlich der AfA zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. Die kumulierte AfA für das seit dem Jahr 1997 genutzte Arbeitszimmer belief sich zum 31.12.2001 auf rd. 66.000 DM. Während der Kläger in seiner Einkommensteuererklärung einen Aufgabeverlust ermittelte, in dem auch ein Verlust aus der Entnahme des Arbeitszimmers enthalten war, berücksichtigte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr bei den Einkünften des Klägers aus freiberuflicher Tätigkeit - neben einem laufenden Verlust i.H.v. rd. 2.000 DM - einen Veräußerungsgewinn i.H.v. rd. 24.000 DM. Bei dessen Ermittlung legte das Finanzamt (u.a.) einen gemeinen Wert des Arbeitszimmers i.H.v. rd. 470.000 DM, einen Buchwert des Grund und Bodens i.H.v. rd. 100.000 DM sowie einen Buchwert des Gebäudes - nach Abzug der gesamten AfA - i.H.v. rd. 315.000 DM zugrunde.

In dem hiergegen gerichteten Einspruchsverfahren wandten sich die Kläger u.a. gegen die buchwertmindernde Berücksichtigung der AfA des Arbeitszimmers bei der Ermittlung des Aufgabegewinns. In dem Einkommensteueränderungsbescheid gewährte das Finanzamt den - vom Kläger hilfsweise geltend gemachten - Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG, so dass der vom Finanzamt weiterhin erfasste Aufgabegewinn i.H.v. rd. 24.000 DM in voller Höhe steuerfrei blieb. Nachdem das Fi-

nanzamt dem Einspruch in anderen, hier nicht streitigen Punkten abgeholfen hatte, wies es den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Mit ihrer Klage begehren die Kläger die Berücksichtigung eines Aufgabeverlustes i.H.v. 42.000 DM.

Das FG wies die Klage ab.

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

Die Revision der Kläger hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern. Dies gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 € begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Der sich nach Abzug der AfA ergebende Buchwert des häuslichen Arbeitszimmers ist ungeachtet der Abzugsbeschränkung gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG für die Berechnung des Aufgabegewinns maßgebend (§ 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Die infolge der Abzugsbeschränkung (teilweise) nicht abziehbare AfA kann auch nicht auf andere Weise gewinnmindernd bei der Ermittlung des Aufgabegewinns berücksichtigt werden. Denn § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG begrenzt zwar die abziehbaren Betriebsausgaben, setzt aber nicht die übrigen Regeln der Bewertung und Abschreibung für die betroffenen Wirtschaftsgüter außer Kraft. Die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben werden bei einem nur teilweisen Abzugsverbot wie im Streitfall im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG daher zunächst in voller Höhe als Betriebsausgaben erfasst - wodurch sich der Buchwert des Arbeitszimmers um den vollen AfA-Betrag vermindert - und bei der Ermittlung des Jahresergebnisses dem Gewinn wieder hinzugerechnet.

Diese Besteuerung des Aufgabegewinns verstößt auch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere nicht gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, denn die bei der Berechnung des laufenden Gewinns verfassungsrechtlich zulässige Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG wird im Rahmen der Besteuerung der Betriebsaufgabe nicht vertieft, sondern lediglich nicht wieder rückgängig gemacht.

10. Wann entsteht der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils?

**Der Veräußerungsgewinn entsteht im Zeitpunkt, in dem das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übertragen wird. Auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums haben Kaufpreismodalitäten (ob der Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließt) keinen Einfluss**

**FG Bremen 10.9.20, 1 K 220/18**

**Damit schließt sich das FG Bremen dem BFH (19.7.93 GrS 2/92, BStBl II 93, 897, Rz. 67) an.**

### **I. Sachverhalt:**

Die Kläger hatten noch damit argumentiert, dass die Werthaltigkeit der Kaufpreisforderung sowohl hinsichtlich der Frage des „überhaupt“ als auch des zeitlichen Eingangs äußerst ungewiss gewesen sei, weshalb sie die Berücksichtigung einer Teilwert-Abschreibung der Forderung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG beantragt hatten.

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

Dem aber hielt das FG entgegen, dass ein Ansatz der Forderung mit dem Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausscheide, weil dieser einen fortbestehenden Gewerbebetrieb voraussetzt.



## 11. Kein Wahlrecht zur nachgelagerten Besteuerung für Veräußerungen gegen Rentenzahlung im Rahmen der Betriebsaufgabe

**Das Finanzgericht Schleswig-Holstein hat entschieden, dass das für den Fall einer Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge geltende Wahlrecht zwischen der sofortigen Versteuerung und der nachgelagerten Besteuerung bei Zufluss der Rentenzahlungen (R 16 Abs. 11 EStR) keine Anwendung findet, wenn im Rahmen einer Betriebsaufgabe Wirtschaftsgüter gegen Rentenzahlungen veräußert werden.**

**Finanzgericht Schleswig-Holstein, Urteil vom 24. Januar 2020 (4 K 28/18)  
Die Revision ist beim BFH unter dem Az. X R 6/20 anhängig.**

### I. Sachverhalt

Die Klägerin betrieb einen Steinmetzbetrieb in einem Anbau zu ihrem Einfamilienhaus, den sie krankheitsbedingt Ende 2013 einstellte. Anfang 2014 veräußerte sie den Geschäftsbetrieb gegen eine lebenslange Rente. Ausgenommen von der Veräußerung waren das zum Anlagevermögen gehörende Betriebsgrundstück mit dem betrieblich genutzten Anbau sowie weitere Wirtschaftsgüter, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörten.

Den Entnahmegewinn, der auf die in das Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter entfiel, unterwarf die Klägerin in ihrer Einkommensteuererklärung der sofortigen Besteuerung. Für die monatlichen Rentenzahlungen machte sie das Wahlrecht zur nachgelagerten Besteuerung nach R 16 Abs. 11 Einkommensteuerrichtlinie (EStR) geltend.

Das Finanzamt lehnte die Anwendung des Wahlrechts auf die im Streitfall vorliegende Betriebsaufgabe ab und unterwarf auch den Veräußerungsgewinn der sofortigen Besteuerung, indem es vom Barwert der Rente den Buchwert der veräußerten Wirtschaftsgüter und die Rückbauaufwendungen abzog.

### II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht Schleswig-Holstein schloss sich der Rechtsauffassung des Finanzamts an und wies die Klage ab.

Das Wahlrecht zur nachgelagerten Besteuerung kann nach Auffassung des Finanzgerichts nicht auf eine Betriebsaufgabe übertragen werden, in deren Rahmen Wirtschaftsgüter gegen Rentenzahlungen veräußert werden, da bei einer solchen Betriebsaufgabe die für das Wahlrecht zur nachgelagerten Besteuerung in den Fällen der Betriebsveräußerung herangezogenen Begründungselemente nicht in vollem Umfang erfüllt sind.

Der Steuerpflichtige trägt zwar bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern gegen Rentenzahlungen sowohl bei der Betriebsaufgabe als auch bei der Betriebsveräußerung das Risiko einer erhöhten Steuerbelastung, wenn er vor Ablauf der für die Bemessung des Rentenbarwerts maßgeblichen statistischen Restlebensdauer verstirbt.

Bei der Betriebsaufgabe verfügt der Steuerpflichtige aber regelmäßig über ausreichende Mittel, um die auf den Rentenbarwert entfallende Steuer begleichen zu können. Denn der Steuerpflichtigen kann sich diese Mittel durch Veräußerung der entnommenen Wirtschaftsgüter oder durch deren Verwendung als Sicherheiten für eine Darlehensaufnahme beschaffen.

Bei der Veräußerung des gesamten Betriebs gegen Rentenzahlungen fehlen dagegen die Mittel zur Zahlung der Steuer, da der Steuerpflichtige den Kaufpreis aufgrund der Rentenzahlungen erst über einen längeren Zeitraum nach dem Veräußerungszeitpunkt erhält.

Sofern eine Betriebsaufgabe im Hinblick auf das Fehlen von Mitteln zur Steuerzahlung mit der Betriebsveräußerung vergleichbar ist, kann dies nur im Billigkeitswege durch abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 Abgabenordnung (AO) berücksichtigt werden, da sich für diese Fallgestaltungen keine eindeutigen Tatbestandsmerkmale formulieren lassen.

Die Ausdehnung des Wahlrechts zur nachgelagerten Besteuerung auf sämtliche Fälle der Betriebsaufgabe geht über das nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit Erforderliche hinaus und führt damit zu einer ungerechtfertigten Abweichung von der gesetzlich angeordneten Sofortbesteuerung des Aufgabegewinns.

12. Gewinne aus der Veräußerung von "Gold Bullion Securities" Inhaberschuldverschreibungen sind ein Jahr nach der Anschaffung nicht steuerbar

**Bei der Veräußerung an der Börse gehandelter Inhaberschuldverschreibungen, die einen Anspruch gegen die Emittentin auf Lieferung physischen Goldes verbrieften und den aktuellen Goldpreis abbilden, handelt es sich nicht um die steuerpflichtige Veräußerung einer Kapitalforderung. Dies gilt auch dann, wenn nach den Emissionsbedingungen der Inhaber bei der Kündigung der Schuldverschreibungen statt der Lieferung des verbrieften Goldes die Auszahlung des Erlöses aus dem Verkauf des für ihn hinterlegten Goldes verlangen kann.**

**BFH v. 16.6.2020 - VIII R 7/17**

### **I. Sachverhalt:**

Der Kläger hatte im Jahr 2008 "Gold Bullion Securities" (WKN A0LP78) Inhaberschuldverschreibungen erworben, die er dann im Streitjahr 2011 mit einem Gewinn i.H.v. 9.248 € an der Börse veräußerte. Bei den "Gold Bullion Securities" handelte es sich um durch physisches Gold besicherte, unbefristete Schuldverschreibungen ohne Verzinsung und ohne Endfälligkeit. Dabei verbrieft jede einzelne "Gold Bullion Security" Schuldverschreibung einen effektiven Anspruch auf Gold. Das den Wertpapieren zugewiesene physische Gold wurde als identifizierbare Goldbarren hinterlegt. Der Inhaber der Schuldverschreibung hatte das Recht, nach einer jederzeitig möglichen Kündigung die Auslieferung des Goldes zu verlangen. Alternativ hatte er die Möglichkeit, das Gold von der Emittentin veräußern und sich den dabei erzielten Veräußerungserlös auszahlen zu lassen.

Das Finanzamt besteuerte den erzielten Gewinn als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Das FG gab der hiergegen erhobenen Klage statt und sah den Gewinn als nicht steuerbar an.

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

Die Revision des Finanzamtes vor dem BFH blieb ohne Erfolg.

Der Gewinn aus der Veräußerung der "Gold Bullion Securities" Inhaberschuldverschreibungen ist nicht nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. Abs. 1 Nr. 7 EStG steuerpflichtig, da die "Gold Bullion Securities" Inhaberschuldverschreibungen keine Kapitalforderungen, sondern jeweils einen Anspruch gegen die Emittentin auf Lieferung physischen Goldes verbrieften. Der Umstand, dass sich der Kläger auch den Veräußerungserlös aus dem Verkauf des Goldes hätte auszahlen lassen können, führt zu keiner anderen Beurteilung.

Unter den Begriff der Kapitalforderungen fallen keine Ansprüche auf Sachleistung. Danach sind die "Gold Bullion Securities" keine sonstigen Kapitalforderungen, da sie keinen Anspruch auf Geld, sondern auf eine Sachleistung in Form des hinterlegten Goldes verkörpern. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung gilt dies auch dann, wenn nach den Emissionsbedingungen statt der Lieferung des verbrieft-

ten Goldes die Auszahlung des Erlöses aus dem Verkauf des hinterlegten Goldes verlangt werden kann. Grund hierfür ist, dass auch in diesem Fall primär eine Sachleistung geschuldet wird, so dass der Gewinn nur zu versteuern ist, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung der Schuldverschreibung die Jahresfrist nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG überschritten wird.

### 13. Zur Anerkennung von Verlusten aus Knock-out-Zertifikaten

**Bei sog. Wave XXL Papieren, die das Recht des Inhabers verbriefen, während der - allein durch eine Stopp-Loss-Schwelle begrenzten - Laufzeit vom Emittenten einen Barausgleich in Höhe der Differenz zwischen dem vereinbarten Basispreis und dem aktuellen Wert des Basiswerts, vermindert um ein Bezugsverhältnis zu verlangen, handelt es sich um Optionsscheine i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2008. Hat der Inhaber des Optionsscheins das Recht, auch bei Durchbrechung der Stopp-Loss-Schwelle eine Abrechnung und einen Differenzausgleich zu verlangen, wird der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG 2008 beendet. Nach der Einführung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 werden Verluste aus Knock-out-Zertifikaten als negative Kapitaleinkünfte i.S.d. § 20 EStG berücksichtigt.**

**BFH v. 16.6.2020 - VIII R 1/17**

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

Die Kläger sind Ehegatten und wurden in den Streitjahren 2008 bis 2011 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erwarb sog. Wave XXL Papiere. Es handelte sich dabei um sog. "Open-End-Knock-Out"-Produkte. Er erlitt in den Streitjahren 2008 bis 2011 Verluste aus Geschäften mit den "Open-End-Knock-Out-Zertifikaten", die ohne Laufzeitbegrenzung an Indizes bzw. einen bestimmten Aktienkurs gekoppelt waren.

Da die Stopp-Loss-Schwelle über dem Basispreis lag, wurde in jedem Knock-Out-Fall ein Betrag ermittelt, der dem Anleger als "Restwert" ausbezahlt wurde. Dieser Restwert entsprach der Differenz aus dem Auflösungskurs und dem Basispreis und konnte im schlechtesten Fall auch 0,001 € je Wertpapier betragen.

Der Kläger machte in den Streitjahren Verluste i.H.v. rd. 600.000 € geltend, die daraus resultierten, dass die Laufzeit der erworbenen Knock-Out-Produkte endete, weil die Stopp-Loss-Schwelle erreicht wurde. Das Finanzamt erkannte die bei den Einkünften aus § 20 und § 23 EStG geltend gemachten Verluste sowohl für die Zeit vor Einführung der Abgeltungsteuer (2008) sowie nach Einführung der Abgeltungsteuer (2009-2011) nicht an.

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

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Die Revision des Finanzamts hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die von dem Kläger erzielten Verluste aus den "Open-End-Knock-Out"-Produkten im Streitjahr 2008 als negative Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG 2008.

Bei den Wave XXL Papieren, die das Recht des Inhabers verbriefen, während der - allein durch eine Stopp-Loss-Schwelle begrenzten - Laufzeit vom Emittenten einen Barausgleich in Höhe der Differenz zwischen dem vereinbarten Basispreis und dem

aktuellen Wert des Basiswerts, vermindert um ein Bezugsverhältnis zu verlangen, handelt es sich um Optionsscheine i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2008. Das FG hat daher zu Recht den für 2008 nach § 23 EStG geltend gemachten Verlust berücksichtigt. Denn hat der Inhaber des Optionsscheins das Recht, auch bei Durchbrechung der Stopp-Loss-Schwelle eine Abrechnung und einen Differenzausgleich zu verlangen, wird der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG 2008 beendet.

Das FG ist im Ergebnis auch zu Recht davon ausgegangen, dass in den Streitjahren 2009 bis 2011, also nach der Einführung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009, die Verluste des Klägers als negative Kapitaleinkünfte i.S.d. § 20 EStG 2009 steuerlich zu berücksichtigen sind

#### 14. Steuerpflichtiger Zinsertrag bei verbilligter Veräußerung eines Hausgrundstücks gegen Rentenzahlungen

**Übertragen Eltern im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ein Grundstück samt aufstehendem Gebäude gegen eine Veräußerungszeitrente an ihre Kinder, fließen den Eltern mit den Rentenzahlungen steuerpflichtige Zinseinkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu, soweit die Rentenzahlungen nicht auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem Barwert des Rentenstammrechts zu Beginn und zum Ende des jeweiligen Kalenderjahres entfallen. Unerheblich ist, ob es sich um eine teilentgeltliche Übertragung handelt, bei der die Summe der Rentenzahlungen niedriger als der Verkehrswert der Immobilie im Übertragungszeitpunkt ist.**

**BFH v. 14.7.2020 - VIII R 3/17**

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

Die Kläger waren bis Anfang 2012 Eigentümer eines Grundstücks mit freistehendem Wohnhaus. Im selben Jahr haben sie einem ihrer Söhne und dessen Ehefrau die Immobilie gegen eine monatliche Rente i.H.v. 1.000 € übertragen. Die Rente hatte insgesamt eine Laufzeit von 30 Jahren und 2 Monaten, zu Beginn des Streitjahres 2013 betrug die Laufzeit noch 29 Jahre und 2 Monate. Die Rente war bis zum Tod des Längstlebenden der Kläger und danach bis zum Ende der Laufzeit an deren Erben zu zahlen.

Die Kläger waren der Ansicht, die Rentenzahlungen seien nicht in einen Tilgungs- und Zinsanteil aufzuteilen (§ 13 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG)). Sie hätten die Immobilie mit Rücksicht auf die finanzielle Leistungsfähigkeit des Sohns und der Schwiegertochter bewusst gegen niedrige Rentenzahlungen mit langer Laufzeit zu einem Entgelt unterhalb des Verkehrswerts am Übertragungstichtag übertragen, statt die Immobilie zu einem marktgerechten Preis zu veräußern und den Verkaufserlös anzulegen. Da sie bewusst auf Einnahmen verzichtet und den Übernehmern diese Vorteile wirtschaftlich betrachtet zugewendet hätten, könnten die Rentenzahlungen keinen einkommensteuerbaren Zinsertrag enthalten.

Das FG gab der anschließenden Klage in geringem Umfang statt. Es sah den Einkommensteuerbescheid der Kläger für das Streitjahr nur insoweit als rechtswidrig an, als der in den empfangenen Rentenzahlungen erhaltene Zinsvorteil nicht 9.528 € sondern lediglich 9.420 € für beide Kläger betragen habe.

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

Die hiergegen gerichtete Revision der Kläger blieb vor dem BFH erfolglos.

Den Klägern sind aufgrund der teilentgeltlichen Vermögensübertragung gegen eine Veräußerungszeitrente im Streitjahr 2013 gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG steuerpflichtige Zinseinkünfte in der vom FG ermittelten Höhe zugeflossen.

Es handelt sich nicht um eine unentgeltliche erbrechtliche Übertragung, sondern trotz der Übertragung zu einem Preis unterhalb des Verkehrswerts um ein einkom-

mensteuerbares Veräußerungsgeschäft. Die Rentenzahlungen aus einer Veräußerungszeitrente sind beim Veräußerer und Erwerber gem. § 13 Abs. 1 BewG in einen Tilgungs- und Zinsanteil aufzuteilen. Der Tilgungsanteil entspricht dem Barwert des Rentenstammrechts, der sich aus der Abzinsung aller noch ausstehenden Teilbeträge ergebe. In Höhe der Differenz des Barwerts der Rentenforderung zur jeweiligen Rentenzahlung erzielt der Veräußerer einen steuerpflichtigen Zinsertrag.

Dies gilt auch, wenn die dem Veräußerer zufließenden Tilgungsanteile nicht im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäfts gem. § 23 EStG einkommensteuerbar sind. Der Senat erachtet den für die Aufteilung der Rentenforderung in einen Tilgungs- und Zinsanteil gem. § 13 Abs. 1 BewG maßgeblichen Zinssatz von 5,5% auch für verfassungsgemäß. Der in den Rentenzahlungen des Streitjahres (12.000 €) enthaltene Zinsanteil betrug danach 9.420 € und führte in dieser Höhe zu steuerpflichtigen Zinseinkünften der Kläger.

Zinseinkünfte unterliegen ab 2009 bei Zufluss grundsätzlich dem gesonderten Tarif gem. § 32d Abs. 1 EStG von 25% (zuzüglich Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer), es sei denn, der Steuerpflichtige kann - wie hier - erfolgreich einen Antrag auf Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 EStG) stellen. Dann sind die Zinseinkünfte dem niedrigeren tariflichen Regelsteuersatz gemäß § 32a EStG zu unterwerfen.



15. Abbruchkosten und Restwert sind nach räumlicher und zeitlicher Nutzung des abgebrochenen Objekts aufzuteilen

**Abbruchkosten und Restwert eines zuvor zeitweise vollständig fremdvermieteten und zeitweise teilweise selbst genutzten Gebäudes sind sowohl nach dem räumlichen als auch nach dem zeitlichen Nutzungsumfang aufzuteilen. Dies hat das Finanzgericht Münster in einem aktuellen Urteil entschieden.**

**Finanzgericht Münster, Urteil vom 21. August 2020 (4 K 855/19 E); die Revision wurde vom Finanzgericht zugelassen**

## **I. Sachverhalt**

Die Klägerin erwarb im Dezember 2011 einen Bungalow, den sie zunächst vollständig vermietete. Nach dem Tod der Mieterin vermietete sie ab dem 01. September 2014 lediglich einen Teil des Objekts mit Ausnahme der Kellerräume an eine neue Mieterin. Die Klägerin kündigte den Mietvertrag zum 31. Oktober 2016 und brach den Bungalow im März 2017 ab.

In der Folgezeit errichtete die Klägerin ein Mehrparteienhaus, das sie ausschließlich vermietete. Den Restwert des Bungalows, des Inventars sowie die Abbruchkosten machte die Klägerin im Streitjahr 2017 in vollem Umfang als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend.

Das Finanzamt kürzte den Werbungskostenabzug um den Anteil der nicht mitvermieteten Kellerräume.

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

Die Klage vor dem Finanzgericht Münster hatte Erfolg.

Das Finanzgericht hat zunächst ausgeführt, dass dem Grunde nach neben den Abbruchkosten auch die Restwerte des Gebäudes im Wege einer technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung als Werbungskosten abzugsfähig seien. Sie seien vorrangig durch die bisherige Nutzung des Objekts veranlasst, weil es nicht in Abbruchabsicht erworben worden sei und auch noch kein vollständiger Verbrauch der Substanz eingetreten sei.

Abbruchkosten und Restwert seien allerdings grundsätzlich nicht in voller Höhe, sondern anteilig abzugsfähig. Die Aufteilung sei sowohl zeitanteilig als auch nach der Art der Nutzung der Flächen vorzunehmen. Maßgeblich sei die gesamte Nutzungsdauer der Immobilie seit der Anschaffung durch die Klägerin von 57 Monaten. Hiervon entfielen 31 Monate auf eine vollständige Vermietung und die übrigen 26 Monate auf eine flächenmäßig anteilige Vermietung zu 78,4 %. Dies führe zu einer privaten Veranlassung des Abbruchs von 9,8 %.

Nach den allgemeinen Grundsätzen zum Veranlassungsprinzip sei eine Veranlassung von unter 10 % steuerlich unerheblich und die Kosten in vollem Umfang abzugsfähig.

## 16. Sponsoringaufwendungen eines Freiberuflers als Betriebsausgaben

**Zu den Betriebsausgaben gehören auch Sponsoringaufwendungen eines Freiberuflers zur Förderung von Personen oder Organisationen in sportlichen, kulturellen oder ähnlichen gesellschaftlichen Bereichen, wenn der Sponsor als Gegenleistung wirtschaftliche Vorteile, die insbesondere auch in der Sicherung oder Erhöhung des unternehmerischen Ansehens liegen können, für sein Unternehmen erstrebt oder für Produkte bzw. Dienstleistungen seines Unternehmens werben will. Ein Abzug von Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben setzt voraus, dass der Sponsoringempfänger öffentlichkeitswirksam auf das Sponsoring oder die Produkte bzw. Dienstleistungen des Sponsors hinweist und hierdurch für Außenstehende eine konkrete Verbindung zu dem Sponsor und seinen Leistungen erkennbar wird. Erfolgt das Sponsoring durch eine Freiberufler-Personengesellschaft, liegt der erforderliche hinreichende Zusammenhang zum Sponsor auch dann vor, wenn auf die freiberufliche Tätigkeit und Qualifikation der einzelnen Berufsträger hingewiesen wird.**

**BFH v. 14.7.2020 - VIII R 28/17**

### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin ist eine ärztliche Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform einer GbR, bestehend aus zwei Ärzten, die ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Im Streitjahr (2009) erzielte sie Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.H.v. rd. 450.000 €. Die Gesamteinnahmen aus der ärztlichen Tätigkeit beliefen sich auf rd. 950.000 €. Ab dem Jahr 2006 schloss die Klägerin mit A jährlich Sponsoring-Verträge ab, in denen sich A verpflichtete, mit Logos auf seiner Kleidung zu werben. Die mit den Logos beworbenen Internetseiten führten über einen dort angegebenen Link zu dem Internetauftritt der Klägerin.

Nach dem für das Streitjahr abgeschlossenen Sponsoring-Vertrag waren die Logos bei allen Sportveranstaltungen als Aufnäher auf der Kleidung des A anzubringen sowie auf der Kappe einzusticken. Die Kosten für die Aufnäher und die Bestickung waren von A zu tragen. Zusätzlich erhielt die Klägerin das Recht, mit den Erfolgen von A zu werben. Unterschriebene Autogrammkarten und Postermaterial, ggf. weiteres Werbematerial, DVDs, Videos, Flyer sollten der Klägerin kostenfrei zur Verfügung gestellt werden. Die Kosten des Sponsorings beliefen sich im Streitjahr auf rd. 70.000 € brutto, welche die Klägerin über Darlehen finanzierte. Auf den Sponsoring-Vertrag für das Jahr 2010 wurde im Streitjahr ein Abschlag i.H.v. rd. 4.000 € gezahlt. Weitere 3.000 € wurden im Streitjahr für das Personal-Sponsoring des M aufgewandt.

Nach dem Sponsoring-Vertrag mit M erhielt die Klägerin das Recht, mit den Erfolgen von M bis zum 31.3.2010 zu werben. Vereinbarungsgemäß sollten die Logos bei nationalen und internationalen Veranstaltungen an der Kleidung von M verwendet werden; dies galt auch für nationale und internationale Teambekleidung. Kappen und Schlüsselbänder mit den Logos waren während aller Veranstaltungen und öffentlichen Auftritte zu tragen, wobei die Klägerin die Kosten für die Herstel-

lung und Beschriftung der Schlüsselbänder trug. Unterschriebene Autogrammkarten und Postermaterial, ggf. weiteres Werbematerial, DVDs, Videos und Flyer sollten der Klägerin kostenfrei zur Verfügung gestellt werden. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

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

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

Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen sind.

Zu den Betriebsausgaben gehören auch Aufwendungen von Sponsoren zur Förderung von Personen oder Organisationen in sportlichen, kulturellen oder ähnlichen gesellschaftlichen Bereichen, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, die insbesondere auch in der Sicherung oder Erhöhung des unternehmerischen Ansehens liegen können, für sein Unternehmen erstrebt oder für Produkte seines Unternehmens werben will. Das ist insbesondere der Fall, wenn der Sponsoringempfänger als Gegenleistung auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seinen Fahrzeugen oder anderen Gegenständen auf das Unternehmen als Sponsor bzw. auf dessen Produkte werbewirksam hinweist oder durch Verwendung von Schriftzug oder Emblemen des Sponsors für diesen als Werbeträger dient.

Diese Rechtsgrundsätze sind auf die Fälle zu übertragen, in denen Sponsoringaufwendungen von Angehörigen der freien Berufe getätigt werden. Da die freiberufliche Tätigkeit in besonderer Weise durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt ist und dabei regelmäßig auf die Schaffung einer Vertrauensbeziehung zum Empfänger der freiberuflichen Leistung abzielt, sind auch solche Sponsoringmaßnahmen steuerlich anzuerkennen, die geeignet und dazu bestimmt sind, das Image des Freiberuflers im angesprochenen Adressatenkreis zu fördern und hierdurch das Vertrauen in seine Person und seine freiberuflichen Leistungen zu stärken. Der Abzug der Kosten des Sponsoring als betrieblich veranlasste Aufwendungen setzt voraus, dass der Sponsoringempfänger öffentlichkeitswirksam auf das Sponsoring oder das Unternehmen bzw. die Dienstleistungen des Freiberuflers hinweist und hierdurch für Außenstehende eine hinreichend konkrete Verbindung zu dem Sponsor und seinen Leistungen erkennbar wird.

Erfolgt das Sponsoring (wie hier) durch eine Freiberufler-Personengesellschaft, liegt der erforderliche hinreichende Zusammenhang zum Sponsor auch dann vor, wenn öffentlichkeitswirksam auf die freiberufliche Tätigkeit und Qualifikation der einzelnen Berufsträger hingewiesen wird. Allein der Umstand, dass die Gesellschafter der Steuerpflichtigen möglicherweise sportbegeistert sind, ist ihrer sportärztlichen Tätigkeit immanent und fällt gegenüber einem gegebenen betrieblichen Veranlassungszusammenhang nicht ins Gewicht. Im Streitfall waren die geltend gemachten Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben abziehbar. Denn die mit dem Sponsoring angestrebten wirtschaftlichen Vorteile bestanden nicht nur darin, Einnahmen aus der spezifischen sportärztlichen Tätigkeit zu erzielen, sondern sie

waren darüber hinaus auch darauf gerichtet, einen neuen Patientenkreis aus dem Bereich des Sports zu erschließen und zugleich den vorhandenen Patientenstamm an die Arztpraxis zu binden. Bei einer solchen Sachlage genügt es für die betriebliche Veranlassung, wenn die Werbemaßnahme dazu bestimmt und geeignet ist, den Bestand der Praxis hinsichtlich der aus der ärztlichen Tätigkeit erzielten Gesamteinnahmen zu sichern.

Vorliegend bestand die wesentliche Gegenleistung für das Sponsoring darin, dass die Sportler A und M auf ihrer Kleidung mit dem einem bestimmten Logo warben. Auf der beworbenen Internetseite waren weiterführende Informationen zur Tätigkeit der beiden Gesellschafter der Klägerin als Ärzte bei nationalen und internationalen Sportveranstaltungen und zur medizinischen Betreuung und Versorgung verschiedener Sportler angegeben. Diese Angaben wiesen hinreichend deutlich auf die ärztlichen Leistungen und Qualifikationen der beiden Gesellschafter der Klägerin hin und zielten darauf ab, das Image einer auf den Sport spezialisierten ärztlichen Betätigung aufzubauen. Die angestrebten wirtschaftlichen Vorteile des Sponsorings bestanden in der Erschließung neuer "Geschäftsfelder" in Form der ärztlichen Betreuung weiterer Sportler bei entsprechenden Sportveranstaltungen und in der Gewinnung neuer Patienten aus dem Kreis der am Sport interessierten Personen, aber auch in der Sicherung des bestehenden Patientenstamms in einem vom Sport geprägten Umfeld.

Auch die Höhe der Sponsoringaufwendungen ließ angesichts der Höhe der steigenden Gesamteinnahmen nicht auf eine private Mitveranlassung schließen. Letztlich scheidet der geltend gemachte Betriebsausgabenabzug auch nicht an § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG. Denn von dem dort geregelten Abzugsverbot sind nur solche Aufwendungen erfasst, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, weil sie durch persönliche Motive mitveranlasst wurden, ohne dass deshalb die betriebliche Veranlassung zu verneinen ist. Im Streitfall konnte jedoch nicht davon ausgegangen werden, dass für die Sponsoringaufwendungen persönliche Beweggründe mitursächlich waren.

## 17. Zur steuerrechtlichen Anerkennung mehrstöckiger Freiberufler-Personengesellschaften

**Eine Unterpersonengesellschaft erzielt freiberufliche Einkünfte, wenn neben den unmittelbar an ihr beteiligten natürlichen Personen alle mittelbar beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaften über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und in der Unterpersonengesellschaft zumindest in geringfügigem Umfang leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten. Die freiberufliche Tätigkeit einer Unterpersonengesellschaft wird nicht bereits dadurch begründet, dass jeder Obergesellschafter zumindest in einer anderen Unterpersonengesellschaft des Personengesellschaftsverbands als Freiberufler leitend und eigenverantwortlich tätig wird.**

**BFH v. 4.8.2020 - VIII R 24/17**

### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin ist eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer KG, deren Gegenstand die gesetzlich und berufsrechtlich zulässigen Tätigkeiten sind. Komplementär war im Streitjahr (2008) Rechtsanwalt und Steuerberater A, Kommanditistin die C-KG. An der C-KG waren als Komplementäre die E-OHG mit einem Anteil von 51 % sowie weitere natürliche Personen ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und als Kommanditistin die G+H KG mit einem Anteil von 49 % beteiligt. Die E-OHG und die G+H KG bildeten die oberste Gesellschaftsebene und waren an zahlreichen weiteren Personen- und Kapitalgesellschaften des S-Konzerns beteiligt. Ihr Unternehmensgegenstand stimmte mit dem der C-KG und der Klägerin überein.

Gesellschafter der E-OHG und der G+H KG waren ausschließlich Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte, die in den jeweiligen Obergesellschaften aktiv in die Mandatsbearbeitung eingebunden waren. Sie wurden auch in denjenigen Untergesellschaften leitend und eigenverantwortlich tätig, an denen sie als Komplementär beteiligt oder bei denen sie als Geschäftsführer eingesetzt waren. Bei der Klägerin war dies im Streitjahr nicht der Fall. Im S-Konzern bestanden überregionale Arbeitsgruppen mit unterschiedlichen Branchenschwerpunkten, in denen u.a. spezielle Fälle, Fachfragen und Arbeitshilfen erarbeitet und diskutiert wurden. Hierbei wirkten einzelne Obergesellschafter als Spezialisten bei der Bearbeitung von Mandaten in den Untergesellschaften mit. Jedenfalls in der Klägerin als Untergesellschaft waren sie im Streitjahr nicht in dieser Weise tätig.

Die Obergesellschafter trafen in Gesellschafterversammlungen der E-OHG und der G+H KG Entscheidungen über wesentliche Fragen des Konzerns wie die Finanzierung der Gesellschaften, Investitionen, Forderungsmanagement, Personalstruktur, Umsatzwachstum und Fortbildung. Wesentliche Maßnahmen in den Untergesellschaften wie Praxiseinkäufe und die Bestellung weiterer Komplementäre wurden ebenfalls durch die Obergesellschafter beschlossen. Das Finanzamt stellte für die Klägerin zunächst erklärungsgemäß Einkünfte aus selbständiger Arbeit, nach einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

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

Die Revision der Klägerin hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Das FG hat die Einkünfte der Klägerin zu Recht als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert.

Dem Umstand, dass die freie Berufstätigkeit durch die persönliche, qualifizierte Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt wird, ist auch Rechnung zu tragen, wenn sich eine Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt. Wie der Verweis in § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG auf die Regelung doppelstöckiger gewerblicher Personengesellschaften in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zeigt, kann es auch im Rahmen des § 18 EStG zu mittelbaren Beteiligungen von Angehörigen eines freien Berufs kommen. Allerdings ist, da sämtliche Gesellschafter-Mitunternehmer der Untergesellschaft die Merkmale des freien Berufs erfüllen müssen und die Obergesellschaft selbst diese Merkmale nicht erfüllen kann, zur Anerkennung einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft erforderlich, dass auch alle mittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft die Tatbestandsmerkmale des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllen. Denn freiberufliche Einkünfte können nicht allein durch das Halten einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung, sondern immer nur dadurch erzielt werden, dass der Steuerpflichtige durch eine eigene Tätigkeit die Merkmale des freien Berufs in seiner Person erfüllt.

Weil jeder Gesellschafter eigenverantwortlich und leitend tätig sein muss, ist zur Anerkennung einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft weiter zu verlangen, dass alle Obergesellschaftler - zumindest in geringfügigem Umfang - auch in der Untergesellschaft leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten. Anderenfalls vermitteln sie der Tätigkeit der Untergesellschaft ein schädliches Element der Nichtfreiberuflichkeit. Im Streitfall hat das FG die von der Klägerin erzielten Einkünfte zutreffend als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert, da hier nicht sämtliche mittelbar an der Klägerin beteiligten Obergesellschaftler leitend und eigenverantwortlich in der Klägerin als Untergesellschaft tätig waren.

Eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit der Obergesellschaftler ergibt sich nicht daraus, dass die Obergesellschaftler im Rahmen von Gesellschafterversammlungen über wesentliche Fragen des Konzerns wie die Finanzierung der Gesellschaften, Investitionen oder das Umsatzwachstum sowie über wesentliche Maßnahmen in den Untergesellschaften wie Praxiseinkäufe und die Bestellung weiterer Komplementäre getroffen haben. Denn diese Tätigkeiten erfüllen nicht die Tatbestandsmerkmale des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Es handelt sich vielmehr um geschäftsleitende, kontrollierende und koordinierende kaufmännische Tätigkeiten, die nicht zur berufstypischen freiberuflichen Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zählen. Eine freiberufliche Tätigkeit folgt auch nicht daraus, dass im Konzern überregionale Arbeitsgruppen bestanden, in denen die Obergesellschaftler als Spezialisten bei der Bearbeitung von Mandaten anderer Untergesellschaften mitgewirkt haben. Denn eine Mitarbeit sämtlicher Obergesellschaftler war im Streitfall weder im Hinblick auf die Mandate der Klägerin noch im Hinblick auf die Mandate der ande-

ren Untergesellschaften gegeben.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Letztlich wurde eine freiberufliche Tätigkeit der Klägerin auch nicht dadurch begründet, dass die Obergesellschafter in den Obergesellschaften und zumindest in einer anderen Untergesellschaft des Konzerns als Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt leitend und eigenverantwortlich tätig geworden sind. Denn dies ersetzt nicht das Erfordernis, dass die Obergesellschafter auch in der Klägerin als Untergesellschaft - wenn auch nur in geringem Umfang - leitend und eigenverantwortlich tätig werden. Dieses "doppelte Tätigkeitserfordernis" ergibt sich bereits daraus, dass auch bei der einstöckigen Personengesellschaft jeder Gesellschafter sowohl im Hinblick auf seine Qualifikation als auch im Hinblick auf die Art und Weise seines Tätigwerdens für die Gesellschaft die Merkmale der Freiberuflichkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllen muss, um auf Ebene der Mitunternehmerschaft freiberufliche Einkünfte zu erzielen. Nichts anderes kann für mehrstöckige Personengesellschaften gelten.



18. Die Besteuerung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz ohne Auswirkung auf den Gewinn aus der Veräußerung des Fahrzeugs

**Wird ein zum Betriebsvermögen gehörendes, teilweise privat genutztes Kfz veräußert, erhöht der gesamte Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Veräußerungserlös den Gewinn. Der Umstand, dass die tatsächlich für das Fahrzeug in Anspruch genommene AfA infolge der Besteuerung der Nutzungsentnahme für die Privatnutzung bei wirtschaftlicher Betrachtung teilweise neutralisiert wird, rechtfertigt keine Gewinnkorrektur.**

### **BFH v. 16.06.2020 - VIII R 9/18**

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

Im Streitfall nutzte der Steuerpflichtige einen PKW, den er im Jahr 2008 angeschafft und seinem Betriebsvermögen zugeordnet hatte, zu 25% für seine freiberufliche Tätigkeit und zu 75% für private Zwecke. Ab dem Jahr 2008 berücksichtigte das FA bei der Einkommensteuerveranlagung des Steuerpflichtigen einerseits antragsgemäß AfA für den PKW. Andererseits erfasste das FA wegen der privaten Nutzung des betrieblichen PKW auch Betriebseinnahmen in Höhe von 75% der für das Fahrzeug entstandenen Aufwendungen einschließlich der AfA.

Dies führte dazu, dass der steuermindernde Effekt der AfA infolge der Besteuerung der Nutzungsentnahme bei wirtschaftlicher Betrachtung teilweise "neutralisiert" wurde. Wegen dieses Effektes setzte der Steuerpflichtige, als er das Fahrzeug 2013 nach vollständiger Abschreibung der Anschaffungskosten verkaufte, lediglich ein Viertel des Verkaufserlöses als Betriebseinnahme an. Das FA versteuerte dagegen den vollen Verkaufserlös.

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

So sieht dies auch der BFH. Er entschied, dass der Veräußerungserlös trotz vorangegangener Besteuerung der Nutzungsentnahme in voller Höhe als Betriebseinnahme zu berücksichtigen ist. Er ist weder anteilig zu kürzen, noch findet eine gewinnmindernde Korrektur in Höhe der auf die private Nutzung entfallenden AfA statt.

Diese Sichtweise basiert auf dem Umstand, dass die Besteuerung der Privatnutzung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens in Form der Nutzungsentnahme und dessen spätere Veräußerung zwei unterschiedliche Vorgänge darstellen, die getrennt zu betrachten sind.

Aus dem Gesetz, insbesondere aus § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG, lässt sich kein anderes Ergebnis herleiten. In der Besteuerung des vollständigen Veräußerungserlöses ist nach Auffassung des BFH auch kein Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das objektive Nettoprinzip zu sehen.

19. Steuererklärung: Wann ist die elektronische Übermittlung unzumutbar?

**Wann besteht die Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung? Wann kann sie in Papierform abgegeben werden? Der BFH hat klargestellt: Die Abgabe der Einkommensteuererklärung mittels Datenfernübertragung kann wirtschaftlich unzumutbar sein, wenn der finanzielle Aufwand für die Datenfernübertragungsmöglichkeit in keinem wirtschaftlich sinnvollen Verhältnis zu den Einkünften steht.**

**Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass eine elektronische Übermittlung der Einkommensteuererklärung gem. § 25 Abs. 4 Satz 1 EStG unzumutbar sein kann, wenn die Einrichtung der dafür benötigten Mittel einen unzumutbaren Aufwand darstellt.**

**BFH, Urt. v. 16.06.2020 - VIII R 29/17**

**I. Sachverhalt:**

Der Kläger war ein Steuerberater, welcher ohne Mitarbeiter aus seiner Privatwohnung seiner Tätigkeit nachging. Der Steuerberater erzielte aus seiner selbständigen Tätigkeit ausschließlich Verluste. Zudem war er als Zeitungsaussträger tätig und erzielte zusätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Für den Veranlagungszeitraum 2015 stellte der Steuerberater einen Antrag gem. § 25 Abs. 4 Satz 2 EStG i.V.m. § 150 Abs. 8 AO, die Steuererklärung weiterhin in Papierform abgeben zu dürfen, da er nicht über die entsprechende Hardware und auch über keinen Internetanschluss verfügt.

Das Finanzamt (FA) lehnte diesen Antrag ab. Auch der gegen die Ablehnung eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg.

**II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Nach zunächst erfolgreicher Klage vor dem Finanzgericht (FG) hob der BFH das Urteil des FG jedoch auf und verwies die Klage zur weiteren Ermittlung an das FG zurück.

**Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung**

Gemäß § 25 Abs. 4 Satz 1 EStG sind Steuerpflichtige dazu verpflichtet, Finanzbehörden ihre Steuererklärung elektronisch zu übermitteln, wenn sie Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder selbständige Einkünfte erzielen.

Die Finanzbehörde kann jedoch gem. § 46 Abs. 2 Nr. 2–8 EStG auf die elektronische Übermittlung verzichten, wenn dies zu einer „unbilligen Härte“ führen würden. Diese Regelung wird gem. § 150 Abs. 8 AO dahingehend ergänzt, dass eine unbillige Härte insbesondere darin besteht, wenn die elektronische Abgabe wirtschaftlich oder persönlich nicht zumutbar ist.

Nach der Auffassung des BFH stehen im Streitfall die Kosten für die Schaffung der technischen Voraussetzungen in keinem sinnvollen Verhältnis mehr zu den aus der Tätigkeit erzielten Einkünften. Durch § 150 Abs. 8 AO wurde bewusst eine groß-

zügige finanzielle Ausnahmeregelung geschaffen, die für Kleinbetriebe wie im Streitfall gilt.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Nach dem o.g. Urteil des BFH sowie einem zeitgleich ergangenen BFH-Urteil (VIII R 29/19) ist die Vorschrift gem. § 150 Abs. 8 AO großzügig auszulegen und geht der spezialgesetzlichen Regelung gem. § 25 Abs. 4 EStG vor.

Nach diesen Urteilen dürfte es insbesondere fraglich sein, ob für kleinere gewerbliche Betriebe, wie z.B. Photovoltaikanlagen, in jedem Fall eine elektronische Abgabe erforderlich ist. Steuerpflichtige sollten mit Verweis auf diese Urteile einen Antrag auf Abgabe der Steuererklärung in Papierform stellen, um Konflikten mit dem FA vorzubeugen.

## **II. Bilanzsteuerrecht**

1. Zur Änderung eines im Rahmen einer steuerrechtlichen Überleitungsrechnung ausgeübten Wahlrechts

**Die geänderte Willensbetätigung zu einer wahlrechtsbezogenen Rechtsfolge (hier: Minderung von Anschaffungskosten gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG a.F.) ist nur nach Maßgabe der Regelungen zur Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) steuerlich zugelassen, wenn sie (wie ebenfalls die ursprüngliche Wahl) in einer dem Finanzamt eingereichten Überleitungsrechnung (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV) vor der Veranlagung erfolgt.**

**BFH v. 27.5.2020 - XI R 12/18**

### **I. Sachverhalt:**

Streitig ist, ob eine geänderte Willensbetätigung zu einer wahlrechtsbezogenen Rechtsfolge - Minderung von Anschaffungskosten gem. § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F.) - nur nach Maßgabe der Regelungen zur Bilanzänderung steuerlich zugelassen ist, wenn sie (wie ebenfalls die ursprüngliche Wahl) in einer dem Finanzamt eingereichten Überleitungsrechnung (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV) vor der Veranlagung erfolgt.

Im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung für das Jahr 2011 berücksichtigte die klagende GmbH einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. i.H.v. 200.000 € für die beabsichtigte Anschaffung von Windenergieanlagen. Die Investition erfolgte im Streitjahr. Im Dezember 2013 gab die Klägerin die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr ab; beigelegt waren ein nach Handelsrecht erstellter Jahresabschluss sowie eine Überleitungsrechnung i.S.d. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV zur Anpassung der Ansätze an die steuerrechtlichen Vorschriften:

Differenz RSt Rückbau HB/StB: 453,70 €  
Sonder-AfA § 7g Abs. 5 EStG: - 3.380.166 €  
Summe (gerundet): - 3.379.713 €

Im April 2014 reichte die Klägerin eine korrigierte Überleitungsrechnung ein. Sie setzte nunmehr die Anschaffungskosten der Windenergieanlagen nach Maßgabe des § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. um 200.000 € herab:

Differenz RSt Rückbau HB/StB: 453,70 €  
Sonder-AfA § 7g Abs. 5 EStG: - 3.340.166 €  
Abzug gem. § 7g Abs. 2 EStG: - 200.000 €  
Differenz AfA HB/StB: 2.708 €  
Summe (gerundet): - 3.537.005 €

Das Finanzamt setzte die Körperschaftsteuer sowie den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr fest. Der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bzw. Gewerbeertrags lag der handelsrechtliche Jahresüberschuss zugrunde, gekürzt um den in der Überleitungsrechnung von Dezember 2013 ausgewiesenen Korrekturbetrag i.H.v. insgesamt 3.379.713 €. Nach Ansicht des Finanzamts handelt es sich bei der begehrten Kürzung der Anschaffungskosten in der Überleitungsrechnung von April 2014 um eine unzulässige Bilanzänderung i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

## II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision der Klägerin hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die Klägerin, nachdem sie die steuerrechtliche Überleitungsrechnung (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV) beim Finanzamt eingereicht hatte, eine Änderung des gem. § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. ausgeübten Wahlrechts nur unter den im Streitfall nicht erfüllten Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG hätte vornehmen können.

Nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. konnten Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen. Der Steuerpflichtige hatte nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. mithin ein Wahlrecht zur Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags. Es gehörte zu den Wahlrechten, die formell bis zum Eintritt der Bestandskraft derjenigen Steuerfestsetzung ausgeübt werden konnten, auf welche sie sich auswirken sollten, damit eventuell auch "nachträglich" und abweichend von der ursprünglichen Steuererklärung. Der Investitionsabzug erfolgte außerbilanziell und unterlag daher nicht den Voraussetzungen für eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG. Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts war - wie im Streitfall für Investitionsabzugsbeträge, die für die bis zum 31.12.2015 endenden Wirtschaftsjahre gebildet wurden - ohne Wahlrecht und damit zwingend der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag i.H.v. 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzuzurechnen (§ 7g Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG a.F.). Die Hinzurechnung durfte den nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. abgezogenen Betrag nicht übersteigen (§ 7g Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG a.F.).

Die Auflösung des Investitionsabzugsbetrags erfolgte wie dessen Bildung außerbilanziell; der gewährte Investitionsabzugsbetrag war bei Durchführung der geplanten Investition mithin außerbilanziell gewinnerhöhend hinzuzurechnen. Für den Fall, dass der Investitionsabzugsbetrag nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach § 7g Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG a.F. hinzugerechnet wurde, war der nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. vorgenommene Abzug gem. § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. rückgängig zu machen. Nach § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. konnten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts im Wirtschaftsjahr seiner Anschaffung oder Herstellung um bis zu 40 %, höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG a.F., gewinnmindernd herabgesetzt werden. Die Bemessungsgrundlage für (u.a.) die Absetzungen für Abnutzung (AfA) verringerten sich entsprechend (§ 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 EStG a.F.). Diese für den Streitfall einschlägige Regelung gilt für den Fall einer nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes (StÄndG) 2015 vom 2.11.2015 nunmehr nur noch im Ermessen des Steuerpflichtigen stehenden gewinnerhöhenden Hinzurechnung inhaltlich unverändert fort.

Das Wahlrecht, den Gewinn nach § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. zu mindern, übte ein bilanzierender Steuerpflichtiger dadurch aus, dass er in seiner Steuerbilanz das erworbene Wirtschaftsgut nicht mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern mit einem um die Gewinnminderung verringerten Betrag angesetzt hat. Dabei handelte es sich im Fall der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich im Hinblick auf die Auswirkung auf die AfA-Bemessungsgrundlage, die das weitere Abschreibungspotential minderte, um eine "innerbilanzielle Maßnahme". Es stand im Ermessen des Steuerpflichtigen, ob und in welchem Umfang er von der Möglichkeit, i.S.d. § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. den Gewinn zu mindern, Gebrauch gemacht hat. Das Wahlrecht eröffnete ihm im Hinblick auf den Gewinn des Investitionsjahres sowie der Folgejahre ein Gestaltungspotenzial. Nahm der Steuerpflichtige die Gewinnminderung in vollem Umfang vor, konnte er hierdurch die ertragserhöhende Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags vollständig mit der Folge ausgleichen, dass ihm die steuerrechtliche Begünstigung des früheren Abzugsjahres erhalten blieb. Hingegen wurde die steuerrechtliche Begünstigung des Abzugsjahres durch die Hinzurechnung (bis auf einen etwaigen Zinsvorteil) kompensiert, wenn sich der Steuerpflichtige für eine geringere Gewinnminderung im Investitionsjahr oder für einen gänzlichen Verzicht darauf entschied. In diesem Fall konnte der Steuerpflichtige in den Folgejahren jedoch AfA von einer höheren Bemessungsgrundlage vornehmen.

Der hier von der Klägerin im Jahr 2011 einkommensmindernd in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag i.H.v. 200.000 € wurde im Streitjahr nach Anschaffung der Anlagen gem. § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. gleichfalls außerbilanziell gewinnerhöhend aufgelöst. Dabei hat die Klägerin das Wahlrecht nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. in ihrer steuerrechtlichen Überleitungsrechnung von Dezember 2013 dahingehend ausgeübt, dass sie von einer Minderung der Anschaffungskosten der Windenergieanlagen abgesehen hatte. Daran ist sie gebunden. Aus dem Umstand, dass die Ausübung des Wahlrechts zur Herabsetzung der Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. die Inanspruchnahme des als außerbilanzielle Korrekturvorschrift ausgestalteten Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. voraussetzt, folgt nicht, dass das betreffende Wahlrecht gleichfalls außerbilanziell und unbefristet bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft der betref-

fenden Steuerfestsetzung ausgeübt werden kann. Die gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten i.S.v. § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. hat im Gegensatz sowohl zum Investitionsabzug (§ 7g Abs. 1 EStG a.F.) als auch zur Hinzurechnung (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG a.F.) wegen deren unmittelbarer Einwirkung auf die Anschaffungskosten innerbilanzielle Wirkung.

Im Streitfall konnte sich die Klägerin nicht darauf berufen, ihrer Steuererklärung lediglich eine steuerrechtliche Überleitungsrechnung i.S.d. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV und keine Steuerbilanz im engeren Sinne beigelegt zu haben. Enthält die Bilanz Ansätze oder Beträge, die den steuerrechtlichen Vorschriften nicht entsprechen, so sind nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV diese Ansätze oder Beträge durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerrechtlichen Vorschriften anzupassen. In diesem Fall reicht der bilanzierende Steuerpflichtige neben einer Abschrift der (Handels-)Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 60 Abs. 1 EStDV eine Überleitungsrechnung i.S.d. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV beim Finanzamt ein. Der Steuerpflichtige kann (an Stelle der Überleitungsrechnung) nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV auch eine den steuerrechtlichen Vorschriften entsprechende Bilanz (Steuerbilanz) beifügen. Die Anpassungen in der steuerrechtlichen Überleitungsrechnung, die Korrekturen von Bilanzpositionen betreffen, die bei Erstellung einer eigenen Steuerbilanz direkt in dieser zu erfassen wären, können nicht deshalb den außerbilanziellen Korrekturen gleichgestellt werden, weil sie als Anpassungen und Zusätze nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV außerhalb der Bilanz vorgenommen werden. Auch in diesen Fällen liegt eine innerbilanzielle Änderung vor, obgleich sie technisch außerhalb der eigentlichen Bilanz in der Überleitungsrechnung vollzogen wird.

Die Bilanzänderungsgrundsätze gelten mithin auch dann, wenn der Steuerpflichtige neben der Handelsbilanz keine gesonderte Steuerbilanz erstellt, sondern lediglich eine steuerrechtliche Anpassungsrechnung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV seiner Steuererklärung beifügt und nur diese Anpassungsrechnung später durch Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags i.S.v. § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. geändert wird. Wurde - wie im Streitfall - die Überleitungsrechnung i.S.d. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV beim Finanzamt eingereicht, konnte eine abweichende Ausübung des Wahlrechts nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. somit nur unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 EStG erfolgen. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung des Bilanzierenden gegenüber dem Überschussrechner i.S.v. § 4 Abs. 3 EStG sieht der BFH darin nicht. Auch kam eine Änderung der steuerrechtlichen Wahlrechtsausübung nach § 7g Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG a.F. unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 EStG nicht in Betracht. Denn es fehlte an einer Änderung rechtfertigenden vorherigen Bilanzberichtigung als Berichtigung eines fehlerhaften Bilanzansatzes i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG.

## 2. Bewertung von Goldvorräten im Anlagevermögen

**Das Finanzgericht Hamburg hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass für die Bewertung von im Anlagevermögen befindlichen Goldvorräten auf den Börsenkurs zum Bilanzstichtag abzustellen ist.**

**Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 03. Juni 2020 (5 K 20/19), die gegen das Urteil eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde ist beim BFH unter dem Az.: XI B 32/20 anhängig.**

### I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten in der Hauptsache über die Notwendigkeit der Berücksichtigung einer Wertaufholung bei dem Bilanzansatz eines Goldvorrats.

Im Anlagevermögen der Klägerin befinden sich am 12. Dezember 2011 in US-Dollar erworbene Goldvorräte (180,38 Unzen, Anschaffungskosten 2011: 234.300 €), in Bezug auf die in den Folgejahren Teilwertabschreibungen vorgenommen wurden, und zwar im Jahr 2012 (erstmalig) auf 227.300 € im Jahr 2013 auf 180.300 € im Jahr 2014 auf 175.750 €. Diesen Wert aus 2014 übernahm die Klägerin auch in der Bilanz 2015 und 2016; dabei wies sie darauf hin, dass der aktuelle Aufwärtstrend nicht sicher sei und daher in der Bewertung keine Veränderung vorgenommen werde. Für den 31. Dezember 2016 hatte die Klägerin einen aktuellen Wert von 197.480 € ermittelt.

Nach Recherchen kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass der Goldwert sich zwischenzeitlich bis auf 1.084,32 €/Unze per 31. Dezember 2016 erhöht und jedenfalls bis Ende 2017 stabilisiert habe, wenngleich der Kurs sich im Jahre 2018 in einem leichten Abwärtstrend befinde.

### II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Klage vor dem Finanzgericht Hamburg blieb ohne Erfolg.

Der Wertansatz des Finanzamts für die Goldvorräte ist nicht zu beanstanden.

Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 08. November 2016 (I R 49/15) zu der Bewertungsregelung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG auch zu dem häufig verwendeten Begriff der sog. Wertaufholung klargestellt, dass für jedes Wirtschaftsjahr, in dem das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört, die Bewertung mit den historischen Anschaffungskosten die maßgebliche Regel darstellt, die nur ausnahmsweise nach sich jährlich wiederholender Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert und Ausübung des diesbezüglich eingeräumten steuerlichen Wahlrechts durchbrochen wird.

Ein niedrigerer Ansatz als die historischen Anschaffungskosten kommt nach den genannten Vorschriften nur in Betracht, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung eingetreten ist.



Der Begriff der „voraussichtlich dauernden Wertminderung“ ist weder im Handelsgesetzbuch noch im Steuerrecht definiert. Er bezeichnet im Grundsatz eine Minderung des Teilwerts, die einerseits nicht endgültig sein muss, andererseits aber nicht nur vorübergehend sein darf. Ob eine Wertminderung „voraussichtlich dauernd“ ist, muss unter Berücksichtigung der Eigenart des jeweils in Rede stehenden Wirtschaftsguts beurteilt werden (vgl. BFH, Urteil vom 13. Februar 2019, XI R 41/17). Dafür ist durch eine an der Eigenart des Wirtschaftsguts ausgerichtete Prognose zu prüfen, ob aus Sicht des Bilanzstichtags aufgrund objektiver Anzeichen ernstlich mit einem langfristigen Anhalten der Wertminderung gerechnet werden muss. Maßgeblich ist, ob aus Sicht des Bilanzstichtages mehr Gründe für ein Andauern der Wertminderung sprechen als dagegen (BFH, Urteil vom 21. September 2011, I R 89/10).

Nach Auffassung des Finanzgerichts ist auch bei der Bewertung des hier in Rede stehenden Goldes, dessen Wert an der Börse festgestellt wird, gerade angesichts der von der Klägerin betonten hohen Volatilität zur Erreichung der erforderlichen einfachen Handhabbarkeit im Besteuerungsverfahren das Abstellen auf das objektivierbare typisierte Kriterium des Börsenwerts zum Bilanzstichtag sachgerecht und erforderlich. Anhaltspunkte dafür, dass der Börsenpreis den tatsächlichen Wert der Goldanlage nicht widerspiegelt, sind nicht ersichtlich. Auch eine der Rechtslage bei festverzinslichen Wertpapieren entsprechende Situation, dass ein gesichertes Recht besteht, am Ende der Laufzeit einen bestimmten Wert (Nominalwert) zu erhalten, liegt nicht vor.

### **III. Körperschaftsteuer**

#### **1. Geschäftsführervergütungen bei gGmbH**

**Der BFH urteilte zu Geschäftsführervergütungen bei einer gemeinnützigen GmbH.**

**BFH v. 12.3.2020 – V R 5/17**

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

Eine gGmbH war auf dem Gebiet des Gesundheits- und Sozialsektors tätig. Das Finanzamt ging von Verstößen gegen das Gemeinnützigkeitssteuerrecht aus, da es die Angemessenheit der Vergütungen an den Geschäftsführer bestritt. Bei einem Verstoß insbesondere gegen das Drittbegünstigungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO) droht der Entzug der Steuerbegünstigung.

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

Der BFH benannte in seinem Urteil Kriterien und Vorgehen zur gemeinnützigkeitssteuerlichen Beurteilung solcher Geschäftsführervergütungen. Die Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen ist durch einen sog. Fremdvergleich mit Vergütungen innerhalb und außerhalb des Unternehmens zu überprüfen. Auch Geschäftsführervergütungen außerhalb des Non-Profit-Sektors können hierzu herangezogen werden, da gemeinnützige Unternehmen auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt um Arbeitskräfte konkurrieren müssen. Zur Überprüfung steht die „Gesamtausstattung“ des Geschäftsführers, einschließlich Sonderzahlungen, Versicherungsbeiträge, PKW-Nutzung, Pensionszusagen etc. Die Bestimmung von Vergleichsgruppen und -werten orientiert sich ebenfalls an dem aus dem steuerlichen Fremdvergleich bei steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften: Ausgangswerte einer Vergleichsgruppe, Bandbreitenbestimmung, Anpassungen an die Vergleichswerte durch Zu-/Abschläge. Geringfügige Verstöße sollen keinen Entzug der Steuerbegünstigung begründen können.

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

Die Entscheidung soll nicht nur für Geschäftsführervergütungen, sondern auch für andere Geschäftsbeziehungen wie Miet-, Pacht-, Darlehensverträge gelten.

2. Anteilstausch: Zurechnung einer bestehenden finanziellen Eingliederung des Übertragenden auch bei unterjähriger Einbringung möglich

**Eine körperschaftsteuerliche Organschaft kann im Fall eines unterjährigen Anteilstauschs im Jahr des Anteilstauschs entstehen. Damit widerspricht der 6. Senat des FG Düsseldorf der im Umwandlungssteuererlass enthaltenen Auffassung der Finanzverwaltung und hat die Revision zugelassen.**

**FG Düsseldorf v. 29.9.2020 - 6 K 2704/17 K**

### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin ist eine GmbH, die 2008 gegründet worden war. Ihr Alleingesellschafter war eine natürliche Person (der C). Das Wirtschaftsjahr entsprach dem Kalenderjahr. Zwischen C und der Klägerin bestand keine Organschaft.

Die Klägerin und C waren an einer GmbH & Co. KG jeweils sowohl als Kommanditist als auch als Gesellschafter der Komplementär-GmbH beteiligt. Die Beteiligungshöhe betrug in beiden Gesellschaften 70% (C) und 30% (Klägerin). Im Januar des Streitjahres 2010 wurden mehrere Verträge geschlossen: Mit Rückwirkung zum 1.1.2010, 0:00 Uhr brachte C seine Kommanditbeteiligung und seinen Anteil an der Komplementär-GmbH zu Buchwerten in die Klägerin ein. Zudem brachte er in die von ihm neu gegründete B-GmbH seine Beteiligung an der Klägerin als Stammeinlage ein. Zwischen der B-GmbH und der Klägerin wurde ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag geschlossen.

Das beklagte Finanzamt vertrat die Ansicht, dass erst ab dem Jahr 2011 eine Organschaft zwischen der Klägerin und der B-GmbH begründet worden sei. Beim Anteilstausch sei der maßgebliche Zeitpunkt für die Organschaft der Beginn des auf die Einbringung folgenden Wirtschaftsjahres. Die B-GmbH sei erst im Jahr 2010 gegründet worden; zum 1.1.2010 liege daher keine finanzielle Eingliederung vor.

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

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

Allerdings wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung die Revision zugelassen. Sie ist beim BFH unter I R 40/20 anhängig.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2010 ist rechtswidrig. Zu Unrecht hat das Finanzamt angenommen, dass zwischen der Klägerin und der B-GmbH im Streitjahr keine Organschaft bestand. Die insofern allein streitige finanzielle Eingliederung der Klägerin lag im Jahr 2010 ganzjährig vorgegeben.

Bei einem Anteilstausch i.S.d. § 21 UmwStG kann eine Organschaft bei einer unterjährigen Einbringung auch im laufenden Jahr begründet werden. Zwar ist ein Anteilstausch nicht mit steuerlicher Rückwirkung möglich. Der Übernehmer ist aber der umwandlungssteuerrechtliche Rechtsnachfolger des Übertragenden und tritt in dessen "Fußstapfen".

Für den hier vorliegenden Fall des Anteilstausch nach § 21 UmwStG, bei dem nach

dem SEStEG eine steuerliche Rückwirkung ausscheidet, weil § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG nicht auch die Normen des § 20 Abs. 5 und Abs. 6 UmwStG für anwendbar erklärt, vertritt die Verwaltung allerdings die Auffassung, eine Organschaft könne bei einer unterjährigen Einbringung (und ohne Umstellung des Wirtschaftsjahres) nur im Folgejahr begründet werden. Diese Auffassung wird von der Literatur kritisiert. Der Senat schließt sich im Ergebnis der Auffassung der Literatur an. Infolgedessen war im vorliegenden Fall der B-GmbH als Rechtsnachfolgerin des C dessen finanzielle Eingliederung bis zum Zeitpunkt des Anteilstauschs zuzurechnen.

3. Einkommenserhöhung durch eine verdeckte Einlage bei Nichtberücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Absatz 3 Satz 5 KStG)

**Mit BMF-Schreiben v. 18.11.2020 hat die Finanzverwaltung auf die Entscheidung des BFH v. 13.6.2018 - I R 94/15 reagiert und die dort vertretene Rechtsauffassung für nicht allgemein anwendbar erklärt.**

**BMF-Schreiben v. 18.11.2020 - IV C 2 -S 2743/18/10002 :001**

### **I. Die Anweisung der Verwaltung:**

Nach § 8 Absatz 3 Satz 5 KStG erhöht eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahestehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, das Einkommen, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert.

Der BFH hat im Urteil vom 13. Juni 2018, I R 94/15 entschieden, dass keine Nichtberücksichtigung i. S. von § 8 Absatz 3 Satz 5 KStG vorliegt, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Veranlagung des Gesellschafters zwar nicht erfasst worden ist, jedoch nach Maßgabe von § 8b Absatz 1 KStG ohnehin hätte außer Ansatz bleiben müssen.

Diese Rechtsauffassung teilt die Finanzverwaltung nicht und hat daher angeordnet, diese Auslegung des § 8 Absatz 3 Satz 5 KStG über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht allgemein anzuwenden.

Entgegen der Rechtsauffassung des BFH ist die Finanzverwaltung der Meinung, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung bei der Besteuerung eines Gesellschafters als nicht berücksichtigt anzusehen ist, wenn sie im Rahmen seiner Veranlagung bei der Einkommensermittlung tatsächlich nicht angesetzt worden ist. Bei dieser Prüfung hat unberücksichtigt zu bleiben, ob diese verdeckte Gewinnausschüttung in einem folgenden Schritt unter den Voraussetzungen des § 8b Absatz 1 KStG freigestellt werden würde. Eine rein hypothetische Erfassung und Steuerfreistellung der verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8b Absatz 1 KStG erfüllt das Tatbestandsmerkmal der Nichtberücksichtigung i. S. von § 8 Absatz 3 Satz 5 erster Halbsatz KStG.

#### **IV. Umsatzsteuer**

1. Organschaftbesteuerung EU-rechtswidrig? Streit zwischen zwei BFH-Senaten eskaliert!

**Der XI. Senat des BFH hat für einen Paukenschlag gesorgt. Denn er hat dem EuGH mit Vorlagebeschluss vom 11.12.19 die Frage gestellt, ob die deutsche Organschaftbesteuerung überhaupt mit dem EU-Recht konform ist. Im Klartext will er wissen, ob es rechtens ist, dass bei einer umsatzsteuerlichen Organschaft der Organträger als Steuerschuldner gilt und nicht der Organkreis als solcher – ob also einer in Deutschland nicht vorgesehenen Gruppenbesteuerung der Vorzug zu geben wäre. In einer bemerkenswerten Art und Weise hat sich nun der ebenfalls für Umsatzsteuerfragen zuständige V. Senat gleichfalls an den EuGH gewandt. Er hält die Auffassung des XI. Senats für falsch und scheint offenbar über dessen Vorlagebeschluss verärgert zu sein. Darauf lässt jedenfalls die Wortwahl schließen.**

##### **1. Der Streitfall vor dem XI. Senat**

Im Fall des XI. Senats (BFH 11.12.19, XI R 16/18) streiten die Beteiligten darüber, ob im Jahr 2005 eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft zwischen der A als Organträgerin und der Klägerin, einer GmbH, als Organgesellschaft bestand. Gesellschafterin der GmbH sind A zu 51 % und C zu 49 %. Alleiniger Geschäftsführer der Klägerin war im Streitjahr E, der zugleich alleiniger Geschäftsführer der A und geschäftsführender Vorstand der C war. Nach einigem Hin und Her einigten sich A und C auf eine recht komplizierte Passage im Gesellschaftsvertrag, die die Stimmrechte betraf.

Vom Finanzamt wurde diese Regelung in der Weise gewürdigt, dass A nicht über eine Stimmrechtsmehrheit verfüge und damit nicht in der Lage gewesen sei, Beschlüsse bei der Klägerin durchzusetzen. Folglich fehle es an einer finanziellen Eingliederung der GmbH in das Unternehmen der A. Auch der XI. Senat ist zunächst der Ansicht, dass es – ausgehend von der nationalen Rechtsprechung – im Streitfall an einer finanziellen Eingliederung der Klägerin in die A fehle. A halte zwar eine Mehrheitsbeteiligung an der Klägerin, aber sie verfüge nicht über die für eine finanzielle Eingliederung erforderliche Mehrheit der Stimmrechte.

Aber: Der EuGH habe im Tenor des Urteils Skandia America (USA) entschieden, dass die Mehrwertsteuergruppe, wenn eine solche besteht, die Mehrwertsteuer schuldet (EuGH 17.9.14, C-7/13, BFH/NV 14, 1870 Nr. 11). Damit stelle sich die Frage, ob es einem Mitgliedstaat überhaupt gestattet ist, anstelle der Mehrwertsteuergruppe (des Organkreises) ein Mitglied der Mehrwertsteuergruppe (den Organträger) zum Steuerpflichtigen zu bestimmen.

**Hinweis:**

Sollte der EuGH tatsächlich die deutsche Organschaftsbesteuerung verwerfen, ohne der Finanzverwaltung eine alternative Lösung im Rahmen ihrer nationalen Kompetenz zu bieten, könnte ein aus heutiger Sicht kaum vorstellbares Rechtsvakuum entstehen. Vor allem wäre zu klären, ob Umsatzsteuerfestsetzungen gegen den Organträger aufgehoben und dann neue Festsetzungen gegen das Gebilde „Umsatzsteuer-Gruppe“ möglich sind.

**2. Der Streitfall vor dem V. Senat**

Im Fall des V. Senats (BFH 7.5.20, V R 40/19) geht es um eine Stiftung öffentlichen Rechts, die Trägerin einer Universität ist und auch einen Bereich Universitätsmedizin unterhält. Die Stiftung ist zugleich Organträgerin der U-GmbH, die für die Klägerin Reinigungs-, Hygiene- und Wäschereileistungen erbrachte. Während der eigentliche Krankenhausbereich der Versorgung der Patienten dient und damit dem wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich zuzuordnen ist, werden die Hörsäle, Labore und andere Räume für die Ausbildung der Studierenden also für den hoheitlichen Bereich der Klägerin genutzt. Der Anteil des hoheitlichen Bereichs der zu reinigenden Fläche betrug 7,6 % der Gesamtfläche. Die U-GmbH erhielt für ihre Dienstleistungen von der Klägerin im Streitjahr (2005) eine Vergütung von insgesamt 76.085,48 EUR.

Das Finanzamt ging davon aus, dass es sich bei den Betrieben der Klägerin um ein einheitliches Unternehmen handelt, für das nur eine Umsatzsteuererklärung abzugeben und dementsprechend nur ein Umsatzsteuerbescheid zu erteilen sei. Das Finanzamt sah dabei die von der U-GmbH für den Hoheitsbereich erbrachten Reinigungsleistungen als innerhalb der zwischen der Klägerin und der U-GmbH bestehenden Organschaft erbracht an. Die entsprechenden Reinigungsleistungen dienten mithin einer unternehmensfremden Tätigkeit und lösten eine unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG bei der Klägerin aus. Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg: „Entgegen der Rechtsauffassung des Beklagten liegt auch keine unentgeltliche Wertabgabe vor, soweit die ... K Reinigungsleistungen für den hoheitlichen Bereich der Klägerin erbringt.“ – so das FG Niedersachsen (16.10.19, 5 K 309/17).

Der V. Senat des BFH konnte aufgrund der Vorlage des XI. Senats jedoch nicht entscheiden und hat seinerseits den EuGH angerufen. Er habe zwar keine Zweifel, dass die bisherige Rechtsprechung und langjährige Handhabung der Organschaftsfälle zutreffend ist, dass also der Organträger und die Organgesellschaft als ein Unternehmer zu behandeln sind und der Organträger dabei als „der Steuerpflichtige“ bestimmt wird, der die Umsatzsteuererklärungen abzugeben hat. Dem V. Senat sei jedoch eine eigene Entscheidung verwehrt. Denn der XI. Senat sehe es als klärungsbedürftig an, ob die Bestimmungen der MwStSystRL es einem Mitgliedstaat gestatten, anstelle der Mehrwertsteuergruppe (des Organkreises) ein Mitglied der Mehrwertsteuergruppe (den Organträger) zum Steuerpflichtigen zu bestimmen.

**Hinweis:**

Der V. Senat hat explizit darauf hingewiesen, dass die Behandlung der Mehrwertsteuergruppe als Steuerpflichtigen zu erheblichen Steuerausfällen führen würde. Er

hat den EuGH – wie schon zuvor der XI. Senat – um Klärung der Frage gebeten, ob die deutsche Handhabung entsprechend § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG weiter Bestand haben kann oder ob nur eine gesonderte „Mehrwertsteuergruppe“ die Umsatzsteuer schuldet bzw. schulden kann.

Die zweite Vorlagefrage betrifft die vom Finanzamt angenommene unentgeltliche Wertabgabe. Diese Frage ist aber grundsätzlich nur dann von Interesse, wenn keine Gruppenbesteuerung erfolgen muss, wenn es also bei der bisherigen Rechtslage bleibt. Es sei dann zu entscheiden, ob die Klägerin mit Mitteln ihres Unternehmens, zu dem auch die Betriebsmittel der U-GmbH gehören, unentgeltliche Dienstleistungen (Reinigungsleistungen) aufgrund der Verwendung für ihren Hoheitsbereich („nicht wirtschaftliche Tätigkeit“) für unternehmensfremde Zwecke erbracht hat. Mit anderen Worten: Ist eine unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG zu versteuern, soweit die Reinigungsleistungen der U-GmbH auf den hoheitlichen Bereich (Hörsäle etc.) entfallen?

### **3. Hinweise für die Praxis:**

Zumindest diejenigen, die aus heutiger Sicht eher negative Folgen der Organschaft sehen oder bei denen eine bislang unentdeckte Organschaft erst im Rahmen einer Betriebsprüfung erkannt worden ist, sollten sich gegen Umsatzsteuerfestsetzungen gegenüber dem Organträger zur Wehr setzen und ein Ruhen des Verfahrens beantragen. Doch auch für alle anderen Organschaften könnte es sinnvoll sein, Umsatzsteuerfestsetzungen gegenüber dem Organträger anzufechten, um sich später – verfahrensrechtlich – alle Möglichkeiten offenzuhalten. Von besonderer Relevanz ist der Ausgang des Verfahrens natürlich für Haftungsfälle, die nun möglicherweise über Jahre nicht abgeschlossen werden können, wenn sich die Haftungsschuldner auf die Unzulässigkeit der Steuerfestsetzungen berufen, die den Haftungsbescheiden zugrunde liegen.

Es steht zu hoffen, dass der EuGH zeitnah und in klarer Art und Weise entscheidet, denn letztlich geht es nicht um Rechtstheorie, sondern um äußerst praxisrelevante Probleme. Die Unternehmen bedürfen dringend der Rechtssicherheit.

Bereits im Leitsatz verweist der V. Senat übrigens auf die erheblichen Steuerausfälle, die bei einer Abkehr von seiner Rechtsprechung drohen. Davon wird sich der EuGH aber kaum beeindruckt lassen. Von daher hätte es dieses Hinweises nicht bedurft.



## 2. Verkauf von Gutscheinen ist umsatzsteuerbare Leistung

**Der Verkauf von Gutscheinen für Freizeiterlebnisse über das Internet ist eine steuerbare Leistung an den Kunden und keine Vermittlungsleistung an den Veranstalter.**

**FG Münster v. 17.9.2020 - 5 K 1404/18 U**

### **I. Sachverhalt:**

Der Kläger betrieb in den Streitjahren 2013 und 2014 ein Internetportal, auf dem er verschiedene Freizeiterlebnisse anbot. Die Inanspruchnahme setzte den Erwerb eines Gutscheins voraus, die der Kläger im eigenen Namen und für eigene Rechnung verkaufte. Über das Internetportal konnten die Erwerber das Erlebnis auswählen und Termine vereinbaren. Die hierfür erforderlichen Informationen stellte der Kläger den Kunden zur Verfügung. Für den Fall der Inanspruchnahme der Leistung durch einen Gutscheininhaber leitete der Kläger den entsprechenden Betrag unter Abzug einer "Vermittlungsprovision" an den jeweiligen Veranstalter weiter und erteilte hierüber eine Gutschrift mit Umsatzsteuerausweis.

In seinen Umsatzsteuererklärungen behandelte der Kläger nicht die Zahlungen der Kunden für die Gutscheine, sondern lediglich die Vermittlungsprovisionen als steuerbare Umsätze. Das Finanzamt behandelte demggü. bereits den Verkauf der Gutscheine als umsatzsteuerbare Leistungen und minderte das Entgelt im Fall der Einlösung der Gutscheine nach § 17 UStG um die an die Veranstalter weitergeleiteten Beträge.

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

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

Das Finanzamt hat die Zahlungen der Gutscheinnehmer zu Recht als (Brutto-)Entgelte für steuerbare Leistungen des Klägers behandelt.

Der Kläger hat steuerbare sonstige Leistungen an die Gutscheinnehmer erbracht. Mit dem Betrieb seines Internetportals hat er dem Kunden eine Infrastruktur zur Verfügung gestellt, die angebotenen Erlebnisse zu buchen und in Anspruch zu nehmen. Die Leistungen haben nicht nur die Ausstellung der Gutscheine zum Inhalt gehabt, sondern auch weitere Prozesse wie die Übermittlung der für die Terminvereinbarung erforderlichen Kontaktdaten sowie die Durchführung und Organisation der Erlebnisse umfasst.

Der Kläger hat auch die von den Veranstaltern ausgeführten Erlebnisleistungen nicht lediglich vermittelt. Vielmehr sind diese Leistungen zunächst von den Veranstaltern an den Kläger erbracht worden und er hat sie an die Kunden weiter geleistet. Er ist gegenüber den Kunden als leistender Unternehmer aufgetreten, da er die Leistungen auf seinem Internetportal angeboten und entsprechende Organisationsleistungen erbracht hat.

Einen Vorsteuerabzug aus den Leistungen der Veranstalter kann der Kläger mangels ordnungsgemäßer Rechnungen jedoch nicht in Anspruch nehmen. Das Finanzamt hat auch zu Unrecht eine Minderung der Bemessungsgrundlage um die an die Veranstalter weitergeleiteten Zahlungen nach § 17 UStG vorgenommen, was jedoch wegen des Verböserungsverbots nicht zur Festsetzung einer höheren Umsatzsteuer führt.

### 3. Zur Steuerschuld des Leistungsempfängers bei Organschaft

**Bei einer Organschaft bezieht der Organträger die Eingangsleistung, so dass es für § 13b Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 UStG auf die Außenumsätze des Organkreises ankommt.**

**BFH v. 23.7.2020 - V R 32/19**

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

Der klagende Einzelunternehmer war Mehrheitsgesellschafter bei verschiedenen Kapitalgesellschaften. Hierzu gehörte die X-GmbH. Die X-GmbH erbrachte Bauleistungen an Schwestergesellschaften für nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Umsätze im Rahmen von Bauträgertätigkeiten. Die X-GmbH beauftragte ihrerseits andere Unternehmer (Drittunternehmer), an denen der Kläger nicht beteiligt war, mit der Erbringung von Bauleistungen. Die Drittunternehmer und die X-GmbH gingen dabei von einer Steuerschuldnerschaft der X-GmbH nach § 13b Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG (ab 1.7.2010: § 13b Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 UStG) aus. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass zwischen dem Kläger als Organträger sowie der X-GmbH und ihren Schwestergesellschaften als Organgesellschaften eine Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG gegeben sei.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

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

Die Revision des Finanzamts hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger für die von der X-GmbH als Organgesellschaft bezogenen Bauleistungen nicht Steuerschuldner ist. Bei einer Organschaft bezieht der Organträger, nicht aber die Organgesellschaft die Eingangsleistung, so dass es bei § 13b Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 UStG auf die dem Organträger zuzuordnenden Außenumsätze und nicht auf nichtsteuerbare Innenumsätze der Unternehmen des Organkreises ankommt.

Nach § 13b Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG (ab 01.07.2010: § 13b Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 UStG) ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner für Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, wenn er ein Unternehmer ist, der diese Leistungen erbringt. Ausgenommen sind Planungs- und Überwachungsleistungen. Für die Entstehung der Steuerschuld beim Leistungsempfänger kommt es darauf an, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Werklieferung oder sonstige Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient, seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet.

Bezieht eine Organgesellschaft eine Bauleistung und verwendet sie diese für eine Bauleistung an eine andere mit ihr organschaftlich verbundenen Gesellschaft, so

kommt es für die Leistungsverwendung nicht auf diesen Innenumsatz, sondern darauf an, für welchen - dem Organträger zuordenbaren - Außenumsatz die bezogene Bauleistung verwendet wird. Auf die Frage der Vereinbarkeit der Organschaft mit dem Unionsrecht kommt es im Streitfall, in dem der vom Finanzamt geltend gemachte Steueranspruch auch auf der Grundlage einer Organschaft nicht bestand, nicht an.

#### 4. Umsatzsteuerliche Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine

**Mit BMF-Schreiben v. 2.11.2020 hat die Finanzverwaltung auf das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.4.2018 reagiert und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass entsprechend angepasst.**

##### **BMF-Schreiben v. 2.11.2020 - III C 2 -S 7100/19/10001 :002**

###### **I. Die Anweisung der Verwaltung:**

Der Europäische Rat hat am 27. Juni 2016 die Richtlinie (EU) 2016/1065 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL) hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen verabschiedet (ABl. L 177 vom 1. Juli 2016, S. 9). Mit der Gutschein-Richtlinie werden spezielle Vorschriften für die umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen in die MwStSystRL eingefügt.

Gutscheine nehmen im stationären Handel -wie im Online-Vertrieb - eine bedeutende Position ein. Mit den neuen Vorschriften soll zukünftig eine einheitliche steuerliche Behandlung von im Binnenmarkt gehandelten Gutscheinen gewährleistet werden. Die Gutschein-Richtlinie soll insbesondere der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen sowie der Vermeidung der Doppel- oder Nichtbesteuerung dienen. Diese Vorschriften sollen aber nur Gutscheine betreffen, die zur Einlösung gegen Gegenstände oder Dienstleistungen verwendet werden können.

Bei Gutscheinen wurde bisher im Umsatzsteuerrecht zwischen Wertgutscheinen und Waren-oder Sachgutscheinen unterschieden. Während Wertgutscheine über einen bestimmten Nennbetrag bei dem ausstellenden Händler gegen eine beliebige Ware oder Dienstleistung eingetauscht werden konnten, bezogen sich Waren-oder Sachgutscheine auf eine konkret bezeichnete Ware oder Dienstleistung. Die Ausgabe eines Wertgutscheins wurde lediglich als Tausch von Zahlungsmitteln behandelt und stellte selbst keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne dar. Die Umsatzsteuer entstand erst im Fall der Einlösung des Wertgutscheins und damit bei Ausführung des konkreten Umsatzes. Bei Waren- oder Sachgutscheinen ist der Bezug zu der im Gutschein bezeichneten Leistung bereits bei Ausgabe des Gutscheins gegeben. Daher stellte der bei Erwerb eines Warengutscheins gezahlte Betrag eine Anzahlung auf die bezeichnete Leistung dar, die der Anzahlungsbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG unterlag.

Mit Gesetz vom 11. 4. 2018 (BGBl. I 2018, 2338) wurden die Artikel 30a, 30b sowie 73a MwStSystRL durch die Einführung des § 3 Abs. 13 bis 15 UStG mit Wirkung zum 1. Januar 2019 in nationales Recht umgesetzt. Entscheidendes Abgrenzungsmerkmal ist, ob bei dem Gutschein die Verpflichtung besteht, ihn als Gegenleistung -ganz oder teilweise anstelle einer regulären Zahlung - für eine Lieferung von Gegenständen oder eine Erbringung von sonstigen Leistungen anzunehmen. Das Gesetz sieht ebenso wie die Gutschein-Richtlinie per Definition Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine vor.

Insbesondere die Gutscheine, die den Inhaber nur zu einem Preisnachlass oder einer

Preiserstattung (vgl. Abschnitt 17.2 UStAE) berechtigen, aber nicht das Recht verleihen, solche Gegenstände oder Dienstleistungen zu erhalten, sind von den neuen Regelungen nicht betroffen. Briefmarken, Fahrscheine, Eintrittskarten für Kinos und Museen sowie vergleichbare Instrumente fallen ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich des § 3 Abs. 14 und 15 UStG, da in diesen Fällen bereits über die bloße Annahmeverpflichtung hinausgehende Ansprüche bestehen und es sich hierbei vorrangig um Zahlungsnachweise handelt.

Der Umsatzsteuer - Anwendungserlass wurde an die neue Rechtslage angepasst, in dem Abschnitt 3.17 und Abschnitt 10.7 Abs.7 neu eingefügt und Abschnitt 14.5 Absatz 15 und Abschnitt 17.2 Abs. 4 entsprechend geändert wurden.

Die Grundsätze dieses Schreibens sind erstmals auf Gutscheine anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2018 ausgestellt werden. Dabei beanstandet es die Finanzverwaltung - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs - nicht, wenn ab dem 1. Januar 2019 und vor dem 2. Februar 2021 ausgestellte Gutscheine von den Beteiligten nicht entsprechend den Vorgaben dieses BMF-Schreibens behandelt worden sind.

## V. **Gewerbsteuer**

1. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Mietzinsen auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens?

**Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzuzurechnen, soweit sie in die Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens einzubeziehen sind. Insoweit reicht es aus, dass die Miet- und Pachtzinsen als Herstellungskosten aktiviert worden wären, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden und deshalb hätte aktiviert werden müssen.**

**BFH v. 30.7.2020 - III R 24/18**

### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin ist eine in der Rechtsform der GmbH betriebene Baugesellschaft, die im Streitjahr 2008 regelmäßig Zubehör zu Baustelleneinrichtungen (Betonpumpe, Betongeräte, Systemschalungen, Bauzäune, Magazine, Unterkünfte, Toiletten, Kräne, Hebewerkzeug und Gerüste) angemietet hatte. Die Kosten dafür betragen rund 925.145 € netto.

Nach einer Betriebsprüfung im Jahr 2012 gelangte das Finanzamt zu der Ansicht, dass die in den Mieten/Pachten enthaltenen Finanzierungsentgelte gem. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG dem Gewinn hinzuzurechnen seien. Mit gem. § 164 Abs. 2 AO geändertem Bescheid setzte die Behörde den Gewerbesteuermessbetrag 2008 von 8.242 € fest und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Mit ihrem dagegen erhobenen Einspruch machte die Klägerin geltend, dass es sich bei den in den Mieten/Pachten enthaltenen Finanzierungsentgelten um Baustelleneinzelkosten und damit um Herstellungskosten des Umlaufvermögens handle. Ähnlich wie Bauzeitzinsen verlören die Finanzierungsentgelte, soweit es sich um Herstellungskosten des Umlaufvermögens handle, ihren ursprünglichen Charakter. Eine Hinzurechnung scheidet daher insoweit aus.

Daraufhin erließ das Finanzamt einen nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Bescheid, durch den ein Vorläufigkeitsvermerk ergänzt wurde, der im Übrigen den Gewerbesteuermessbetrag aber unverändert i.H.v. 8.242 € festsetzte. Hierzu führte es aus, dass eine Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen für den Fall entfallen könnte, dass diese als Herstellungskosten der teilfertigen Arbeiten aktiviert worden seien. Denn soweit eine Aktivierung erfolgt sei, läge keine Gewinnminderung vor. Es sei jedoch nicht erkennbar, in welchem Umfang die angefallenen Miet- und Pachtzinsen als Baustelleneinzelkosten in den teilfertigen Arbeiten aktiviert worden seien. Die Klägerin wurde aufgefordert, zu diesem Punkt ergänzend vorzutragen. Es erfolgte jedoch keine Reaktion.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

## II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auf die Revision der Klägerin hob der BFH das Urteil auf und setzte den Gewerbesteuermessbetrag 2008 auf 7.181 € herab.

Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass es sich bei den im Streitjahr 2008 angefallenen Aufwendungen für die Anmietung von Zubehör zu Baustelleneinrichtungen um nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzuzurechnende Mietzinsen handelt.

Miet- und Pachtzinsen sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht hinzuzurechnen sind, soweit sie in die Herstellungskosten des Umlaufvermögens einzubeziehen sind. Insoweit reicht es aus, dass die Miet- und Pachtzinsen als Herstellungskosten aktiviert worden wären, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden und deshalb hätte aktiviert werden müssen.

Im Streitfall handelte es sich bei dem angemieteten Zubehör zu Baustelleneinrichtungen (Betonpumpe, Betongeräte, Systemschalungen, Bauzäune, Magazine, Unterkünfte, Toiletten, Kräne, Hebewerkzeug und Gerüste) um bewegliche Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines anderen stehen. Die betreffenden Wirtschaftsgüter würden bei fiktiver Annahme der Eigentümerstellung des Steuerpflichtigen auch zum Anlagevermögen der Steuerpflichtigen gehören. Die insoweit durchzuführende Prüfung muss den Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigen und sich soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren. Somit handelte es sich bei den hier gezahlten Mietzinsen um Herstellungskosten der am Bilanzstichtag aktivierten unfertigen Bauleistungen, soweit sie diesen als Baustelleneinzelkosten zugeordnet werden können.

Die für die Anmietung des Zubehörs zu Baustelleneinrichtungen angefallenen Mietzinsen waren nicht i.S. des Einleitungssatzes des § 8 GewStG bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden, soweit sie als Baustelleneinzelkosten zu den Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts des Umlaufvermögens gehören. Dies gilt auch dann, wenn das Erzeugnis bereits während des Erhebungszeitraums fertiggestellt wurde und aus dem Unternehmen ausgeschieden ist. Eine Hinzurechnung von Zinsen setzt deren Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben voraus. Der betreffende Aufwand muss bei der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung eine Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 4 EStG darstellen. Eine Gewinnabsetzung liegt dagegen nicht vor, wenn der Aufwand in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingeht.

Hieraus folgt zugleich, dass auch Miet- und Pachtzinsen vom Hinzurechnungsstatbestand nicht mehr erfasst werden, soweit sie in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingeflossen sind. Denn soweit sie nur noch über die Berücksichtigung der Herstellungskosten gewinnwirksam werden, handelt es sich weder begrifflich noch wirtschaftlich um Gewinnminderungen durch Miet- und Pachtzinsen i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG. Die Umqualifizierung hängt nicht davon ab, ob es sich um Herstellungskosten von Anlagevermögen oder von Umlaufvermögen handelt. Sind Miet- oder Pachtzinsen den Herstellungskosten von Umlaufvermögen zuzuordnen, können sie nur noch als Herstellungskosten zu einer Gewinnminderung führen.



## **VI. Umwandlungssteuerrecht**

### **1. Folgen einer Gewinnausschüttung im Rückwirkungszeitraum**

#### **FG Münster 11.10.19 (10 K 2506/17 Kap, Rev. BFH: VIII R 35/19)**

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

Im Streitfall wurde ein Einzelunternehmen, zu dessen Betriebsvermögen die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehört, nach § 20 Abs. 1 UmwStG und mit steuerlicher Rückwirkung in eine weitere Kapitalgesellschaft eingebracht. Nun stellte sich die Frage, wie eine zuvor im Rückwirkungszeitraum von der GmbH an das Einzelunternehmen vorgenommene Gewinnausschüttung steuerlich zu behandeln ist.

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

Das FG rechnet die Gewinnausschüttung bei einer solchen Konstellation der übernehmenden Gesellschaft zu.

Diese könne dann dort allerdings nach § 8b Abs. 1 und 5 KStG zu 95 % steuerbefreit sein.

Nach Auffassung des FG kommt es im Verhältnis zwischen der übernehmenden Gesellschaft und dem Einbringenden nicht aufgrund der rückwirkenden Einbringung als solcher zu einer „Weiterausschüttung“. Auch eine kurz nach der Gewinnausschüttung vorgenommene Überweisung vom betrieblichen auf das private Bankkonto des Einbringenden soll danach aufgrund der ausdrücklichen Anordnung in § 20 Abs. 5 S. 2 UmwStG nicht als vGA, sondern weiterhin als Entnahme zu qualifizieren sein.

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

Es bleibt abzuwarten, wie sich der BFH hierzu positionieren wird. Bis zur höchstgerichtlichen Klärung sind bei bereits eingetretenen Konfliktfällen Einspruch und ggf. Klage geboten. Bei angedachten Umstrukturierungen sollte jedoch das Problem der steuerlichen Behandlung vorheriger Gewinnausschüttungen bedacht werden.

## 2. Verschmelzung einer KG auf eine GmbH führt zu Einbringungsgewinn

**Das FG Münster hat jüngst entschieden, dass die Verschmelzung einer KG auf eine GmbH eine schädliche Veräußerung gemäß § 22 Abs. 1 UmwStG darstellt mit der Folge, dass ein Einbringungsgewinn nachträglich steuerpflichtig wird**

**FG Münster 19.5.20, 13 K 571/16 G, F; Rev. zugelassen**

### **I. Sachverhalt:**

Im Streitfall brachte eine KG im Jahr 2007 einen Teilbetrieb in eine Tochter-GmbH ein, deren Anteile sie zu 100 % hielt, und erhielt hierfür neue Anteile unter Ansatz eines Zwischenwertes nach § 20 Abs. 1, 2 UmwStG. Im Jahr 2008 wurde die KG auf ihre Mutter-GmbH verschmolzen, die zu 50 % Kommanditistin der KG gewesen war. Die übrigen Kommanditanteile hatten die beiden Gesellschafter der Mutter-GmbH gehalten. Der Übergang des Vermögens auf die GmbH erfolgte ohne Gegenleistung und ohne Kapitalerhöhung.

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

Das FG sah die Verschmelzung der KG auf die Mutter-GmbH als steuerschädliche Veräußerung an. Die Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen stelle einen tauschähnlichen Vorgang dar. Dies soll nach der Rechtsprechung des BFH gleichermaßen für die Aufwärtsverschmelzung auf die alleinige Gesellschafterin gelten, auch wenn hierdurch keine neuen Gesellschaftsanteile übergehen, sondern vielmehr die Anteile an der Tochtergesellschaft untergehen.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Da noch nicht bekannt ist, ob die Revision eingelegt wurde und der BFH Gelegenheit zur Überprüfung erhält, sollte die Gestaltungspraxis einstweilen die Rechtsgrundsätze des Besprechungsurteils im Rahmen von Umstrukturierungen beachten, um etwaige Steuerschäden zu vermeiden.

## **VII. Internationales Steuerrecht**

1. Wertzuwächse aus der Beteiligung unterliegen nicht bereits bei Wegzug der inländischen Einkommensteuer

**Zieht ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer Schweizer Kapitalgesellschaft von Deutschland in die Schweiz, unterliegen seine Wertzuwächse aus der Beteiligung nicht bereits bei Wegzug der inländischen Einkommensteuer.**

**So entschied das Finanzgericht Baden-Württemberg (FG) mit Gerichtsbescheid am 31. August 2020 (Az. 2 K 835/19) nach einer Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) mit Beschluss vom 14. Juni 2017 (Az. 2 K 2413/15) und dem Urteil des EuGHs vom 26. Februar 2019 (Az. C-581/17). Das FG setzte die Einkommensteuer mit 0 Euro fest und ließ die Revision zu. Diese ist beim Bundesfinanzhof unter dem Az. I R 35/20 anhängig.**

**FG Baden Württemberg vom 31. August 2020 (Az. 2 K 835/19)**

### **I. Sachverhalt:**

Der verheiratete Kläger mit deutscher Staatsangehörigkeit ist zu 50 % an einer Kapitalgesellschaft in der Schweiz beteiligt und deren Geschäftsführer. Im Streitjahr 2011 mietete er eine Wohnung in der Schweiz an. Seine Ehefrau wohnte weiterhin in Deutschland. Der Kläger beantragte die Einzelveranlagung und erklärte in seiner Einkommensteuererklärung, als Grenzgänger nicht im Inland der Besteuerung zu unterliegen. Das beklagte Finanzamt (FA) gelangte zu dem Ergebnis, der Kläger habe infolge seines Wegzugs in die Schweiz einen Veräußerungsgewinn zu versteuern (sog. Wegzugsbesteuerung nach § 6 des Außensteuergesetzes (AStG) i. V. m. § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG), jeweils in der im Streitzeitraum gültigen Fassung). Das FA setzte Einkommensteuer fest. Hiergegen wendet sich der Kläger. Die Besteuerung und sofortige Erhebung der Steuer verstoße gegen das sog. Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz (FZA). Während des Rechtsbehelfsverfahrens änderte das Finanzamt die Steuerhöhe zugunsten des Klägers. Dieser bezahlte die Einkommensteuer "vorläufig".

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

Das FG entschied, das Finanzamt habe zu Unrecht die Wegzugsbesteuerung ohne Aufschub der Zahlung der geschuldeten Steuer vorgenommen. Eine Wegzugsbesteuerung ohne Zahlungsaufschub der geschuldeten Einkommensteuer verletze das Recht des Klägers auf Gleichbehandlung sowie sein Niederlassungsrecht nach dem FZA. Der Tenor des für den Senat "unmittelbar verbindlichen Urteils" des EuGHs sei im "Lichte der Entscheidungsgründe auszulegen". Das FZA sei Bestandteil der Gemeinschaftsordnung und anwendbar. Im Falle einer abkommenswidrigen innerstaatlichen Rechtsvorschrift bewirke es deren Nichtanwendbarkeit.

**Der Anwendungsbereich des FZA sei eröffnet.**

Der Kläger sei Selbständiger im Sinne des FZA und könne sich auf den Grundsatz der Gleichbehandlung berufen. Der Grundsatz der Gleichbehandlung sei im Streitfall verletzt. Der Kläger habe sein Recht auf Niederlassung in der Schweiz ausgeübt und erleide infolge des Wegzugs einen steuerlichen Nachteil. Er müsse Einkommensteuer auf den Wertzuwachs seiner Beteiligung bereits bei Wegzug zahlen. Dies führe zu einem Liquiditätsnachteil. Ein solcher sei geeignet, einen Steuerpflichtigen davon abzuhalten, von seinem Niederlassungsrecht gemäß FZA tatsächlich Gebrauch zu machen.

**Die Ungleichbehandlung sei nicht gerechtfertigt.**

Im Streitfall sei zwar die Bestimmung der Steuer im Zeitpunkt der Verlegung des Wohnsitzes in die Schweiz eine geeignete Maßnahme, „um die Erreichung des Ziels in Bezug auf die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen der Schweiz und Deutschland sicherzustellen.“ Dieses Ziel sei jedoch keine Rechtfertigung dafür, „dass ein Aufschub der Zahlung der geschuldeten Steuer unmöglich“ sei. Eine Stundung stelle keinen Verzicht auf die Befugnis der Besteuerung der Wertzuwächse dar. Ein fehlender Zahlungsaufschub gehe auch über das hinaus, was zur Erreichung einer wirksamen steuerlichen Kontrolle nötig sei. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz sehe einen Austausch von Steuerinformationen zwischen den Vertragsstaaten vor. Deutschland könne die notwendigen Informationen über die Veräußerung der Gesellschaftsanteile erhalten. Außerdem bestehe die Möglichkeit einer Sicherheitsleistung, da es mit der Schweiz keine Mechanismen der gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung von Steuerforderungen gebe.

Im Streitfall sei „nicht erst das Leistungsgebot im Einkommensteuerbescheid für 2011 rechtswidrig“, sondern bereits die Steuerfestsetzung. Der EuGH beurteile das „Steuersystem“. Ein solches sei ein Gebilde, das aus mehreren Komponenten bestehe. § 6 AStG enthalte Komponenten der Festsetzung und der Erhebung. Danach bestehe die Möglichkeit, von der sofortigen Erhebung der Steuer im Falle erheblicher Härten und bei einem Wegzug in das EU-/EWR-Ausland abzusehen, jedoch nicht bei einem Wegzug in die Schweiz. Insoweit gelte § 36 Absatz 4 Satz 1 EStG, wonach die fällige Einkommensteuer sofort zu zahlen sei. Eine zinslose Stundung von Amts wegen sehe weder das AStG noch das EStG oder ein anderes Gesetz vor. Infolgedessen werde das nationale Recht den Bestimmungen des FZA nicht gerecht.

### **VIII. Abgabenordnung**

1. Erstmaliger Eintritt der Voraussetzungen für einen erfolgreichen Antrag auf Günstigerprüfung nach Eintritt der Bestandskraft

**Die Festsetzung der Steuer in einem Änderungsbescheid nach Eintritt der Bestandskraft, die aufgrund der im Änderungsbescheid berücksichtigten Besteuerungsgrundlagen erstmals eine erfolgreiche Antragstellung gem. § 32d Abs. 6 EStG ermöglicht, ist ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, das einen korrekturbedürftigen Zustand auslöst.**

**BFH v. 14.7.2020 - VIII R 6/17**

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

Der Kläger erzielte im Streitjahr 2010 u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung als Mitunternehmer an einer KG. In der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr wurden ihm (zunächst) Einkünfte als Mitunternehmer der KG i.H.v. 305.814 € zugerechnet. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragten der Kläger und seine Ehefrau in ihren Anlagen KAP jeweils eine Überprüfung des Steuereinhalts für sämtliche Kapitaleinkünfte gemäß § 32d Abs. 4 EStG. Die Kapitalerträge hatten durchweg dem inländischen Steuerabzug unterliegen. Beim Kläger und seiner Ehefrau war im Rahmen des Kapitalertragsteuereinhalts kein Sparerpauschbetrag berücksichtigt worden.

Die Kläger stellten in der Einkommensteuererklärung keinen Antrag auf Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG. Hierzu bestand aufgrund der Höhe der Einkünfte des Klägers kein Anlass, da eine Hinzurechnung der Kapitalerträge der Kläger zu den übrigen Einkünften nicht zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung geführt hätte. In dem für das Streitjahr ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 3.1.2012 und einem geänderten Bescheid vom 1.2.2012 wurden die Kapitalerträge der Kläger als Einkünfte aus Kapitalvermögen veranlagt, die dem gesonderten Tarif gem. § 32d Abs. 1 EStG unterlagen. Nach Abzug der Sparerpauschbeträge entfielen auf den Kläger Kapitaleinkünfte i.H.v. 31.629 € und auf die Klägerin in Höhe von 0 €. Der dem ersten Bescheid für das Streitjahr beigefügte Vorbehalt der Nachprüfung wurde im geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 1.2.2012 aufgehoben. Dieser Einkommensteuerbescheid wurde nicht angefochten und daher bestandskräftig.

In einer späteren gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr wurden für den Kläger Einkünfte aus der KG in Höhe von Null € festgestellt. Das Finanzamt erließ daraufhin am 4.4.2014 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr. Der Ansatz der Kapitalerträge der Kläger blieb unverändert. Die festgesetzte Einkommensteuer minderte sich aufgrund der geänderten Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb von zuvor 118.311 € auf 7.733 €. Auf Grundlage der im geänderten Einkommensteuerbescheid berücksichtigten Besteuerungsgrundlagen konnte ein Antrag der Kläger auf Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG erstmals zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung füh-

ren.

Die Kläger beantragten mit dem Einspruch, die Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG durchzuführen, die Kapitaleinkünfte den übrigen tariflich besteuerten Einkünften hinzuzurechnen und die festzusetzende Steuer herabzusetzen. Das Finanzamt lehnte dies ab. Das FG gab er hiergegen gerichteten Klage statt.

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

Die Revision der Steuerbehörde vor dem BFH blieb erfolglos.

Das FG hat zu Recht die Voraussetzungen für eine Änderung des Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr vom 4.4.2014 zugunsten der Kläger gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 351 Abs. 1 Halbsatz 2 AO i.V.m. dem im Einspruchsverfahren erstmals gestellten Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG als erfüllt angesehen.

Der Antrag auf Günstigerprüfung kann zeitlich unbefristet gestellt werden. Die Möglichkeit, aufgrund der Antragstellung eine Herabsetzung der festzusetzenden Einkommensteuer zu erreichen, wird aber durch das allgemeine verfahrensrechtliche Institut der Bestandskraft und die Regelung des § 351 Abs. 1 AO begrenzt. Wird - wie im Streitfall - ein Antrag auf Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG vom Steuerpflichtigen erstmals nach Ergehen eines Änderungsbescheids gestellt und lässt sich hierdurch eine Steuerminderung erzielen, kann diese gem. § 351 Abs. 1 Halbsatz 2 AO nur berücksichtigt werden, soweit die Bestandskraft der Steuerfestsetzung aufgrund einer verfahrensrechtlichen Änderungsvorschrift (etwa §§ 172 ff. AO) zugunsten des Antragstellers durchbrochen werden kann.

Der Senat hat nun entschieden, dass die Festsetzung der Steuer in einem Änderungsbescheid, die aufgrund darin berücksichtigter veränderter Besteuerungsgrundlagen dem Steuerpflichtigen nach Eintritt der Bestandskraft erstmals eine erfolgreiche Antragstellung gem. § 32d Abs. 6 EStG ermöglicht, ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist. Dagegen ist die Antragstellung selbst kein rückwirkendes Ereignis. Gemeint ist hiermit der Fall, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Antragstellung gem. § 32d Abs. 6 EStG bereits vor Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung vorliegen, also die Hinzurechnung der Kapitalerträge zu den übrigen Einkünften aufgrund der der bestandskräftigen Steuerfestsetzung zugrundeliegenden Besteuerungsgrundlagen zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung führt, und es allein an der notwendigen Antragstellung fehlt. Wird der Antrag in diesem Fall nach Eintritt der Bestandskraft erstmals gestellt, ist die Antragstellung gem. § 32d Abs. 6 EStG kein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

Hiervon abzugrenzen ist jedoch die im Streitfall vorliegende Konstellation. Tatbestandliche Voraussetzung eines Antrags auf Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG ist, dass eine Hinzurechnung der Kapitaleinkünfte zu den übrigen Einkünften zu einer niedrigeren Festsetzung der Einkommensteuer samt der Zuschlagsteuern führt. Ob die Steuer aufgrund einer Hinzurechnung der Kapitaleinkünfte niedriger festzusetzen ist, richtet sich nach den Besteuerungsgrundlagen, die in demjenigen Bescheid enthalten sind, für den die Günstigerprüfung durchgeführt werden soll.

Werden nach Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung in einem Änderungsbescheid geänderte Besteuerungsgrundlagen in einer Weise berücksichtigt, dass ein Antrag gemäß § 32d Abs. 6 EStG - erstmals erfolgreich - gestellt werden kann, handelt es sich um ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Denn durch den Erlass des Änderungsbescheids verändert sich nach Eintritt der Bestandskraft der maßgebliche Sachverhalt für die Beurteilung der Frage, ob die Hinzurechnung der Kapitaleinkünfte zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung führt. Durch die nach Eintritt der Bestandskraft aufgrund des Änderungsbescheids entstehende Möglichkeit, einen Antrag auf Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG erstmals erfolgreich stellen zu können, entsteht ein Zustand, der das Bedürfnis auslöst, die bestandskräftige Steuerfestsetzung an die geänderte Situation anzupassen.

## 2. Änderung wegen nachträglich bekanntgewordener Tatsachen

**Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die tatsächlichen Voraussetzungen einer Änderung gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO trägt grundsätzlich das Finanzamt; die Beweislast dafür, dass dem für die Veranlagung des Steuerpflichtigen zuständigen Sachbearbeiter ausnahmsweise auch nicht aktenkundige Tatsachen dienstlich bekannt waren, nach dem Inhalt der zu bearbeitenden Steuererklärung als bekannt zuzurechnen sind oder aufgrund Verletzung der Ermittlungspflicht hätten bekannt sein müssen, trägt jedoch der Steuerpflichtige.**

### **FG Hamburg v. 15.6.2020 - 2 K 6/17**

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

Die Klägerin wandte sich gegen Änderungsbescheide, welche nach einer bei ihr durchgeführten Außenprüfung des Beklagten ergingen. Die Klägerin war der Ansicht, eine Änderung aufgrund nachträglichen Bekanntwerdens von Tatsachen hätte nicht erfolgen dürfen, da der Beklagten die fraglichen Tatsachen bereits vor der Außenprüfung bekannt gewesen sein müssten, es sich also nicht um "neue" Tatsachen gehandelt habe.

Außerdem könnten Steuerbescheide zum Nachteil des Steuerpflichtigen gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nur geändert werden, wenn der für die Änderung maßgebende Sachverhalt geklärt sei. Bestünden Zweifel am Vorliegen der für die Änderung des Bescheids maßgebenden Tatsachen, gehe dies regelmäßig zulasten der Finanzbehörde, weil sie für das Vorliegen dieser Tatsachen die Feststellungslast trage. So habe der Beklagte im Veranlagungsverfahren für die entsprechenden Zeiträume Fragen zu Fremdleistungen und andere steuerlich relevante Fragen gestellt. Der dafür zuständige ehemalige Berater könne leider dazu nicht mehr gehört werden, weil dieser verstorben sei.

Das FG wies die Klage jedoch ab, da die Klägerin nicht den - insoweit ihr obliegenden - Nachweis für die behauptete Kenntnis des beklagten Finanzamts über die relevanten Tatsachen geführt habe.

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

Die Entscheidung ist rechtskräftig.

Die Klage ist nicht begründet. Der Beklagte konnte die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO wie vorgenommen ändern.

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide u.a. dann aufzuheben oder zu ändern, wenn "neue Tatsachen" vorliegen, die zu einer höheren Steuer führen. Eine Tatsache ist "neu", wenn sie das Finanzamt bei Erlass des ursprünglichen oder des im Anschluss daran ergangenen geänderten Steuerbescheides noch nicht kannte. Eine Tatsache gilt allerdings dann nicht als "neu", wenn sie dem Finanzamt bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Ermittlungspflicht (vgl. § 88 AO) nicht verborgen geblieben wäre, sofern der Steuerpflichtige seinerseits seiner Mitwirkungs-



pflicht voll genügt hat. Dabei kommt es für die Frage der Neuheit einer Tatsache nach der ständigen Rechtsprechung des BFH auf die Kenntnis der zur Bearbeitung des Steuerfalles organisatorisch berufenen Dienststelle an.

Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die tatsächlichen Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO trägt grundsätzlich das Finanzamt. Die Beweislast dafür, dass dem für die Veranlagung des Steuerpflichtigen zuständigen Sachbearbeiter ausnahmsweise auch nicht aktenkundige Tatsachen dienstlich bekannt waren oder nach dem Inhalt der zu bearbeitenden Steuererklärung oder der präsenten Akten als bekannt zuzurechnen sind, trägt jedoch der Steuerpflichtige. Dies gilt insbesondere dann, wenn wegen des Unterlassens der Beiziehung "anderer" Akten die Verletzung der Ermittlungspflicht in Rede steht. Lassen sich entsprechende Umstände oder ein dahingehendes Fehlverhalten nicht nachweisen, gelten nicht aktenkundige Tatsachen folglich nicht als bekannt und erlauben dem Finanzamt eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO (BFH v. 18.6.2015 - VI R 84/13).

Gemessen an diesen Grundsätzen war es dem Beklagten nicht verwehrt, die Prüfungsfeststellungen gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern. Insoweit basieren die Änderungen (...) nach Aktenlage auf erstmals im Rahmen der Betriebsprüfung dem Betriebsprüfer bekannt gewordenen Tatsachen. Namentlich sind dies nicht verbuchte Umsätze aus Rechnungen des ..., diverse Bareinzahlungen auf das betriebliche Bankkonto, welche teilweise als Einlage, teilweise als nicht erfolgswirksam verbucht wurden, die Abbildung eines darlehensfinanzierten und an einen Mitarbeiter veräußerten Kastenwagens, nicht vorgelegte Leasingverträge für Betriebsfahrzeuge, Fehlbuchungen bei aktiven Rechnungsabgrenzungsposten, sowie Betriebsausgaben für einen lediglich privat genutzten Pkw.

Nach Lage der Akten ist nichts dafür ersichtlich, dass - wie die Klägerin vorträgt - diese Sachverhalte (teilweise) der Veranlagungsdienststelle bereits im Vorfeld der durchgeführten Außenprüfung und vor Erlass der ersten Änderungsbescheide im Rahmen der Veranlagung 2013 bekannt gewesen waren. Aus den eingereichten Steuererklärungen sowie dazugehörigen Einnahmenüberschussrechnungen können diese Tatsachen jedenfalls nicht entnommen werden. Hinweise für die von der Klägerin behaupteten Nachfragen insbesondere zu den Fremdleistungen bzw. anderen steuerlich relevanten Fragen finden sich nicht. Am entsprechenden Telefonvermerk fehlt es ebenso wie an Vermerken bzw. an den damaligen steuerlichen Berater der Klägerin gesandten Schreiben mit Nachfragen. Dass diese damit nicht aktenkundigen Tatsachen dennoch der Veranlagungsdienststelle des Beklagten bekannt waren, hat die insoweit darlegung- und beweisbelastete Klägerin nicht hinreichend darge-  
tan.

### 3. Wiedereinsetzung in die versäumte Einspruchsfrist

**Krankheit ist nur dann ein Wiedereinsetzungsgrund, wenn dem Kranken wegen seines Zustandes nicht zuzumuten war, die Frist durch eigenes Handeln oder durch das Handeln eines Dritten zu wahren. Die Krankheit muss daher plötzlich und in einer Schwere auftreten, die es dem Steuerpflichtigen auch nicht mehr zumutbar ermöglicht, einen Dritten mit der Interessenwahrnehmung zu beauftragen. Dies hat das Finanzgericht München entschieden.**

**Finanzgericht München vom 17. Juni 2020 (7 V 949/20), rkr.**

#### I. Sachverhalt:

Streitig ist im Klageverfahren, ob die Antragstellerin fristgerecht Einspruch gegen die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung erhoben hat.

Mit Bescheid vom 22. November 2019 wurde die Festsetzung des Kindergeldes für das Kind der Klägerin ab dem Monat Oktober 2017 aufgehoben und das Kindergeld zurückgefordert. Die Aufhebung der Festsetzung wurde damit begründet, dass die Studienbescheinigungen ab dem Wintersemester 2017/18 nicht vorgelegt worden seien und daher nicht festgestellt werden könne, ob ein Anspruch auf Kindergeld bestehe.

Mit Schreiben vom 19. Januar 2020 übersandte die Antragstellerin verschiedene Unterlagen, unter anderem die Studienbescheinigung ab dem Wintersemester 2017/18. Gleichzeitig entschuldigte sie sich für ihre verspätete Reaktion und begründete die fehlende Einlegung eines fristgerechten Einspruchs damit, dass sie aufgrund eines Arbeitsunfalls am 19. November 2019, bei dem sie sich unter anderem die rechte Hand gebrochen habe, nicht in der Lage gewesen sei, auf das Schreiben der Antragsgegnerin zu antworten. Eine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung vom 19. November 2019 bis 12. Januar 2020 legte sie dem Schreiben bei. Darüber hinaus habe die Tochter nach einer Operation infolge einer akuten Entzündung der Weisheitszähne im Zeitraum vom 27. Dezember 2019 bis 14. Januar 2020 intensiv von ihr betreut werden müssen. Eine ärztliche Bescheinigung für eine Behandlung der Tochter am 7. Januar 2020 und eine Krankheitsbescheinigung für den Zeitraum 11. Januar 2020 bis 14. Januar 2020 legte sie ebenso bei.

#### II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Klage vor dem Finanzgericht München blieb ohne Erfolg.

Nach § 110 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) ist auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert ist, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Schuldmaßstab ist nicht die im Rechtsverkehr erforderliche (§ 276 Abs. 2 Bürgerliches Gesetzbuch), sondern diejenige Sorgfalt, die den Betroffenen unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des einzelnen Falles und seiner persönlichen Verhältnisse zugemutet werden kann. Bereits bei leichter Fahrlässigkeit ist ein Wiedereinsetzungsantrag regelmäßig abzulehnen.

Eine eigene Krankheit ist jedoch nur dann ein Wiedereinsetzungsgrund, wenn dem Kranken wegen seines Zustandes nicht zuzumuten war, die Frist durch eigenes Handeln oder durch das Handeln eines Dritten zu wahren. Dies bedeutet, dass die Krankheit plötzlich und in einer Schwere auftreten muss, die es dem Steuerpflichtigen auch nicht mehr zumutbar ermöglicht, einen Dritten mit der Interessenwahrnehmung zu beauftragen.

Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall offensichtlich nicht vor, da eine Fraktur der rechten Hand infolge eines Arbeitsunfalls nicht dazu führt, dass ihr die Einlegung des Einspruchs, ggf. unter Zuhilfenahme eines Dritten, nicht mehr zuzumuten war.

Zwar erscheint es glaubhaft, dass sie sich um die in ihrem Haushalt lebende Tochter kümmerte. Nicht nachvollziehbar ist jedoch, dass sie die bereits 22-jährige und ein Universitätsstudium absolvierende Tochter so intensiv betreuen musste, dass es der Antragstellerin nicht mehr zuzumuten war, ihren sonstigen Verpflichtungen nachzukommen.

## **IX. Grunderwerbsteuer**

1. Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids bei gesenktem Kaufpreis?

**Welche Folgen hat die nachträgliche Herabsetzung des Grundstückskaufpreises? Wann kann der Grunderwerbsteuerbescheid noch geändert werden? Nach dem BFH stellt die Herabsetzung des Kaufpreises kein „rückwirkendes Ereignis“ nach § 175 AO dar. Demnach ist in diesen Fällen eine Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids nur über die spezialgesetzliche Regelung im Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) möglich.**

**Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit seinem Urteil entschieden, dass ein Grunderwerbsteuerbescheid nicht mehr rückwirkend geändert werden kann, wenn die Zweijahresfrist gem. § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG abgelaufen ist oder wenn die Herabsetzung des Kaufpreises nicht gem. § 437 BGB i.V.m. § 16 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG erfolgte.**

**BFH, Urt. v. 22.07.2020 - II R 15/18**

### **I. Sachverhalt:**

Der Kläger erwarb im Jahr 2007 eine Immobilie, die er anschließend an diverse Parteien vermieten wollte. Der Verkäufer verpflichtete sich auch nach Abschluss des Kaufvertrags, Mieter für weitere Teile des Grundstücks zu suchen. Zur Einhaltung der Verpflichtung wurde zunächst nur ein Teil des Kaufpreises ausgezahlt. Der restliche Betrag des ursprünglich vereinbarten Kaufpreises wurde auf ein Notarandenkonto überwiesen.

Da der Verkäufer die vereinbarten Ziele für die Suche neuer Mieter nicht erfüllen konnte, verlangte der Käufer einen Teil des Kaufpreises zurück. Nach dem Abschluss eines Vergleichs wurden dem Verkäufer wesentliche Teile des Kaufpreises zurückerstattet.

Der Käufer stellte daraufhin einen Antrag auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids aufgrund des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Das Finanzamt lehnte den Antrag sowie den darauffolgenden Einspruch ab.

Die vor dem Finanzgericht erhobene Klage hatte keinen Erfolg.

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

Der BFH wies die Revision ebenfalls als unbegründet zurück.

### **Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses**

Ein rückwirkendes Ereignis liegt nach der Ansicht des BFH im Streitfall nicht vor, da die Änderung des Kaufpreises nicht auf einem tatsächlichen Lebensvorgang oder

einem bedeutsamen Vorgang basiert, aufgrund dessen ändert sich der Sachverhalt tatsächlich.

Dies ist ausschließlich nach der jeweiligen Steuerart zu beurteilen. Dass z.B. ein rückwirkendes Ereignis im einkommensteuerrechtlichen Sinne vorliegt, ist daher unerheblich.

Zudem ist nach der Gesetzessystematik durch die Herabsetzung des Kaufpreises kein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anzunehmen, da ansonsten § 16 Abs. 3 und § 16 Abs. 4 GrEStG leerlaufen würden.

Nach dieser spezialgesetzlichen Korrekturvorschrift ist eine Änderung bei Herabsetzung des Kaufpreises nur innerhalb von zwei Jahren nach Entstehung der Steuer gem. § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG oder bei der Herabsetzung eines Kaufpreises gem. § 437 BGB, wie z.B. bei der Feststellung eines Mangels, gem. § 16 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG möglich.

Nach § 16 Abs. 4 GrEStG beginnt die Festsetzungsfrist gem. §§ 169 ff. AO bei einer Änderung nach § 16 Abs. 3 GrEStG erneut. Diese Vorschrift wäre bei der Feststellung eines rückwirkenden Ereignisses im Streitfall obsolet. Nach der Gesetzessystematik ist somit außerhalb von § 16 Abs. 3 GrEStG aufgrund der Herabsetzung des Kaufpreises keine Änderung möglich.

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

Steuerpflichtige sollten besondere Vorsicht bei Kaufverträgen walten lassen, die unter bestimmten Voraussetzungen eine Herabsetzung des Kaufpreises auch nach dem Ablauf einer Frist von zwei Jahren bewirken können, auch wenn kein Mangel o.Ä. i.S.d. § 437 BGB festgestellt wird. In diesen Fällen ist es ratsam, gegen den bei einem Erwerb des Grundstücks ergangenen Grunderwerbsteuerbescheid Einspruch einzulegen oder die Aufnahme einer Vorläufigkeit zu beantragen.

Die Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO wurde dahingegen vom BFH u.a. bei Kaufpreisanpassung in Bezug auf § 8b KStG, bei der Rückgängigmachung des Kaufvertrags einer wesentlichen Beteiligung i.S.d. § 17 EStG sowie bei nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung bejaht.

## **X. Erbschaftsteuerrecht**

1. Keine Schenkung an Mitgesellschafter: Zum Verzicht eines Gesellschafters auf Teilnahme an einer Kapitalerhöhung

**Der Verzicht eines Gesellschafters auf Teilnahme an einer Kapitalerhöhung einer Kapitalgesellschaft gegen Wertausgleich führt nicht zu einer gemischten Schenkung an die Mitgesellschafter. Gesellschafterbeschlüsse können den gesetzlichen Übergang nach dem HGB in das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft nicht verhindern.**

**FG Baden-Württemberg v. 24.6.2020 - 7 K 2351/17 u.a.**

### **I. Sachverhalt:**

Der Kläger, sein Vater und sein Bruder (Kläger im Parallel-Verfahren 7 K 2352/17) errichteten im Jahr 2006 eine Verwaltungs-GmbH mit einem Stammkapital von 27.000 € zu je einem Drittel. Unternehmensgegenstand war der Erwerb, die Verwaltung, Nutzung und Verwertung eigenen Vermögens sowie die Beteiligung an anderen Unternehmen. Der Gewinn stand den Gesellschaftern grundsätzlich im Verhältnis ihrer Beteiligung zu. Die Gesellschafter beschlossen noch 2006, dass die zur Nutzung eingebrachten Vermögenswerte den Kapitalrücklagen zugeführt und "für jeden Gesellschafter Verrechnungskonten geführt werden, auf die die Gewinnanteile der Gesellschafter, Entnahmen aus den Kapitalrücklagen und Einlagen zunächst gebucht werden".

Jeder Gesellschafter konnte über seinen Teil der Rücklagen frei verfügen. Bei disquotalen Einlagen blieb jeder Gesellschafter Rechtsinhaber und Eigentümer seines Kapitalrücklagenanteils. Kurz darauf übertrug der Vater treuhänderisch Depotvermögen von rd. 4 Mio. € auf die GmbH. Gebucht wurden "Verbindlichkeiten" an den Vater. Seine Einzahlung von 200.000 € wurde als "Kapitalrücklage" gebucht. 2007 beschlossen die Gesellschafter die Umbuchung der auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto des Vaters bestehenden Verbindlichkeiten in die Kapitalrücklage der GmbH. Weitere Einzahlungen des Vaters in die Kapitalrücklage bis 2010 folgten.

2012 beschlossen die Gesellschafter eine Erhöhung des Stammkapitals auf 554.500 €. Der Kläger und sein Bruder brachten jeweils Sacheinlagen i.H.v. 263.750 € ein. Der Vater verzichtete auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung. Dadurch verringerte sich seine Beteiligungsquote auf 1,623084 %. Zum Ausgleich des Wertverlusts sagten der Kläger und sein Bruder notariell beurkundet lebenslängliche Zahlungen an den Vater und die Mutter zu. Das Finanzamt war der Ansicht, der väterliche Wertverlust sei nicht vollständig ausgeglichen worden. Es liege eine gemischte Schenkung an die Söhne vor.

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

Das FG gab den hiergegen gerichteten Klagen statt und hob die Schenkungsteuerbescheide auf. Die Entscheidungen sind noch nicht rechtskräftig. Die beim BFH anhängigen Nichtzulassungsbeschwerden des Finanzamts werden dort unter den Az. II B 54/20 und II B 55/20 geführt.

Nimmt ein Gesellschafter an einer Kapitalerhöhung nicht im vollen Umfang des ihm zustehenden Bezugsrechts teil und lässt er dieses Bezugsrecht insoweit verfallen, kann zwar dieser Verzicht eine steuerbare Zuwendung im Sinne des ErbStG an den an der Kapitalerhöhung Teilnehmenden und bei einem offensichtlich unzureichenden Wertausgleich eine gemischte Schenkung sein. Vorliegend ist das Finanzamt jedoch von einem zu hohen Umfang der Bereicherung der Mitgesellschafter ausgegangen.

Das Finanzamt hat einerseits nicht berücksichtigt, dass die Aufstockung der Kapitalrücklage auf disquotalen Einlagen beruhte, die nach der alten Rechtslage noch nicht der Schenkungsteuer unterlagen. Andererseits führt die Umbuchung als Kapitalrücklage nach dem HGB zu Eigenkapital der GmbH. Das Eigenkapital steht allein der Kapitalgesellschaft und nicht den Gesellschaftern zu.

Entgegen den Ausführungen des Finanzamts können Gesellschafterbeschlüsse den gesetzlichen Übergang des Vermögens in das Kapital der GmbH nicht verhindern. Infolgedessen liegt jeweils eine angemessene Gegenleistung für den Zuwendungsgegenstand vor. Es kommt nicht zu einer Bereicherung der Söhne als Mitgesellschafter der Verwaltungs-GmbH, die Gegenstand einer gemischten Schenkung sein kann.

2. Optionsverschonung kann bei einheitlicher Schenkung mehrerer KG-Anteile nur einheitlich angewendet werden

**Die Verwaltungsvermögensquote ist bei der einheitlichen Schenkung mehrerer Kommanditanteile für jeden Anteil gesondert zu ermitteln. Der Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. kann nur einheitlich für die gesamte Schenkung gestellt werden.**

### **FG Münster v. 10.9.2020 - 3 K 2317/19 Erb**

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

Die Mutter der Klägerin schenkte ihr im Jahr 2010 Anteile an vier Kommanditgesellschaften. Nach den gesonderten Feststellungen der Anteilswerte lagen die Verwaltungsvermögensquoten für drei Anteile unter 10 % und für einen Anteil über 10 %. Die Klägerin beantragte die vollständige Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. (sog. Optionsverschonung). Diese gewährte das Finanzamt nur im Hinblick auf die drei Kommanditanteile, deren Verwaltungsvermögensquoten unter 10 % lagen. Den vierten Anteil behandelte es demgegenüber als voll steuerpflichtig.

Zur Begründung ihrer hiergegen erhobenen Klage führte die Klägerin aus, dass bei einheitlicher Stellung des Antrags auf Optionsverschonung auch die Verwaltungsvermögensquote einheitlich ermittelt werden müsse. Insgesamt läge diese für alle vier Anteile unter 10 %. Hilfsweise sei für den vierten Anteil wenigstens die Regelverschonung von 85 % zu gewähren.

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

Das FG wies die Klage ab. Die vom Senat wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassene Revision ist beim BFH anhängig und wird dort unter dem Az. II R 25/20 geführt.

Das Finanzamt hat sowohl die teilweise als auch die vollständige Steuerbefreiung der §§ 13a und 13b ErbStG a.F. für die geschenkte Kommanditbeteiligung an der KG2 zu Recht verwehrt.

Die für die Inanspruchnahme der Optionsverschonung höchstens zulässige Verwaltungsvermögensquote von 10 % ist für jeden Kommanditanteil gesondert zu ermitteln. Dies ergibt sich aus dem allgemeinen Grundsatz des Bewertungsrechts, dass jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten ist. Diese Voraussetzung ist bei einem der vier erworbenen Anteile nicht erfüllt.

Nach dem Gesetzeswortlaut kann der Antrag auf Optionsverschonung bei einer einheitlichen Schenkung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten nur für die gesamte Schenkung einheitlich gestellt werden. Eine Inanspruchnahme der Regelverschonung für einzelne wirtschaftliche Einheiten kommt nicht in Betracht. Dies folgt u.a.



daraus, dass der Antrag auf Optionsverschonung nur unwiderruflich erklärt werden kann, was einen Rückfall auf die Regelverschonung ausschließt.

### 3. Freibeträge bei der Schenkungsteuer: Urenkel sind keine Enkel

**Urenkeln steht jedenfalls dann lediglich der Freibetrag i.H.v. 100.000 € nach § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zu, wenn Eltern und Großeltern noch nicht verstorben sind.**

**BFH v. 27.7.2020 - II B 39/20 (AdV)**

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

Im Juli 2018 übertrug die Urgroßmutter der Antragsteller diesen jeweils einen Miteigentumsanteil an einem Mietwohngrundstück. Ihrer Tochter (Großmutter der Antragsteller) bestellte sie hieran einen Nießbrauch auf Lebenszeit. Das Finanzamt setzte gegenüber den Antragstellern jeweils Schenkungsteuer fest. Dabei berücksichtigte es einen Freibetrag i.H.v. 100.000 € nach § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (für Abkömmlinge der Kinder).

Die Einsprüche, mit denen die Antragsteller den Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (für Kinder der Kinder) i.H.v. jeweils 200.000 € und die Festsetzung der Schenkungsteuer auf 0 € begehrt, wies das Finanzamt zurück. Dagegen erhoben die Antragsteller Klage, über die das FG noch nicht entschieden hat. Die Antragsteller stellten ferner einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, den sowohl das Finanzamt als auch das FG abgelehnt haben.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

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

Die Beschwerde der Antragsteller hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Es bestehen keine ernstlichen Zweifel, dass für den Erwerb eines Urenkels jedenfalls dann lediglich ein Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG i.H.v. 100.000 € steuerfrei bleibt, wenn Angehörige der dazwischenliegenden Generationen noch am Leben sind.

Nach § 16 Abs. 1 ErbStG bleibt steuerfrei in den Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht der Erwerb der Kinder i.S.d. Steuerklasse I Nr. 2 und der Kinder verstorbenen Kinder i.S.d. Steuerklasse I Nr. 2 i.H.v. 400.000 € (Nr. 2), der Erwerb der Kinder der Kinder i.S.d. Steuerklasse I Nr. 2 i.H.v. 200.000 € (Nr. 3) sowie der übrigen Personen der Steuerklasse I i.H.v. 100.000 € (Nr. 4). Nach § 15 Abs. 1 ErbStG gilt die Steuerklasse I u.a. für "die Kinder und Stiefkinder" (Nr. 2) sowie für "die Abkömmlinge der in Nummer 2 genannten Kinder und Stiefkinder" (Nr. 3).

Nach Wortlaut und Systematik des Gesetzes meint der Begriff "Kinder" in § 16 Abs. 1 ErbStG eindeutig nicht Kindeskind oder weitere Abkömmlinge, sondern Kinder. Das gilt im Falle des § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auch für die doppelte Verwendung des Wortes "Kinder", so dass "Kinder der Kinder" ausschließlich die Enkel, nicht die Urenkel sind.

Das ErbStG differenziert die steuerliche Belastung zum einen über Steuerklassen, zum anderen über Freibeträge. Abkömmlinge in gerader Linie gehören zwar unterschiedslos zu der günstigsten Steuerklasse I, genießen aber gestaffelte Freibeträge. Kinder (und Stiefkinder) erhalten einen Freibetrag von 400.000 € Dasselbe gilt für Kinder bereits verstorbener Kinder. Sonst bekommen Kinder der Kinder einen Freibetrag von 200.000 € die übrigen Personen der Steuerklasse I einen Freibetrag von 100.000 € Zu diesen übrigen Personen gehören folglich die entfernteren Abkömmlinge.

#### 4. Begünstigte Schenkung von Sonderbetriebsvermögen

**Bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens können die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG a.F. nur gewährt werden, wenn die Wirtschaftsgüter gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen werden.**

**BFH v. 17.6.2020 - II R 38/17**

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

Der Vater des Klägers war alleiniger Kommanditist einer GmbH & Co. KG und alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Die KG war die alleinige, im Grundbuch eingetragene Eigentümerin eines Grundstücks mit einem Buchwert i.H.v. 140.000 € und einem Verkehrswert i.H.v. rd. 600.000 €. Mit notarieller Vereinbarung vom 30.12.2013 brachte der Vater des Klägers durch Übertragung und Abtretung seinen Anteil an der Komplementär-GmbH zu Buchwerten in die KG ein. Sodann übertrug die KG das Eigentum an dem Grundstück auf den Vater des Klägers gegen Zahlung von rd. 47.000 € für eine freistehende Gewerbehalle (Fälligkeit 30.12.2013). Der Vater des Klägers überführte das Grundstück in sein Sonderbetriebsvermögen. Besitz, Nutzen und Lasten gingen zum 30.12.2013, 24 Uhr auf den Vater des Klägers über.

In einem weiteren Teil der notariellen Vereinbarung vom 30.12.2013 übertrug der Vater des Klägers im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich durch Abtretung seinen gesamten Kommanditanteil an der KG auf den Kläger. Die Anmeldung der Übertragung des Kommanditanteils zur Eintragung in das Handelsregister datiert vom 30.12.2013. Im Vertrag regelten die Vertragsparteien folgendes:

"3. Die Übertragung und Abtretung erfolgt mit dinglicher Wirkung zum Beginn des 1.1.2014, 00:01 Uhr ("Übertragungstichtag"), jedoch aus Haftungsgründen unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des Schenknehmers als Kommanditist der KG kraft Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister. Vom Übertragungstichtag bis zur Eintragung der Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister wird die übertragene Gesellschaftsbeteiligung an der KG vom Schenkgeber treuhänderisch gehalten.

4. Damit stehen dem Schenknehmer ab dem Übertragungstichtag die mit dem Gesellschaftsanteil an der KG verbundenen Gesellschaftsrechte in der KG zu. Der Schenknehmer ist ab diesem Tag am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven der KG allein beteiligt."

Die Anmeldung der Sonderrechtsnachfolge zum Handelsregister erfolgte ebenfalls am 30.12.2013, die Eintragung ins Handelsregister am 14.1.2014. Schließlich übertrug der Vater des Klägers diesem das Grundstück. Der Kläger überführte dies ebenfalls in sein Sonderbetriebsvermögen. Besitz, Nutzen und Lasten gingen am 1.1.2014, 00:01 Uhr auf den Sohn über. Die Beteiligten waren sich über den Eigentumsübergang einig und bewilligten und beantragten die Eintragung der Rechtsän-

derung im Grundbuch ohne Zwischeneintragung des Vaters. Das Finanzamt erließ am 15.12.2015 einen Schenkungsteuerbescheid und setzte die Schenkungsteuer gegen den Kläger i.H.v. 22.000 € fest. Den Freibetrag nach §§ 13a, 13b ErbStG a.F. gewährte es nicht.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

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

Die Revision des Klägers hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass für die am 30.12.2013 erfolgte Grundstücksschenkung die Steuerbegünstigung nach §§ 13a Abs. 1, 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. nicht zu gewähren ist.

Zwar handelte es sich bei dem Grundstück um Sonderbetriebsvermögen des Vaters bei der KG. Es wurde vom Kläger auch in sein Sonderbetriebsvermögen bei der KG eingebracht. Das Grundstück ist jedoch nicht zeitgleich mit dem Anteil an der KG auf den Kläger übertragen worden. Nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. gehören zu dem nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG a.F. begünstigten Vermögen das inländische Betriebsvermögen beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG. Die Steuervergünstigungen sind nur zu gewähren, wenn das von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erworbene Vermögen durchgehend sowohl beim bisherigen als auch beim neuen Rechtsträger den Tatbestand des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. erfüllt.

Der in dieser Vorschrift durch Bezugnahme auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG verwendete Gesellschaftsbegriff ist nicht zivilrechtlich, sondern ertragsteuerrechtlich zu verstehen. Der Begriff des Mitunternehmeranteils umfasst ertragsteuerrechtlich auch etwaiges Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens können die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG a.F. nur gewährt werden, wenn die Wirtschaftsgüter gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen werden. Durch die alleinige Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ohne gleichzeitige Übertragung des Mitunternehmeranteils geht die Rechtsstellung des Schenkers als Mitunternehmer auf den Bedachten jedoch nicht über. Die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ermöglicht dem Erwerber noch keine Mitunternehmerinitiative. Letztere ist jedoch Voraussetzung für die Steuerbegünstigung.

Ob der Erwerber eine Mitunternehmerstellung erlangt hat, ist nicht nach zivilrechtlichen, sondern allein nach ertragsteuerrechtlichen Kriterien zu entscheiden. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG können Mitunternehmer auch solche Personen sein, die nicht in einem zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnis einer Außen- oder Innengesellschaft, sondern in einem wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnis zueinanderstehen. Mitunternehmer, die zivilrechtlich nicht Gesellschafter einer Personengesellschaft sind, werden einkommensteuerrechtlich nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG und somit auch bewertungsrechtlich im Hinblick auf § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG unmittelbar an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschaftern gleichgestellt. Für die Gewährung der Steuerbegünstigung ist es

weder erforderlich noch ausreichend, dass der Erwerber einen zivilrechtlichen Anteil an einer Personengesellschaft erwirbt, es genügt vielmehr, dass er aufgrund des Erwerbs nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen Mitunternehmer wird. Im Streitfall waren jedoch Im Zeitpunkt der Grundstücksschenkung weder Mitunternehmerisiko noch Mitunternehmerinitiative auf den Kläger übergegangen, so dass das FG zu Recht die begehrte Steuerbegünstigung versagt hatte.

5. Vorbehaltene Zins- und Tilgungsleistungen mindern den Wert eines Nießbrauchsrechts nicht

**Bei einer Grundstücksübertragung gegen Vorbehaltsnießbrauch mindern die vom Nießbraucher weiterhin persönlich zu tragenden Zins- und Tilgungsleistungen nicht den nach § 10 Abs. 5 ErbStG zu berücksichtigenden Wert des Nießbrauchsrechts. Dies hat das Finanzgericht Münster in einem aktuellen Urteil entschieden.**

**Finanzgericht Münster, Urteil vom 27. August 2020 (3 K 722/16 Erb); die Revision wurde zugelassen**

## **I. Sachverhalt**

Der Kläger hatte von seiner Mutter deren vermieteten Grundbesitz im Wege der Schenkung erhalten, wobei sich seine Mutter ein lebenslängliches und unentgeltliches Nießbrauchsrecht vorbehalten hatte. Die auf dem Grundbesitz lastenden Verbindlichkeiten übernahm der Kläger nur mit dinglicher Wirkung. Persönliche Schuldnerin blieb seine Mutter, die die Zins- und Tilgungszahlungen für die Verbindlichkeiten weiter leistete.

In seiner Schenkungsteuererklärung zog der Kläger den Nießbrauch erwerbsmindernd ab.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass das Nießbrauchsrecht zwar grundsätzlich abzugsfähig sei, bei der Ermittlung des abzuziehenden Betrages aber die weiterhin von der Mutter des Klägers zu leistenden Zins- und Tilgungszahlungen zu berücksichtigen seien und deshalb der Nießbrauch nur mit einem entsprechend niedrigeren Wert abzugsfähig sei, wodurch sich der zu zahlende Steuerbetrag entsprechend erhöhte.

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

Die Klage vor dem Finanzgericht Münster hatte Erfolg.

Die Kapitalisierung des gemäß § 10 Abs. 5 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) erwerbsmindernd zu berücksichtigenden Nießbrauchs erfolge, so das Finanzgericht, gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 14 Abs. 1 Satz 1 Bewertungsgesetz (BewG) mit dem Vielfachen des Jahreswerts.

Der Jahreswert des Nießbrauchs an einem Grundstück umfasse die Nutzungen des Grundbesitzes, die der Nießbraucher zu ziehen berechtigt sei. Dieser Jahreswert sei im Wege der Schätzung zu ermitteln, wobei von den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung auszugehen sei und die vom Nießbraucher zu tragenden Aufwendungen grundsätzlich abzuziehen seien.

Im Streitfall habe der Kläger die Verbindlichkeiten aber nicht persönlich übernommen und sei durch die Verbindlichkeiten und die damit verbundenen Zins- und Tilgungsleistungen weder rechtlich noch tatsächlich belastet gewesen. Der Kläger

konnte durch die Zins- noch durch die Tilgungsleistungen seitens der Schenkerin auch nicht bereits zum Zeitpunkt der Grundbesitzübertragung bereichert sein.





<b>A</b>	
Abbruchkosten und Restwert.....	49
Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids .....	92
<b>B</b>	
BEA-Freibetrag.....	19
beschränkt abziehbaren Aufwendungen.....	38
Bewertung von Goldvorräten.....	64
<b>D</b>	
Darlehensgewährung an eine GmbH.....	33
<b>E</b>	
Einbringungsgewinn .....	82
Einkommenserhöhung durch eine verdeckte Einlage.....	69
Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine.....	77
elektronische Übermittlung .....	58
Erstausbildung .....	23
Erste Tätigkeitsstätte .....	26
<b>F</b>	
finanzielle Eingliederung.....	67
<b>Freifahrten von Soldaten</b> .....	6
<b>G</b>	
<b>Gehaltsumwandlung</b> .....	5
<b>geringwertige Wirtschaftsgüter</b> .....	8
Geschäftsführervergütungen bei gGmbH ...	66
Gewinnausschüttung im Rückwirkungszeitraum.....	81
Gold Bullion Securities .....	43
grenzüberschreitende Steuergestaltungen...	13
Günstigerprüfung nach Eintritt der Bestandskraft .....	85
<b>H</b>	
Hinzurechnung von Mietzinsen .....	79
<b>Homeoffice</b> .....	8
<b>K</b>	
Knock-out-Zertifikate .....	45
<b>Kurzarbeitergeld</b> .....	6
<b>kurzfristige Arbeitnehmer aus dem Aus</b> ...	6
<b>L</b>	
Leistungsempfängers bei Organschaft .....	75
<b>M</b>	
mehrstöckige Freiberufler- Personengesellschaften .....	54
<b>Mietverbilligung</b> .....	8
<b>Mobilitätsprämie</b> .....	6
<b>N</b>	
nachträglich bekanntgewordene Tatsachen	88
Nießbrauchsrecht.....	103
<b>O</b>	
Optionsverschonung .....	96
Organschaftsbesteuerung EU-rechtswidrig	70
<b>P</b>	
privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz..	57
<b>Progressionsvorbehalt</b> .....	7
Prozesskosten .....	21
<b>R</b>	
Renovierungskosten noch vor dem Erwerb	30
Rentenzahlung im Rahmen der Be .....	41
<b>S</b>	
Schenkung von Sonderbetriebsvermögen	100
Sonderzahlungen bis 1.500 Euro .....	9
Sponsoringaufwendungen eines Freiberuflers .....	51
Steuererklärung .....	58
steuerrechtliche Überleitungsrechnung .....	60
<b>T</b>	
Teilnahme an einer Kapitalerhöhung.....	94
<b>U</b>	
Unterverpachtung landwirtschaftlicher Flächen.....	28
Urenkel sind keine Enkel .....	98
<b>V</b>	
Verkauf von Gutscheinen.....	73
Verwarnungsgeldern als Arbeitslohn.....	36
<b>W</b>	
Wegzug .....	83
Wiedereinsetzung .....	90
<b>Z</b>	
Zinsertrag bei verbilligter Veräußerung .....	47

